

对固定资产几个疑难问题的思考

华 勇

(中国人寿保险股份有限公司会计部, 北京 100033)

【摘要】本文针对固定资产实务中容易出现、但在《企业会计准则第4号——固定资产》中并未明确规定的问
题,结合国际财务报告准则的相关规定,分析和研究这些问题的处理方法。

【关键词】固定资产; 持有待售资产; 基建办费用; 分别折旧

一、引言

《企业会计准则第4号——固定资产》是运用最为广泛的准则,各家企业可能均有涉及,但在固定资产实务中,仍然会有一些疑难问题难以在企业会计准则中直接找到答案。例如,能否将拟处置的固定资产转入持有待售的非流动资产并停止折旧?对于新建房产的基建办费用应当费用化还是资本化?房产中电梯系统等较重要部件更新时应如何进行会计处理?对于这些问题,在目前我国企业会计准则与国际财务报告准则实质趋同的背景下,可以借鉴国际财务报告准则的相关规定,找出相应的合理处理方法。

二、关于待处置固定资产能否转为持有待售资产的问题

固定资产特别是房产的处置经常需要一个较长过程,有些企业为了避免继续计提折旧,可能会考虑将正常更替的房产转入持有待售的非流动资产。这些待处置资产在形式上可能满足《企业会计准则解释第1号》列举非流动资产应当划分为持有待售的几个条件:一是企业已经就处置该非流动资产作出决议;二是企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议;三是该项转让将在一年内完成。但是,并非所有处于待售状态的资产都应该划为持有待售资产。

持有待售资产一般与终止经营相联系,正常处置的固定资产一般不应划入持有待售资产。《国际会计准则第5号——持有待售的非流动资产和终止经营》确定了非流动资产划归持有待售的原则是该流动资产的账面金额将主要通过出售而不是持续使用得以收回,并且在结论基础中说明,将这一原则运用到退出活跃运用的资产(**assets retired from the active use**),不符合该标准的退出活跃使用的资产不应予以单独列报,因为这些资产的账面金额不是主要通过出售收回。因此,对于正常使用年限已满或将满,进行正常更替的资产,由于其账面金额大部分已经

通过正常使用收回,不应划归到持有待售资产。

三、关于基建办费用的认定问题

基建办自身发生的费用能否资本化在实务中存在不同看法。《企业会计准则第4号——固定资产》规定,“自行建造固定资产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。”《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》在类似定义之外还对可资本化与不可资本化的支出提供了示例,其中不构成不动产、厂房和设备项目成本的示例有:“(4)管理费用和其他一般间接费用(**administration and other general overhead costs**)。”因此,基建办费用能否资本化的关键在于对基建办费用性质的认定。

基建办费用的性质与基建办的类型和定位密切相关。对于自建工程,基建办如果由专业人员组成,并且主要作为直接施工组织和指挥机构,则应当认为基建办的相关支出与工程直接相关,是建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,应予资本化;对于整体外包工程,如果基建办只是将原先应由各管理职能部门处理的相关管理功能集中在一起的,应当认为是基建管理协调机构,相关费用认定为一般管理费用,应当费用化。当然,各个企业基建办的定位和职能各有不同,在确定费用性质时还需要根据具体情况进行具体分析。但是无论何种形式,基建办为工程支付的各项工程相关成本(例如工程价款、缴纳的相关税费等)应计入在建工程。

四、关于固定资产不同构成部分分别折旧的问题

在国内的实务中,企业除将后期的装修另行确认一项固定资产装修明细,并自行确认一个折旧年限外,经常将外购或自建的房屋建筑物整体记入固定资产二级明细科目,并且按照一个年限进行折旧。在这种情况下,房屋的电梯系统、消防系统和供热、中央空调系统经常会与房屋建筑物主体混在一起,未区分各自成本,并按照统一年限进行折旧,因此,在若干年后当房屋这些重要部件需要

分项结转分步法、约当产量法之结合

赵莹

(桂林电子科技大学商学院, 广西桂林 541004)

【摘要】 分项结转分步法是一种成本计算基本方法,约当产量法是生产费用在完工产品和在产品间分配的一种方法。本文结合案例,分析了目前两者结合下的成本计算过程,对上一步骤转入半成品的直接人工费、制造费用在完工产品(半成品)和月末在产品间的分配方法提出质疑并做出改进,提高分项结转分步法成本计算的准确性。

【关键词】 分项结转分步法; 约当产量法; 成本计算; 改进

随着世界经济一体化和国内市场的日益开放,企业间的竞争越来越激烈。在日益激烈的竞争环境中,企业要想增强竞争优势就必须拥有一套有效的成本核算方法体系。

成本核算是企业管理工作的重要组成部分,是企业将生产经营过程中发生的各种耗费按照一定的对象和标准进行归集和分配,以计算各成本对象的总成本和单位成本的过程。成本核算是成本管理的基础,核算正确与否,直接影响企业的成本预测、决策、分析、考核和控制等职能工作,同时也对企业经营决策的正确与否产生重大

影响。

一、分项结转分步法与约当产量法

分项结转分步法是一种产品成本计算基本方法。该方法按照产品生产步骤归集生产费用,按顺序逐步结转,直至最后生产步骤计算出产成品成本,其自制半成品明细账和下一步骤生产成本明细账中分别登记直接材料、直接人工、制造费用等各个成本项目。该方法计算工作量大、相关明细账登记复杂,但不用成本还原,能直接提供原始成本项目反映的成本资料,便于从整个企业角度考核和分析成本计划的执行情况。

更换时,就会出现房产部分处置的金额难以确定,即使想办法区分出来,也会出现较大营业外支出等问题。

这些问题本来是可以避免的。从英国等欧洲国家的会计实务来看,多年前也是将房产作为一个整体计入固定资产,并按一个综合调整的折旧年限计提折旧,但后来逐渐根据房产不同重要构成部件的特征按不同年限分别计提折旧,从而使折旧更为准确。《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》中规定,“如果不动产、厂房和设备项目每个部件的成本与该项目总成本相比是重大的,则该部件应单独计提折旧。”“企业也可以选择对那些与该项目总成本相比并不重大的项目部件进行单独折旧”。房屋中电梯系统、消防系统和供热、中央空调系统一般金额较大,在房屋中也有一定占比,且使用寿命与房屋主体建筑存在明显差异,因此,建议企业在初始计量时可以将房屋的总成本分配到各个主要组成部分上(可以记入不同的固定资产明细科目),并分别根据使用寿命进行单独折旧。

五、总结与建议

通过本文对上述几个问题的分析和研究,简单总结和建议如下:

1. 对于自用为主的固定资产,由于其账面金额主要通过正常使用回收,因此,在其处置和更替时一般不应划归为持有待售的非流动资产。

2. 对于在建工程基建办自身发生的支出应当根据基建办的性质确认是否予以资本化,对于将工程外包的企业成立的基建办,建议应当将其支出认定为一般管理费用,进行费用化处理。

3. 对于房屋建筑物等规模较大的固定资产,建议应当将过去按照一个整体进行折旧改为区分不同的重要部分并分别按不同折旧年限予以折旧。

主要参考文献

IASB. International Financial Reporting Standards IFRS——Consolidated without early application[M]. London: IFRS Foundation, 2013.

财政部.企业会计准则 2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

财政部.关于印发《企业会计准则解释第1号》的通知.财会[2007]14号,2007-11-16.

余莉.固定资产处置账务处理的常见问题[J].财会月刊,2013(1).