

关于我国《企业会计准则第X号—— 固定资产(征求意见稿)》的探讨

○庄 丹

财政部为初步形成一个完整的会计准则体系,继《企业会计准则》颁布实施以后,正在紧张制定多种具体会计准则,并已取得了阶段性成果,1995年4月、7月先后两次发布了21项具体会计准则的征求意见稿^①,广泛征求各方意见。笔者不揣浅陋,在学习之余,特就具体会计准则中的《固定资产(征求意见稿)》的有关问题提出一些个人的看法,以供参考。

该征求意见稿在整体上言简意赅、论述完整,符合与国际标准接轨的基本要求。但对有些定义和看法,似仍有进一步研究和探讨的必要。

一、总体意见

与现行制度相比,拟订中的这项准则有了较大的进步,具体体现在:

(1)对在计划经济体制下通过传统会计制度用于管理、约束企业会计行为的状况,有了一定程度的突破,征求意见稿在某些方面给企业以选择的余地。比如,《征求意见稿》第17段:“企业可选择使用以下四种固定资产折旧方法,即年限平均法(或称直线法)、工作量法、双倍余额递减法及年数总和法。”

(2)在向国际惯例靠拢方面,有相当的进步,准则中某些会计处理方法有意识地朝国际化方向靠近。比如,《征求意见稿》第24、25条关于固定资产重估价的处理有意识地借鉴了《国际会计准则第16号:固定资产会计》(International Accounting Standard 16: Accounting for Property, Plant and

Equipment)中“代替历史成本的重估价值”(Amount Substituted for Historical Cost)部分中第23至27段的相关内容。

但是,该项具体准则还有一些不足之处:

(1)从这项准则的体例及内容来看,对国际会计准则委员会(IASC)的国际会计准则第4号“折旧会计”(IAS 4: Depreciation Accounting)及第16号“固定资产会计”(IAS 16: Accounting for Property, Plant and Equipment)有所借鉴,但由于国际会计准则是用来协调各国会计准则的,它本身并不直接用于指导企业会计处理,因此,国际会计准则更多强调可比性而不是可操作性。比如,国际会计准则第16号“固定资产会计”中第23段:“在财务报表中反映固定资产的重估价值有二种方法。一种方法是把帐面总值和累计折旧额都按重估数改列,使得算出的净值等于重估净值。另一种方法是冲销累计折旧额,把重估净值作为新的帐面总值。……”^②我们不难看出其中的协调性。相比之下,美国财务会计准则委员会(FASB)发布的财务会计准则公告(SFAS)操作性更强一些,从这一意义上讲,建议本准则在体例上以多借鉴美国的财务会计准则公告为是。

(2)此项准则与《企业会计准则》^③有一些不一致的地方,会影响其权威性。比如,《企业会计准则》第三十条和《征求意见稿》第2(1)段关于固定资产的定义有诸多不同之处。

(3)由于强调与国际会计惯例协调一致,有时会忽略其操作性。比如,《征求意见稿》第

6段中“用一笔款项购入多项没有标价的固定资产时,各项固定资产的原值应按公允价值采用比例法将该笔款项进行分配,以确定各项固定资产原值。”其中有二点不明之处:首先,公允价值究竟以什么为依据;其次,如何运用比例法。《征求意见稿》对此二点均无明确的规定而可能影响其操作性。

(4)缺乏一个详细说明具体会计程序与方法的完整的附录,从而会导致其实施过程中会计人员无所适从。

二、关于定义

1.在《征求意见稿》第2段中,对固定资产作如下定义:“固定资产,指企业用于生产商品或提供劳务、出租给他人,或为了行政管理目的而持有的,预计使用年限超过一年的具有实物形态的资产。”这里有几个值得注意的问题:

(1)本定义与《企业会计准则》中的定义不一致。《企业会计准则》第三十条对固定资产定义如下:“固定资产是指使用年限在一年以上,单位价值在规定标准以上,并在使用过程中保持原来物质形态的资产,包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。”一般而言,固定资产必须具备以下三个特征:a.必须是有形资产;b.为经营目的而拥有;c.有一个相对长的使用年限,一般超过一个会计期间^①。《企业会计准则》的定义只包括了三个特征中的两个方面:有实物形态和使用期限一年以上。《征求意见稿》的定义包括了全部三个特征,较《企业会计准则》的定义更为合理。

(2)在实际工作中,对一些符合上述定义标准且对企业经营活动有重要作用的资产,往往不作为固定资产来核算。典型例子是自然资源,如矿山、石油、天然气等,它在使用过程中不象机器设备那样严格地保持原有的实物形态。为了在定义中将这类资产排除在固定资产之外,建议将定义中的“具有实物形态的资产”改为“并在使用过程中保持原有实物形态的资产。”

综上所述,该定义可为:“固定资产,指企业用于生产商品或提供劳务、出租给他人,或为了行政管理目的而持有的、预计使用年限

超过一年并在使用过程中保持原有实物形态的资产。”考虑到本定义与《企业会计准则》不一致、并建议借鉴美国财务会计准则公告(SFAS)的体例,在“应披露事项”部分之后加上“对已有准则的修订”部分,依《征求意见稿》的顺序,加上:

“28.对《企业会计准则》第三十条作如下修订:

(1)对第一段修订如下:

固定资产,指企业用于……的资产”

2.关于“预计净残值”的定义,建议依照重要性原则,借鉴美国公认会计原则(US GAAP)在定义后加上“如果其数额不大,也可将它略而不计。”^②

3.关于“公允价值”的定义,该定义显然缺乏量化的标准、在实务中不易操作,建议加上在实际工作中,哪几种价格可以替代公允价值,替代顺序如何。

三、关于固定资产的确认

1.关于第3段中确认固定资产应满足的条件要进一步推敲,《征求意见稿》归纳了二个条件:“(1)与该资产相联系的未来经济利益可能流入企业;(2)取得该资产的成本能够可靠地计量。”确认固定资产应满足的条件是否仅有这两个?显然这是不够全面的。比如土地符合上述两个条件却不属于固定资产。由于固定资产都必然存在折旧问题,建议补充的第三个条件为:“(3)在可以预见的将来某个时日,该项资产必将退废,而剩下的残值必然少于购置成本^③。”补充此条件后,企业在确认固定资产时便可将土地等符合前二个条件的资产排除在固定资产之外。

2.关于第5段,为了体现重要性原则,建议在第5段后加上“……一个企业可以因为一项支出的金额微不足道,决定把这项原来应列为固定资产的支出,作为费用处理。”^④

四、关于固定资产的原值

1.关于第6段购入固定资产原值的确定,这里有几个问题应仔细研究:

(1)对第一条“购入新的固定资产,以实际支付的价款以及为使该资产达到预期工作状态所支付的各项费用作为原值。”有一些待完善之处:其一是支付的各项费用包括直接

归属和间接摊配两种情况,只有可以直接归属的支出才作为原值;其二是购入价格中可能有现金折扣,《征求意见稿》中对此没有规定,现金折扣是成本的减抵,因此建议将第一条修订为“购入新的固定资产……所支付的任何可以直接归属的费用作为原值。在购入价格中应扣除现金折扣。”

(2)对第二条,这种购货即通常所说的“一揽子购货”(a package purchase or a basket purchase),这种情况往往要求将购价在各项资产价值之间按比例分配,分配标准不应仅仅按公允价值,应该向企业提供一些可供选择的分配标准以适应不同企业的具体情况,例如重置价值等。

(3)由于固定资产的价款一般较高,一般在购入时可望获得分期付款或延期付款的优惠。显然,企业为了取得分期或延期付款的优惠,就必须支付高于一次性支付的价款,高出部分就相当于企业支付的利息。对这部分利息,如果明确是在企业已取得所有权之后发生(如延期付款方式下,企业在购货交易发生时就已取得资产的所有权),那么,其后期间所支付的利息不可予以资本化。反之,如利息的支付是在取得所有权之前(如分期付款方式下,企业一般支付完最后一笔价款时才取得所有权),则所支付的利息都应作为该项资产的价值而予以资本化。因此建议加上第4条:

“采用分期付款或延期付款方式购入的固定资产,对于因采用此方式而要支付的高于一次性支付的价款,如果该价款发生在企业已取得所有权之后,则这部分价款不计入固定资产的原值;反之则将这部分价款计入原值。”

2. 关于第8段交换取得的固定资产,不应仅局限于资产换资产的情况,企业有时为了经营需要,可以用有价证券换取固定资产。有价证券可以是本企业持有其他会计主体的,也可以是企业发行的;可以是债券或股票。因此建议在第8段后加上:

“企业以有价证券交换取得的固定资产,若以发行本企业的股票来换取固定资产,相

当于投资于所购设备,参照第9段的处理;用持有的其他主体的股票或债券换取的固定资产,参照资产交换处理;以发行债券方式取得的固定资产,差额计入债券发行的折价或溢价。”

五、关于折旧

1. 关于第16条中“折旧方式一经确定不得任意变动。”从意义上看,和国际会计准则第4号“折旧会计”第14段的规定看不出有什么两样,为什么不用国际会计准则的写法以示一致呢?建议改为:

“所确定的折旧方式在各会计期间应当前后一致地加以应用,直至因条件变动而有充分理由需要改变为止。”

类似地将第17号中的“某种方法一经选定,不得任意变动。”改为:

“对所选定的折旧方法在各会计期间应当前后一致地加以应用,直至因条件变动而有充分理由需要改变为止。”我以为,一些不必要的分歧,无论是文字上乃至内容上的,能够避免,应尽可能避免。

六、关于应披露的事项

由于折旧方法并非永久不变,因此建议在第27条加上:

“(5)折旧方法变更的理由及当期折旧方法的变更对企业利润的影响。”

注释:

①1995年4月21日财会字[1995]17号文及7月12日财会字[1995]23号文

②IASC: IAS 16 Accounting for Property, Plant and Equipment, Para 23

③1992年11月30日,财政部部长令第5号文

④Lee J. Seidler and D. R. Carmichael, Accountants' Handbook, 6th ed. John Wiley & Sons, Inc, Section 21 P21. 3

⑤G. Miller, GAAP Guide 1994, P11. 02. Para "Salvage Value"

⑥《现代会计手册》第三分册
Sidney Davison 主编 王澹如等译 中国财经出版社 1987年 P291

⑦葛家澍主编《中级财务会计》P185. 辽宁人民出版社 1994年10月版

(作者单位:中南财经大学会计系)