

关于国际会计准则“固定资产”的新旧比较

• 刘仲文

国际会计准则 IAS16, 是规范财务报表中如何反映固定资产核算与报告的准则。该准则自 1982 年 3 月公布 1983 年 1 月 1 日开始实施, 1993 年重新修订, 并于 1995 年 1 月 1 日开始实施新修订准则。从总体内容上看, 修订后国际会计准则 IAS16 变化很大, 同时还将国际会计准则 IAS4“折旧会计”的部分内容并入。本文试图从标题、适用范围、定义及内容上比较分析修订准则在原准则与国际会计准则 IAS4 基础上的调整与变化。

一、有关该准则名称

原国际会计准则 IAS16(简称原准则), 题为固定资产会计 (ACCOUNTING FOR PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT)。新修订国际会计准则 IAS16(简称修订准则), 题为固定资产 (PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT)。从名称上看, 修订准则删掉“会计”二字, 体现出该准则涉及的内容更宽, 不仅是会计处理问题。标题在翻译上是转译, 并未忠实于原文。近年来国外会计界正在探讨取消固定资产 (FIXED ASSETS) 这一概念, 因其是与流动资产相对应产生的, 但它又不能概括与流动资产对应的全部资产的特性。若将资产严格分为固定资产和流动资产两类, 则无形资产和长期投资等资产不包括在其中。因此实际上国际会计准则委员会从原准则制定开始始终采用的是财产、厂房及设备 (PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT) 作为该准则的标题。而且在原准则与修订准则行文中凡是中文使用固定资产的地方, 英文都是用 PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT, 该准则的英文版本中未出现 FIXED ASSET 一词。

二、修订准则目的、范围及定义的变化

(一) 明确准则的目的, 扩大准则适用范围

修订准则除增加目的段落对该准则的中心议题做出概括性说明外, 明确该准则不仅规范固定资产

的会计处理问题, 而且规范固定资产折旧的会计处理问题。

修订准则明确提出准则的适用范围, 将原准则的适用范围扩大了, 增加了有关固定资产折旧、开发不动产的支出及政府补助金的议题。原准则在引言第四段中规定 IAS16 中不包括固定资产的折旧金额的分摊期间的问题, 因为这个问题已在 IAS4 中阐述。修订准则声明它不仅替代原 IAS16, 而且替代了 IAS4 中的关于固定资产折旧的有关规定。修订准则在第三段删改了准则不适用的范围, 将原准则不研究的“开发不动产的支出”、“政府补助金”的议题删除, 将其包括在修订准则研究的范围之内。

(二) 增补并删改有关定义

1. 增加有关定义

修订准则规定九条定义, 比原准则 IAS16 增加“折旧”、“折旧额”、“使用年限”、“成本”、“残值”、“帐面价值”六个定义。与原准则 IAS16 定义加 IAS4 定义之和相比, 增加“成本”、“残值”、“帐面价值”三个定义, 可见修订准则 IAS16 扩大范围后将 IAS4 中很多内容包含在内了。

2. 重新定义固定资产

修订准则在原准则 IAS16 中“固定资产”与 IAS4 中“应计折旧资产”两个定义的基础上重新定义了固定资产 (PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT)。修订准则 IAS16 对于固定资产的定义只给出该资产的两个条件:

- (1) 企业用于生产、提供商品或劳务、出租或为了行政管理目的而拥有的;
- (2) 预计使用期限超过一个会计期间的有形资产。

固定资产必须同时符合上述两个限制条件。修订准则删除了原准则 IAS16 固定资产定义中的其它限制条件。

3 更改有关定义名称及内容

以“折旧额”代替原准则IAS4中“应计折旧金额”的定义,不仅更改定义的名称,而且内容上取消原准则中不研究由于重估价值代替历史成本所产生的差异的规定。

对原准则中“可收回金额”定义进行重新修改,定义为“企业从资产的未来使用中预计可能收回的金额(amount),包括资产清理后的残值(residual value)”。原准则的定义为“企业从资产的未来使用中能够收回的帐面净值(net carrying amount),包括资产清理后的可变现净值(net realisable value)”。

三、修订准则内容的变化

修订准则内容的主要变化有五方面:

- 1 明确要求固定资产最初应以其成本计量;
- 2 增加固定资产在初次确认后的计量指南;
- 3 增加以其它资产交换获得的固定资产(即非货币性资产交易)的初次计量指南;
- 4 增加与前期已借记收益的重估价减少额恢复有关的重估增值的指南;
- 5 将IAS4“折旧”的有关内容并入。

本文将按照修订准则的结构分别与原准则进行比较,讨论其修订内容的主要变化。

(一)固定资产的确认

鉴于国际会计委员会对修改原准则的语言应与国际会计委员会制定的关于编制和提供财务报表的框架(ASC框架)所使用的语言一致,修订准则增加了对固定资产确认的要求。ASC框架要求特定资产应同时满足其定义及确认条件。因此修订准则增加两条固定资产的确认标准,即:

- 1 与该项资产相关的未来经济利益很可能流入企业;
- 2 企业可以可靠计量该资产的成本。

在规范单独项目构成的固定资产时,增加备件和维修设备的确认,规定如果它们“仅与个别固定资产相关,而且预计使用是无规则的,则应作为固定资产来核算,并在不超过相关资产的使用期限内计提折旧”。原准则中仅将其作为建议提出,修订准则将其准则化。

修订准则在第十四条中还增加了出于安全及环境因素考虑而购置的财产、厂房和设备确认为固定资产的指南。这种支出虽不能直接增加现存的财产、厂房和设备的未来经济利益,不满足固定资产确认的第一个条件,但这种支出能够使未来经济利益从相关资产上获得,所以也应将这种支出确认为一种固定资产。

(二)固定资产的初次计量

修订准则增加“固定资产的初次计量”的专题,包括“成本的组成”与“固定资产的交换”两部分。在修订准则第十五段中阐述固定资产初次计量的基本原则,即固定资产最初应该按其成本计量。原准则没有明确提及固定资产初次计量应该按其成本,只是将这种处理隐含在其中。并笼统地规定固定资产的帐面总值按历史成本或重估价值计算。因此可以讲修订准则将固定资产最初应该按其成本计量作为基准处理方法。

1 删改并增加固定资产成本的组成

对于一般固定资产成本的组成,修订准则在第十六段中删除了原准则有关财务费用(筹资费用)记入固定资产价值的规定,将其列作有关赊销或自建固定资产所产生的利息处理方法中,即凡符合IAS23“借款费用”所允许的利息资本化的将其记入固定资产价值内,凡是不符合的则应作为利息费用处理。

同时增加融资租入固定资产成本的确定应以IAS17“租赁会计”的原则进行,并增加相关补助金可抵减固定资产帐面价值的处理方法。

2 明确非货币性交换取得固定资产的初次计量

首先,修订准则明确地将非货币性交换取得的固定资产分为两类:即所取得固定资产是与不同类型的固定资产或其他资产相交换获得的和所取得固定资产是与相同类型的固定资产相交换获得的,然后分别规定其初次计量。而原准则未将这种交换取得的固定资产分类。

修订准则规定,一项与不同类型的固定资产或其他资产相交换取得的固定资产,其价值的初次计量应遵循修订准则第22段中的规定,按照“所放弃的资产的公允价值经过转让的现金或现金等价物金额调整后的数额”计量,即按照公允价值计量。除非所取得的固定资产是交换了一项在同行业中有相似用途并且有相似公允价值的同类资产。在这种情况下应遵循修订准则第23段规定,即所取得固定资产的成本是放弃资产的帐面价值。同时还规定所取得固定资产可能交换相同固定资产,或交换类似资产上的权益,无论哪个交易其赚取收入的过程都是不完全的,因此,不能确认交换利得或损失。

原准则仅规定“换入的资产的成本,应以公允价值或换出资产的帐面净额入帐,对以收付现金或其它代价结清的差额,则应作相应的调整”;没有分别不同情况做出不同规定,因而不够明确,不利于执行。

(三) 后续支出

修订准则第 24—28 段以“后续支出”的标题取代原准则第 19 段的“改良支出和修理支出”的内容。修订准则第 24 段将 IAS 4 中第四段固定资产入帐后发生的支出的规定作为修订准则确认“后续支出”的原则,强调与一项固定资产(财产、厂房和设备)有关的后续支出,当其增加企业预计对该现存资产最初估计的未来经济利益时,应将该后续支出资本化,即增加固定资产的帐面价值。

修订准则第 25 段对于导致增加未来经济效益的改良措施列出三项内容,即:

(A) 为延长厂房的使用期限而进行的改造,其中包括增大其生产能力;

(B) 为实质性地提高产品质量而更新机器零件;

(C) 为实质性降低原定经营成本而采取的新生产工序。该内容是在原准则第 19 段三项内容,即“资产的使用年限延长”、“生产能力增大”、“产品质量确有改进或原定经营成本降低”的基础上作的增补,使其更具体更具有可操作性。

第 26—28 段是修订准则新增的内容。修订准则增加第 26 段,并详细规定了固定资产修理的确认。增加第 27 段规定固定资产购置后续支出应按具体情况处理,并列出具体的内容。它认为固定资产购置后续支出的处理应考虑固定资产的初次计量,相关固定资产项目的确认以及后续支出是否能够收回等问题。修订准则增加第 28 段某些固定资产的主要组件需要定期更换,例如锅炉换衬或飞机换内部装置,若满足第八段固定资产的确认标准,则可确认为单独的资产核算。而被替换掉的原资产要注销。

(四) 明确初次确认后的计量方法

修订准则初次确认后的计量内容包括对一项固定资产初次确认后的计量所采用的“基准处理方法”和“允许选用的方法”。这部分内容是新增加的。

1. 明确基准处理方法与允许选用的处理方法

修订准则明确基准处理方法是一项固定资产初次确认后计量所采用的主要方法。根据基准处理方法,一项固定资产初次确认后的计量的帐面价值应该按其成本减其累计折旧记录。根据允许选用的处理方法,修订准则规定固定资产初次确认的后续计量应该按其重估价入帐,即以重估日的公允价值减随后发生的累计折旧后的余额记录。并允许企业经常重估其固定资产价值,“使其帐面价值不致与期末以公允价值确定的该资产价值相差太大”。

2. 详细增补与重估有关的内容

修订准则以第 31—42 段十二段内容着重规范

各种“重估”问题,取代原准则在第 21—28 段八段中规范的“代替历史成本的重估价值”。不仅比原准则增加四段内容而且每段文字也有增加。

与原准则相同的是修订准则(第 36 段)同样要求当一项固定资产重估时,属于该类别的全部固定资产都应该重估。但取消原准则也可按一定规律挑选部分项目进行重估的可选择方法。两个准则也都要求重估增值和重估减值应该直接记入重估价盈余,除非它们恢复一种以前被列入收益表的重估减值或重估增值。重估价对“所得税的影响”的处理要求与原准则相同。

与原准则不同的是修订准则在第 31、32 段中分“土地和建筑物”与“厂房设备”两类固定资产规定其重估价值及估价人员。而原准则第 22 段中仅规定了估价人员的内容。与原准则变化较大还有修订准则,增加了重估的“计价基础”、“重估价次数”、“重估日累计折旧”的方法、“固定资产分组”、“重估价时间”、“重估价引起的”、“帐面价值的增加”及“减少”、“重估价盈余”。

对于重估的“计价基础”,修订准则要求在确定公允价值时,确保所有入帐的固定资产重估都是以现时用途为目的的计价基础,原准则没有规定应使用的“计价基础”;只要求说明所采用的每种估价基础。对于“重估价次数”,修订准则规定重估价次数根据被重估的固定资产的公允价值的波动情况确定,认为可每三年或五年进行一次。对“重估日累计折旧”的处理方法,修订准则提出两种方法,第一种方法是“根据该资产帐面总价值的变化按比例地重新计算累计折旧额,使得重估后该资产的帐面价值等于重估价值”。第二种方法是“将累计折旧从该资产的帐面总价值中扣除”,再根据其净额重新确定该资产的重估价值。对于“固定资产分组”,修订准则增加分组的实例,其目的是为了使该类固定资产在重估价时统一调整,符合本准则某类固定资产中一项固定资产进行重估,该类固定资产应该全部重估的要求。对于“重估价时间”,修订准则要求同类固定资产同时重估。对于重估价引起的“帐面价值的增加额”及“减少额”,修订准则要求将增加额根据情况记入股东权益或收益,将减少额确认为费用或冲减重估价盈余。对于“重估价盈余”,修订准则要求当其实现时,可直接转化为留存收益(留存收益)。

(五) 全面增加折旧内容

原准则没有折旧内容,单独设立 IAS 4 规范折旧的处理。修订准则全面增加折旧内容,因为折旧与固定资产的核算不能分开。增加后将修订 IAS 4 的有关

内容,这在1995年国际会计准则新版本中已有体现。修订准则用第43—55段十三段文字规范折旧议题。其中包括折旧基本议题、使用年限的检查、折旧方法的检查。

在折旧基本议题中,修订准则规范了应计折旧额、确定使用年限应考虑的因素、使用年限的定义、残值、固定资产使用期满的拆卸、搬运或安装成本、折旧方法、折旧费用化或资本化等议题。这些内容在原准则中都未出现。修订准则是在IAS4的基础上作了将折旧内容并入,没有实质性的变化。但是,提供了各种可能的折旧方法,并将折旧方法限定在直线法、余额递减法、工作量法三种之内。修订准则还提出有关一项固定资产在使用期满后,发生重大安装成本的处理指南。

修订准则增加对使用年限的检查条款,包括定期检查使用年限、对不合理的使用年限进行调整、维修保养对使用年限的影响。规定可以调整固定资产使用年限。

修订准则增加对折旧方法的检查条款,允许定期检查折旧方法,并对不适应的折旧方法及时进行调整。

(六) 修订帐面价值的收回

修订准则从第56—60段规范了帐面价值的收回,其中包括“减损”、“可回收价值期后增值(基准处理方法)”、“可回收价值期后增值(允许选用处理方法)”；原准则仅规范了减损的处理而且很简单。而修订准则不仅考虑到固定资产的减损还考虑到其增值。

修订准则在减损中以三段内容详细规定各种减损发生时应该采用的方法。与原准则一致的是修订准则同样不允许一项固定资产的帐面价值超过其可回收价值。当一项固定资产的帐面价值超过其可回收价值时,应将其帐面价值低于可回收价值的减少额确认为费用,除非它们是对以前重估价值的冲回,在这种情况下该减少额应借记减记股东权益。

与原准则不同的是修订准则规定,当可回收价值期后增值时,要求将资产可回收价值期后增值重新记回。这种处理方法与目前写入修订准则IAS2“存货”和新准则IAS32“金融工具”的要求一致。原准则在这个问题上未作规范。修订准则同时规定“可收回金额期后增值的基准处理方法”,即资产的可回收价值的增值应该按初次确认后的计量方法重记;并规定“可收回金额期后增值的允许处理方法”,即资产的可回收价值的增值应该按初次确认的后续计

量的允许处理方法重记。

(七) 报废和清理基本与原准则相同

原准则以八段的篇幅重复地规范报废和清理的会计处理。修订准则以五段内容加以规范并相应增加一些内容,如对从资产负债表上注销的资产增加一个条件,即“永久地退出使用并且企业已不再从清理中得到未来经济利益”的固定资产。再如对固定资产清理利得或损失的处理,对涉及交换、租赁固定资产清理的处理问题。

(八) 扩大披露(揭示)的信息内容

修订准则的揭示要求除保留准则IAS4和原准则16的有关要求外,还包括揭示:

1. 在一个会计期内,期初和期末帐面价值的调整,以反映该期各种不同的变动(修订准则列举九种如添置、清理、重估价和折旧)。
2. 在确定一项固定资产的可回收价值时,是否预期的现金流量折现成为现值。
3. 与一项固定资产安装成本有关的会计政策。
4. 当固定资产按重估金额记录时与成本有关的金额调节。

总之,修订准则在原准则的基础上进行了大量的调整,不仅充实了内容而且更有条理,使其规范性更强,可操作性也更强。进行修订准则与原准则对比,有利于我国的跨国公司及在国外上市的中国公司参照国际会计准则对外报告其财务状况,同时有利于理解我国新制定的具体会计准则的内容。

参考文献:

1. 国际会计准则,财政部会计事务管理司,中国财政经济出版社,1992年8月出版。
2. 国际会计准则第16号:固定资产,朱海林译,沈小南校,《会计研究》,1994年第1期。(注:本刊在1994年第1期刊登“国际会计准则第16号:“固定资产”译文时,是根据未发稿翻译的,正式发布稿与其有所变动,如小标题问题等。——编者)
3. 国际会计准则1994(英文),国际会计准则委员会编,1994年版,BURGESS SCIENCE PRESS, U. K.
4. 国际会计准则1995(英文),国际会计准则委员会编,1995年版,BURGESS SCIENCE PRESS, U. K.

(作者单位:首都经济贸易大学财会系)