

固定资产后续计量的几个问题

冷琳(副教授)

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

【摘要】 固定资产的后续计量既涉及折旧的计算,又涉及减值损失及后续支出的确定。这些内容是各级别会计考试的重点与难点。如何用简捷的方法进行计算,如何对现有的会计核算加以改进,是本文主要要解决的问题。

【关键词】 固定资产 折旧 改造 账面价值

固定资产能够在较长时间内给企业提供服务,但由于长期使用会有磨损需要有维护支出,或者需要根据企业的经营情况进行更新改造,也需要分期计提折旧逐渐收回价值,甚至有可能计提减值准备,总之其后续计量内容丰富多彩。本文针对其在后续计量中的几个问题,结合案例加以归纳,提出自己的观点。

一、固定资产后续计量中若涉及替换某组成部分,如何迅速地计算出被替换部分的账面价值并进行会计处理?

为防止替换部分的成本与被替换部分的账面价值重复计量,需要将替换部分的账面价值剔除。但有何简便方法能迅速地计算出被替换部分的账面价值,又该如何进行会计处理,目前注会教材没有明确阐述。对此,笔者的看法是:如果存在替换问题,说明原被替换部分未单独确认固定资产,通常也未单独计提折旧,因此可以依据被替换部分的原值占固定资产整体原值的比重计算出被替换部分的账面价值;被替换部分的固定资产可视为提前报废,而提前报废固定资产的账面价值是计入“营业外支出”的,因此被替换部分的账面价值也应计入“营业外支出”,属于处置非流动资产的损失。如果被替换部分有变价收入,则变价收入可先冲减账面价值,差额部分再计入“营业外支出”。下面通过例题进行说明:

例1:甲公司有一幢办公楼,原值4 000万元,已计提折旧1 800万元。该办公楼内原有3部电梯,原值200万元,未单独确认固定资产。2014年6月,甲公司采用出包方式更换办公楼3部电梯,新电梯购买价款300万元(含安装费用),旧电梯的回收价为20万元。上述款项已通过银行转账收付。

分析:由于电梯没有被单独确认为固定资产,当它被替换时,可通过它的原值占房屋原值的比重,计算出它被替换时的账面价值,扣掉回收价款后的差额部分计入“营

业外支出”,确认当期损益。会计分录如下(金额单位:万元,下同):

借:在建工程	110
累计折旧	90(1 800÷4 000×200)
贷:固定资产	300
借:固定资产	300
贷:银行存款	300
借:银行存款	20
贷:在建工程	20
借:营业外支出	90
贷:在建工程	90(110- 20)

二、固定资产更新改造期间,是否需要连续计入折旧年限?

固定资产投入更新改造时,需要暂停计提折旧。当更新改造完毕达到预定可使用状态时,需要重新计提折旧。更新改造的期间是否连续计入折旧年限,目前注会教材没有明确阐述,只是通过一个例题间接表示需要记入。对此笔者有不同看法:因为固定资产的使用寿命是指固定资产的预计使用时间,或是它所能生产产品或提供劳务的数量。它的确定通常要考虑该项资产的有形损耗或无形损耗、法律或类似规定对其的使用限制、预计的生产能力或实物产量等因素。

笔者认为,更新改造的固定资产更新改造期间是否需要扣除,应具体情况具体分析:对于自有的固定资产,如果是房屋建筑物,无论是否更新改造,都会受自然力的侵蚀,面临有形损耗,更新改造期间需要连续计算计入折旧年限;如果是机器设备,由于更新改造暂停了使用,并没有有形损耗,改造期间可剔除出来,不计入折旧年限;如果是融资租入的固定资产,由于租赁期限是确定的,租赁期间发生的更新改造,当然应该连续计入折旧年限。

例2:甲公司为提高生产能力,需对自行建造的生产

线进行改扩建。该生产线于**2012年12月**购入,原值为**120**万元,已计提折旧**40**万元,原预计使用年限为**6**年,已使用**2**年。假定改造发生支出**60**万元,改造期为**2014年1月1日至2014年6月30日**,改造后预计使用寿命延长**4**年,折旧方法仍为年限平均法,不考虑净残值。

分析:生产线改造后能延长其使用寿命,改造支出符合资本化条件。由于改造期间会暂停使用,并不会导致其有形损耗,由此改造的**6**个月不需要计入折旧年限,不影响剩余使用寿命。**2014**年应计提的折旧金额为**8.75**万元 $[(120-40+60)\div(6-2+4)\div 2]$ 。**2014**年相关会计分录如下:

借:在建工程	80
累计折旧	40
贷:固定资产	120
借:在建工程	60
贷:银行存款	60
借:固定资产	140
贷:在建工程	140
借:制造费用	8.75
贷:累计折旧	8.75

但如果前述固定资产不是生产线,而是房屋建筑物,由于改造期间仍然存在有形损耗,因此改造的时间应连续计入折旧年限。假定例**2**中其他条件不变,**2014**年该房屋应计提的折旧额为**9.33**万元 $[(120-40+60)\div(6-2.5+4)\div 2]$,会计分录略。

例**3**:甲公司为提高生产能力,需对融资租入的生产线进行改扩建。该生产线于**2012年12月**租入,原值为**120**万元,已计提折旧**40**万元,已使用**2**年,租赁期为**6**年,到期需归还设备。假定生产线改造发生支出**60**万元,改造期从**2014年1月1日至2014年6月30日**,改造后能提高产品产量并降低产品成本,折旧方法仍为年限平均法,不考虑净残值。

分析:生产线改造后能提高产品产量并降低产品成本,改造支出符合资本化条件。虽然改造期间会暂停使用,并不会导致其有形损耗,但处在租赁期内,因此改造的**6**个月应连续计入折旧年限,剩余的折旧年限只有**3**年零**6**个月了。**2014**年生产线应计提的折旧金额为**20**万元 $[(120-40+60)\div(6-2-0.5)\div 2]$,会计分录与例**2**相似,不再赘述。

三、经营租入固定资产的改良支出,应分期摊销还是一次性计入当期损益?

目前注会教材并未对该内容具体约定,许多高校教材都将经营租入固定资产的改良支出采用分期摊销的方法进行核算,即发生时先计入“长期待摊费用”,然后在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者较短的期间内,采用合理的方法摊销。

对此笔者有不同想法:经营租入固定资产由于不作为承租人的固定资产核算,因此改良支出不存在资本化的问题,但可以采用固定资产费用化的后续支出相似的核算方式:生产车间和行政部门经营租入固定资产的改良支出,发生时直接计入管理费用;销售部门经营租入固定资产的改良支出,发生时直接计入销售费用。这样核算一则比较简单,与固定资产费用化后续支出的核算原则统一;二则“长期待摊费用”实质是已经发生尚待摊销的费用,并不符合资产的确认条件,将经营租入固定资产的改良支出计入其中并不科学。

例**4**:乙公司生产车间经营租入生产设备一台,发生改良支出**6**万元,已用银行存款支付。假定该设备租赁期为**4**年,剩余使用年限为**5**年。

分析:经营租入固定资产的改良支出属于费用化支出,应采用跟企业固定资产费用化的后续支出相同的核算原则,在发生时直接计入当期损益。会计分录如下:

借:管理费用	6
贷:银行存款	6

四、固定资产计提减值准备后,如何简捷地计提后续折旧费用?

笔者认为的简便方法是:当固定资产的可收回金额低于其账面价值时,企业需要计提减值准备,将固定资产账面价值减至可收回金额。此时可直接以减值准备计提时的可收回金额作为基础,计算剩余使用年限内的年折旧额,不必考虑减值准备的具体金额大小。因为不管该减值金额是多少,都要从应计折旧额中扣除。即只要判断固定资产发生了减值,便可直接以此时的可收回金额作为基础去计算后续的年折旧额。

例**5**:丙公司**A**设备原价**245 000**元,预计净残值**5 000**元,预计使用年限**8**年,采用年限平均法计提折旧。假定第**4**年年末该设备的可收回金额为**73 000**元,预计净残值为**3 000**元,折旧方法、折旧年限均不变。则第**5**年该设备的年折旧额应为多少?

分析:我们先计算出该设备第**4**年年末的账面价值= $245\ 000-(245\ 000-5\ 000)\div 8\times 4=125\ 000$ (元),而此时的可收回金额为**73 000**元。可收回金额低于账面价值,由此判断设备发生了减值,账面价值将减至可收回金额。因此此时不需要计算具体的减值金额,可直接以可收回金额**73 000**元作为基础,计算第**5**年的年折旧额= $(73\ 000-3\ 000)\div(8-4)=17\ 500$ (元)。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.2013年度注册会计师全国统一考试辅导教材·会计.北京:中国财政经济出版社,2013
2. 邵子复等.中级财务会计.北京:经济科学出版社,2014