

从成本管理角度分析固定资产 修理费处理方法变更的利弊

卢佳瑄 韩城义

(云南大学经济学院 昆明 650091)

【摘要】 本文依据新旧会计准则中对生产部门固定资产修理费的不同规定,在对相关案例分析计算的基础上,论述了固定资产修理费的变更对企业成本管理的影响,进而提出对固定资产修理费会计处理的改进建议。

【关键词】 固定资产修理费 成本管理 会计准则

一、新旧会计准则对生产部门固定资产修理费的规定

旧会计准则中,生产部门发生的固定资产修理费可以进行待摊或预提直接计入当期“制造费用”,这主要是考虑到权责发生制原则。一次性的固定资产修理费用的支出,可以导致将来一定期间内固定资产的平稳使用,受益期是有一段时间的,因此需将这种一次性的支出通过待摊或预提的方式分配到各个受益期间。此外,将车间发生的固定资产维修费计入制造费用,然后计入存货,在产品未销售前进行了资本化,这主要考虑到配比原则。生产车间固定资产所发生的修理费用,是企业为生产特定产品或提供劳务而发生的,是为取得该产品或劳务收入所发生的成本费用,因此应计入该特定产品或劳务的制造费用。

现行会计准则中,将生产车间日常发生的修理费直接计入管理费用,即对固定资产修理费进行费用化处理,则主要是考虑了重要性原则和谨慎性原则,并且在实务中具有可操作性,避免了企业利用修理费来调节当期损益的盈余管理行为。通常固定资产投入使用以后,由于固定资产磨损,各组成部分耐用程度不同,可能导致固定资产的局部损坏。为维护固定资产的正常运转和使用,充分发挥其使用效能,企业将对固定资产进行必要的维护。固定资产的日常修理费用、大修理费用等支出只是确保固定资产的正常工作,一般不产生未来的经济利益,因此,通常不符合固定资产的确认条件,在发生时直接计入当期损益。

同时现行会计准则强化了资产负债观。这些已发生的修理费放在待摊销的科目里,本身属于企业一经发生就已消耗的一项“沉没成本”,假如企业破产是不可能用来偿还债务的。如果将它归类于资产,会虚增企业的资产总额,影响企业财务指标的公允性。

二、固定资产修理费处理方法变更对成本管理的影响

例:某公司隶属于云南省某大型铜选冶有限责任公司,因铜选冶行业的特殊性,资产总额中生产用固定资产的比重较大,主要包括采选矿设备、电解铜设备、辅助生产设备。2010年1月该公司总资产116 796 383.1元,其中固定资产97 201 496.79元,固定资产占总资产的83.22%。其2010年成本费用按旧会

计准则归集如表1所示。该企业电解铜所用铜精矿自给自足,故其电解铜成本比外购铜精矿电解铜每吨约低5 000元。

由表1可知,旧会计准则下,铜精矿及电解铜的产品制造费用中,生产车间固定资产修理费分别占到21.10%和68.58%。这是因为不仅该企业固定资产占总资产的比例本身很高,而且由于行业工艺原因,铜选冶的机器设备尤其是电解铜的机器设备的损耗很高,故设备的维修费用较高。

表1

项 目	铜精矿	电解铜
直接材料(元)	13 726 992.18	7 903 768.20
直接人工(元)	378 649.50	20 980.43
制造费用(元)	4 579 344.08 (其中固定资产修理费 966 167.77,占21.10%)	2 537 282.88 (其中固定资产修理费 1 740 174.41,占68.58%)
合计(元)	18 684 985.76	10 462 031.51
产量(吨)	965.96	439.01
单位成本(元/吨)	19 343.44	23 830.96

该公司2010年成本费用按新会计准则归集见表2。由表2可知,现行会计准则下,由于生产车间固定资产修理费不再计入制造费用,计算的铜精矿的单位成本下降了1 000.22元(5%),电解铜的单位成本下降了3 963.86元(17%)。

表2

项 目	铜精矿	电解铜
直接材料(元)	13 726 992.18	7 903 768.20
直接人工(元)	378 649.50	20 980.43
制造费用(元)	3 613 176.33	797 108.47
合计(元)	17 718 818.01	8 721 857.1
产量(吨)	965.96	439.01
单位成本(元/吨)	18 343.22	19 867.10

对比两表可知,固定资产维修费计入制造费用与计入管理费用,对成本管理主要产生以下影响:

1. 固定资产修理费变更后的有利影响。

(1)使企业成本会计信息更为谨慎。旧会计准则下,企业

为了调增利润,经常通过企业大修理支出实行预提待摊并用、随意摊销、支出摊销账户乱用等方式进行跨级造假,致使企业成本会计信息不准确。而在新会计准则下,由于生产车间的固定资产修理费用直接计入当期损益,因此不存在此问题。如前例所述,若该铜冶炼企业生产部门的固定资产修理费用较高,如一年达2 706 342.18元,则新会计准则的此规定会导致企业产品制造成本相对于旧会计准则而言大大降低,使期末在产品 and 库存产成品的账面余额相对减少,使企业当期管理费用加大,当期损益的确认更加稳健。

(2)可以抵减企业当期税负。由于生产车间的固定资产修理费用不再进行待摊或预提而直接计入当期损益,导致当期成本费用增加、利润减少,企业所得税费用随之减少。企业修理固定资产发生的增值税还可以抵扣,这样可以在一定程度上减轻企业的纳税负担,从而加大投资的积极性。如前例所述,企业3月1号生产车间发生维护电解铜设备日常运转的大修理费用48万元,则按旧会计准则计入长期待摊费用,2年内摊销完毕,到了年底,长期待摊费用账面还剩下28万元,已摊销之成本费用类科目20万元。按25%的企业所得税税率,当年所得税费用可以减少5万元。如果按现行会计准则,48万元一次性计入当期损益,则当年所得税费用可以减少12万元。

2. 固定资产修理费变更后的不利影响。

(1)与正确划分成本费用与期间费用的成本核算要求相抵触。用于产品生产的费用形成产品成本,并在销售后作为产品销售成本计入企业损益,而生产经营过程中发生的不应由产品或劳务成本负担的管理费用、销售费用、财务费用,则作为期间费用直接计入当期损益。若企业生产部门发生的固定资产修理费用,可以确认其归属的具体产品或劳务的固定资产修理费用一概计入期间费用,则混淆了产品生产费用与期间费用的界限,容易发生借此调节各月生产费用和每月损益的做法。如前例所述,铜选冶企业在铜生产过程中,采选矿设备、电解铜设备、辅助生产设备的修理费用是为铜生产服务所发生的费用,并可通过分配直接归属到铜精矿和电解铜中去,若将其一概计入期间费用,显然违背了成本核算的基本要求。

(2)不利于对成本费用的控制与管理。企业生产所用固定资产的管理、使用以及维修通常由企业的生产部门负责,如果把企业生产用固定资产发生的修理费用计入期间费用而不对象化计入产品成本或劳务成本,则不利于企业生产部门对这部分费用的控制与管理。如前例所述,采选矿设备、电解铜设备、辅助生产设备的管理、使用以及维修由公司各生产部门对口负责,这些为生产服务的固定资产,具体管理工作包括日常维护和修理工作。日常维护工作做得好则修理费用将大大节约,生产效率也会得到提高,因此对各个生产部门的固定资产的修理费用进行比较,可以反映具体生产部门的管理水平,并及时发现管理上存在的问题。如果把这部分比重较大的修理费用计入管理费用,则无法通过该指标对生产部门进行考核。

(3)不便于对管理费用的控制评价。从管理角度而言,生产部门固定资产的维修频率和费用水平,绝大部分还是受生

产一线工人的工作态度、业务技术水平及设备工作环境等因素的影响。若将生产用固定资产的修理费在发生时一次性计入当期损益,恐怕会人为夸大管理费用,不利于对管理者进行公正的评价。如前例所述,按旧会计准则,该企业管理费用仅为543 093.13元。按现行会计准则,铜精矿及电解铜生产车间的固定资产修理费分别高达966 167.77元及1 740 174.41元,均计入管理费用,将使管理费用暴增。企业若以此作为对管理者进行评价的依据,显然有失偏颇。

(4)不利于产品定价。如果将企业在生产经营过程中发生的固定资产修理费不作为产品成本或劳务成本进行确认,其产品成本或劳务成本就不能完整地反映固定资产的使用成本和真实的生产消耗水平,将降低企业成本信息的使用价值,不利于公司进行产品定价等决策行为,尤其在固定资产比重占比较高的一些行业表现突出。

如前例所述,铜精矿和电解铜的生产车间固定资产修理费分别为966 167.77元和1 740 174.41元,旧会计准则下,占各自制造费用的21.10%和68.58%。在现行会计准则下,不将此生产车间固定资产修理费计入制造费用,致使计算的铜精矿的单位成本下降了5%,计算的电解铜的单位成本下降了15%,必将导致产品定价偏低。

三、固定资产修理费会计处理的改进建议

根据成本会计的核算要求和费用划分原则,对于企业生产部门发生的固定资产修理费用是计入产品成本或劳务成本还是期间费用,可以按照其用途,根据受益对象的具体情况来明确其归属。如果一项固定资产确定属于生产部门使用的,直接用于产品的生产或劳务的提供,即与产品的生产或劳务的提供存在着联系,那么就应该进行对象化处理计入产品或劳务成本。对于与产品的生产或劳务的提供存在着联系的固定资产修理费用,还可以进一步根据计入成本的方式分为直接计入费用和间接计入费用:能够明确归属于某种特定产品耗用的费用,直接根据成本计算对象全部计入所生产的产品、劳务成本中。若一项固定资产用于多种产品的生产或劳务的提供,则统一归集到制造费用中,然后通过一定标准分配计入对应的产品、劳务成本中。具体如表3所示:

表3

项 目	处 理 方 式	
生产部门 中小修理费	发生时一次性计入制造费用,根据具体收益情况按一定标准分配至产品成本中。	
生产 部门 大修 理费	满足固定 资产确认 条件	计入固定资产成本,如有被替换的部分,应扣除其账面价值。
	不满足固 定资产确 认条件	允许采用预提或待摊方式核算。大修理费用采用预提方式的,应在两次大修理间隔期内各期均衡地预提预计发生的大修理费用,并计入有关的产品成本;采用待摊方式的,应当将发生的大修理费用在下次大修理前平均摊销,计入有关的产品成本。

主要参考文献

赵海鹰.对固定资产修理费处理的看法.财会月刊,2009;