

固定资产后续支出会计处理改进

吴兴旺

(闽北职业技术学院 福建南平 353000)

一、问题的提出

固定资产后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。《企业会计准则第4号——固定资产》(CAS 4)第六条规定:与固定资产有关的后续支出,符合本准则第四条规定的确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的,应当在发生时计入当期损益。同旧准则相比,CAS 4对后续支出会计核算的规范在文字表述上没有差异。

但企业会计准则讲解及应用指南规定,与固定资产有关的更新改造支出等后续支出一般会产生未来的经济利益,符合固定资产的确认条件,应在发生时计入固定资产成本,与固定资产有关的日常修理费用、大修理费用等支出只是确保固定资产的正常工作状况,一般不会产生未来的经济利益,通常

加区分,一律按照公允价值原则进行处理,给关联企业互相之间输送利益、粉饰财务报表提供了极大的便利。债务重组交易与非货币性资产交换有一定的相似之处,CAS 12完全可以借鉴《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,将以存货进行债务重组的会计处理区分为关联企业之间的交易和非关联企业之间的交易。

对发生在关联企业之间的债务重组,应当限制债务人公允价值的运用以及债务重组利得和资产转让损益的确认。关联企业之间债务的豁免,从交易的经济实质进行分析,可以视同为一方对另一方追加的投资或者说是变相收回的投资收益。接上例,假设甲企业为乙企业的母公司,那么按照《企业会计准则第36号——关联方披露》(CAS 36)的规定,甲企业与乙企业之间的交易属于关联方交易。甲企业对乙企业债务的豁免,可以按照甲企业对乙企业追加股权投资的方式进行会计处理,甲企业将债务重组损失计入长期股权投资,而乙企业将债务重组利得计入所有者权益中的资本公积。如果甲企业为乙企业的子公司,那么甲企业应当将债务重组损失计入利润分配,而乙企业将债务重组利得计入投资收益,并同时冲减“长期股权投资——损益调整”账户。甲、乙企业编制合并财务报表时,依旧需要按照CAS 36的规定对存货的公允价值进行调整。

2. 加大报表附注披露力度。CAS 12仅要求债务人或者债权人在附注中披露债务重组中转让的非现金资产的公允价值。这种披露过于简单,不能满足信息使用者的要求。非货币

不符合固定资产的确认条件,在发生时应直接计入当期损益。企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用。对于处于修理、更新改造过程而停用的固定资产,如果其修理、更新改造支出不满足固定资产的确认条件的,在发生时也应直接计入当期损益。这就意味着车间处于更新改造过程而停用的固定资产的后续支出,在发生时也应计入管理费用,而不是计入制造费用。这说明新旧准则会计处理规定还是有差异的。笔者认为,该规定存在一些问题。

二、CAS 4体现了实质重于形式原则的要求,但有关规定相互矛盾

实质重于形式原则是指企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应以交易或者事项

性资产公允价值的确定方法较为复杂,如果非货币性资产不存在活跃的市价,那么需要使用类似资产的活跃市价作为参考进行调整或者使用估值技术,具有很大的不确定性。为了防止公允价值计量属性的滥用,准则首先应当要求以存货进行债务重组的双方披露存货公允价值的确认方式以及原因。对于使用活跃市价作为存货公允价值的,应当要求债务人使用一段期间内存货市价的平均值作为公允价值,并对作为参考数据的使用期间和调整原因作出披露。如果采用估值技术确定存货公允价值,则应当要求债务人披露无法取得市价的原因,以及采用估值技术的方式。另外,准则还应当要求债务人披露涉及债务重组的债务规模、存货的取得成本以及跌价准备的计提情况,要求债权人披露涉及债务重组的债权规模、应收债权的资产减值准备计提情况。

3. 债权人与债务人对存货公允价值认定不相符情况下的会计处理。在很多债务重组实务中,债权人与债务人对抵债存货公允价值的认定并不一定相符。接上例。假设甲、乙双方无关联关系,甲方同意乙方以该批库存商品抵债,但甲方认为该库存商品的公允价值只有50万元。对于这种情况的会计处理无论是企业会计准则还是企业会计准则讲解都没有涉及。如果债权人与债务人对资产公允价值认定的分歧较大,而准则允许双方使用各自确认的资产公允价值进行会计处理,则会进一步加大债务重组会计处理的随意性,也会使同一交易中两方的会计处理完全不匹配。准则应当对这一类特殊业务加以进一步规范。○

的法律形式为依据。该原则要求会计核算要重“实质”而轻“形式”。

可以看出,CAS 4 对企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出的会计处理,其实质就是将车间使用的固定资产后续支出满足资本化条件的,计入固定资产的成本;生产车间使用的固定资产后续支出不满足资本化条件的,尽管从空间看该固定资产仍放置于生产车间,但其实质上已退出车间生产服务,该支出不能计入固定资产的成本,也不能计入车间生产的产品的成本,而应确认为当期损益,计入管理费用,体现了实质重于形式原则的要求。

CAS 4 对固定资产后续支出的处理规定虽突显了实质重于形式原则,但有关规定相互矛盾。

1. 生产车间(部门)固定资产进入更新改造后一般都处于停用状态,停用就意味着当期没有生产产品,没有受益对象,所发生的后续支出处理口径就应一致。要么,将更新改造停止使用期间发生的后续支出符合固定资产确认条件的,与不符合固定资产确认条件的一样,都计入当期损益,计入管理费用,要么将更新改造停止使用期间发生的后续支出不符合固定资产确认条件的,计入产品成本,计入制造费用,达到与更新改造停止使用期间发生的符合固定资产确认条件的后续支出的处理效果。但 CAS 4 却将更新改造停止使用期间发生的后续支出符合固定资产确认条件的,在发生时计入固定资产成本,以后通过计提折旧方式计入了产品成本,计入制造费用,待产品销售后再结转损益,而将不符合固定资产确认条件的计入管理费用,两者的处理规定相互矛盾。

2. 生产车间(部门)使用的固定资产在修理期间一般是正常运行的,可以生产产品,有受益对象,其后续支出就应计入产品成本,但 CAS 4 却将其计入当期损益,计入管理费用。

3. CAS 4 第十四条规定:企业应当对所有固定资产计提折旧,但是,已提足折旧仍继续使用的固定资产除外。第十八条规定:固定资产应当按月计提折旧,并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。这就意味着生产车间处于使用和未使用状态的固定资产都要计提折旧,计提的折旧费计入相关资产的成本,即计入制造费用,而不是管理费用。这说明正在生产车间服务的固定资产,只要不是已提足折旧仍继续使用的都要计提折旧,计入相关资产的成本。这与按实质重于形式原则下的生产车间固定资产修理费用及处于修理、更新改造过程而停用的固定资产,如果其修理、更新改造支出不满足固定资产的确认条件的,在发生时也应直接计入管理费用的处理也是相矛盾的。

三、CAS 4 与 CAS 1 的规定相互矛盾

《企业会计准则第 1 号——存货》(CAS 1) 第五条规定:存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。第七条规定:存货的加工成本,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。制造费用,是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。第八条规定:存货的其他成本,是指除采购成本、加工成本以外的,使存货达到目前场所和状态所发生的其

他支出。

采购成本一般指直接材料,加工成本一般指直接人工和制造费用。显然,CAS 1 肯定了产品成本由直接材料、直接人工和制造费用以及在生产车间发生的、为使产品达到目前场所和状态所发生一切支出构成。因此,生产车间使用的固定资产发生的修理费用、更新改造支出不符合固定资产确认条件的,应属于生产车间发生的间接费用,应确认为产品成本,计入制造费用。为此,CAS 4 的规定与 CAS 1 的规定是矛盾的。

四、CAS 4 打破了会计科目之间核算的界限

会计科目设置的一般原则是不重复,科目之间不交叉,每个科目核算内容清楚、界限明确,形成一个完整的账户体系。

《企业会计准则——应用指南》规定:“制造费用”科目,核算企业生产车间(部门)为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,在“管理费用”科目核算。这里肯定了生产车间发生的各项间接费用都应记入“制造费用”科目,强调了企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用都应计入“管理费用”科目。“管理费用”科目,核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用,企业生产车间(部门)和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出,也在本科目核算。

《企业会计准则——应用指南》对两个科目核算范围的规定存在两个问题:①“管理费用”科目核算范围前后规定不一致。在“制造费用”科目规定,企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,在“管理费用”科目核算。在“管理费用”科目规定,管理费用核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用。其核算内容在文字表述上前后不一致。②“管理费用”科目核算的内容与“制造费用”科目核算的内容出现了交叉,“制造费用”科目肯定了其核算范围为生产车间发生的各项间接费用,而“管理费用”科目又规定了其核算范围也包括企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出。

五、改进的建议

1. 将 CAS 4 第六条规定更改为:与固定资产有关的后续支出,符合本准则第四条规定的确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的,应在发生时按用途计入相关资产的成本或者当期损益。

这里强调了不符合固定资产确认条件的,应在发生时按用途计入相关资产的成本或者当期损益。即:车间发生的固定资产修理支出,应计入产品的成本,计入制造费用;对于处于修理、更新改造过程而停用的固定资产,如果其修理、更新改造支出不满足固定资产的确认条件的,在发生时应计入产品的成本,计入制造费用;行政管理部门发生的修理费用等后续支出计入当期损益,计入管理费用。

2. 将“管理费用”科目界定为:核算企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用。删除“企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用等后续支出,也在本科目核算”,使 CAS 4 更加严谨、更加完善。○