

# 固定资产会计处理若干问题浅析

陈兆江(教授), 李若纯

(华北电力大学经济管理学院, 北京 102206)

**【摘要】** 本文对固定资产后续支出中的更新改造问题、固定资产使用寿命调整、集团企业折旧政策统一等进行探讨, 以期实务工作者提供参考。

**【关键词】** 固定资产; 后续支出; 折旧政策; 使用寿命; 调整

## 一、大型固定资产后续支出中的更新改造问题

固定资产的后续支出, 是指固定资产投入使用过程中发生的更新改造支出、修理费用支出等。后续支出的处理原则为: 符合固定资产资本化确认条件的, 应当计入固定资产成本, 同时将被替换部分的账面价值扣除。但实际工作中被替换部分资产的账面价值的会计判断, 经常被会计工作者视为疑难事项。一是被改造的固定资产大多只有资产的整体账面原值, 没有各部件的价格备查。二是进行更新改造的固定资产一般年代较为久远, 被更换部件的历史成本价格不好询证。三是由于通货膨胀等原因, 有的当前更换的大型部件价格甚至与被更新改造的固定资产的整体价格相差无几。为解决这一问题, 笔者提出一种部件现价占比法进行会计判断的折价方法。

假设甲工厂 2014 年 1 月需对 2006 年 1 月购置的一大型固定资产甲设备进行更新改造。甲设备原价为 300 万元, 原预计使用年限 15 年, 预计残值率为 2%, 采用直线法计提折旧。更新改造中换下部件 A, A 部件在资产中没有价格备注且历史价格无法询证, 新更换上的部件价格为 200 万元, 但能了解到甲资产这类设备虽然有改进但目前仍然有厂家在生产, 价格约为 800 万元。

折价方法如下:

换下部件 A 的账面原值 =  $300 \times (200/800) = 75$  (万元)

换下部件 A 的折旧 =  $300 \times [1 \times (1 - 5\%)] / 15 \times 10 \times (200/800) = 47.5$  (万元)

换下部件 A 的账面价值 =  $75 - 47.5 = 27.5$  (万元)

会计分录为: ① 2014 年 1 月, 将固定资产转入在建工程: 借: 在建工程 110, 累计折旧 190; 贷: 固定资产 300。② 改造期间发生的成本: 借: 在建工程 200; 贷: 工程物资——专用材料 200。③ 扣除被替换部分的资产的账面价值: 借: 营业外支出——处置非流动资产 27.5; 贷: 在建工程 27.5。④ 2014 年改造结束时, 将在建工程转入固定资产: 借: 固定资产 282.5; 贷: 在建工程 282.5。

## 二、固定资产使用寿命调整

企业至少应当于每年年度终了, 对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命预计数与原先估计数有差异的, 应当调整固定资产使用寿命。但在实务操作中, 哪些因素将会影响固定资产使用寿命, 对其使用寿命又有多大的影响, 缺乏统一的规范和明确的细分。本文以 A 集团公司下的发电企业为例, 制定固定资产使用寿命调整制度。

A 集团公司根据检修、技改对设备使用寿命的影响, 制定发电企业大修、技改后固定资产使用寿命调整制度 (发电及供热设备部分) 如下:

表 1 固定资产使用寿命调整制度

项目名称	检修级别	检修目标	预计增加设备使用寿命(年)	检修周期(年)
一、检修项目	A 级大修 (扩大性大修)	对发电机组进行全面的解体检查和修理, 保持、恢复或提高设备性能	2~3	4~6
	B 级一般性大修	针对性地处理缺陷, 对机组部分设备进行解体检查和修理	0~1	2~3
	C 级	少量零件的更换及设备的消缺、调整、预防性试验	0	1
二、技改项目				

根据技改立项批准文件和技改后评估确定的设备寿命延长时间综合评判

假设 A 集团公司内一发电厂对 1 号汽轮发电机组进行了 A 级检修, 预计增加 1 号发电机使用寿命 2 年, 1 号汽轮发电机组固定资产原值 20 000 万元, 原折旧年限 16 年、残值率 4%, 年折旧率 6%, 年折旧 1 200 万元, 该设备已使用年限为 6 年。大修后 (固定资产原值不变) 调整年折旧如下: 调整后年折旧 =  $(20\ 000 - 1\ 200 \times 6 - 20\ 000 \times 4\%) / (16 - 6 + 2) = 1\ 000$  (万元), 延长使用寿命后的年折旧率 =  $1\ 000 /$

20 000×100%=5%。

### 三、集团企业折旧政策的统一

企业折旧政策主要包括固定资产分类、分类固定资产的折旧年限、折旧方法、残值率等。集团企业为统一规范固定资产折旧成本计量,一般要对集团内同类企业的折旧政策进行统一。

1. 集团企业折旧政策年限的统一是相对的。统一的实质和核心是固定资产的各项耗费与固定资产使用效率的产出(配比原则)的一致性。因此要求集团企业对判断固定资产预计使用寿命和净残值的方法、原则、标准的统一才是实质性统一,包括用同一方法、同一原则和同一标准判断固定资产的有形损耗、无形损耗等。

#### 2. 集团企业统一折旧政策的基本方法。

(1)集团企业统一的折旧年限、残值率是企业折旧政策统一的基本标准。如果没有这一基点,集团企业的折旧政策就没有准绳,固定资产的折旧成本管理就会失范。会计准则要求的企业每年对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核,其中使用寿命的变化是预期使用寿命与基本标准确定的使用寿命相比发生变化的调整。

(2)新建企业、新购建的固定资产折旧政策的统一。如集团内的新建企业、新购建的固定资产,所有固定资产使用起点年限均为零年,假定环境差异不大的情况下,这类企业和固定资产在集团内即可直接使用同一分类折旧年限。对环境上有重大差异者,根据集团制定的环境差异影响固定资产寿命标准,对折旧年限和残值进行增减判断。

假如A集团企业内部有发电企业、制造企业、煤炭采掘企业和航运企业等。以其中的发电企业为例,A集团固定资产折旧管理办法规定,发电企业固定资产折旧采取直线法,具体如表2所示:

表2 集团固定资产折旧基本标准

固定资产分类	折旧年限	残值率	折旧率
1、发电及供热设备	16	4%	6%
2、变电设备	12	4%	8.00%
3、配电设备	10	4%	9.60%
4、自动化及仪器仪表	6	4%	16.00%
5、机械设备	8	4%	12.00%
6、运输设备	8	2%	12.25%
7、管理设备	5	0	20.00%
8、房屋及建筑物	30	1%	3.30%

以上为A集团企业下的发电企业分类折旧政策的基本标准。新建电厂和新购建的固定资产可直接应用以上折旧政策,其他情形可在此表的基础上调整。

(3)集团公司新收购或并入企业固定资产折旧政策的统一(这里不考虑并购有可能产生的固定资产评估增

减值)。由于被收购企业原执行的折旧政策与收购集团的折旧政策可能存在差异,这样就需要进行调整统一,使被收购企业执行收购集团的折旧政策。

假设A集团公司对乙发电公司进行了股权收购,收购后对乙发电公司控股,并对乙发电公司原折旧政策进行调整统一。乙发电公司被收购前的折旧情况如表3

表3 乙发电公司被收购前的固定资产折旧情况 单位:万元

固定资产分类	固定资产原值	已使用年限	折旧年限	残值率	折旧率	年折旧	累计已提折旧	固定资产净值
1、发电及供热设备	50 000	8	18	4%	5.33%	2 667	21 333.33	28 666.67
其中: 1号汽轮机	25 000	8	18	4%	5.33%	1 333	10 666.67	14 333.33
其他略								

所示:

乙发电公司1号汽轮发电机收购前进行过三次检修,经A集团公司核查乙发电公司检修情况,其中:一次相当于A集团的A级大修,两次相当于B级大修,但乙发电公司未调整固定资产使用寿命及相关的年折旧和折旧年限。A集团现对乙发电公司折旧政策调整如下:

根据表2,折旧年限应由20年调整为16年,三次检修对固定资产使用寿命的影响:一次A级大修增加2年,两次B级大修增加共计2年。调整后,年折旧=(25 000-9 600-25 000×4%)/(16-8+2+1+1)=1 200(万元),年折旧率=1 200/25 000×100%=4.8%。

#### 四、需要注意的方面

企业固定资产更新改造后续支出应用上述方法的前提是,该设备现在还在继续用于生产,只是价格发生了较大变化,设备结构和工艺没有重大变化。该方法一般适用于大型且设计和技术较成熟稳定的设备,如设备降价也可使用该方法反向调整。对固定资产买价以外的费用如安装费、运输费、税费,要扣除或综合考虑。当固定资产零整比(固定资产全部部件价之和与整体售价之比)差异较大时,可询证生产厂家零整比调整其差异。

固定资产使用寿命调整和折旧政策统一,首先要避免这些行为演变成为调整利润的手段,因此企业不但要建立固定资产折旧政策制度,还要建立固定资产使用寿命调整办法和折旧政策统一制度,确定其判断方法、原则、标准,把握固定资产使用寿命调整、固定资产折旧政策统一的实质性要求,制度一经确定不得随意变动。制度内容应涵盖固定资产的修理、技改、企业并购、固定资产政策环境差别调整、法律限制要求等内容。

#### 主要参考文献

张建华,王巧霞,史琪.固定资产更新决策中的折旧和税收问题[J].财会月刊,2013(3).