

会计从业辅导：固定资产减损会计浅析会计从业资格考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E4_BC_9A_](https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E4_BB_8E_E4_c42_588385.htm)

[E8_AE_A1_E4_BB_8E_E4_c42_588385.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E4_BB_8E_E4_c42_588385.htm) 国际会计准则第16号《固定资产》第56段中指出：“一项或同一类固定资产的帐面价值应定期地加以检查，以估计可收回的金额是否已降到帐面价值之下。如果下降已经发生，则帐面价值应减计至可收回金额。”这一规定主要是基于固定资产的帐面价值不应超过其潜在经济价值的原则。企业在生产经营过程中，常常会因为政治、经济、科学技术等客观因素的变化，其部分甚至全部固定资产的经济价值会显著地丧失，不能发挥出潜在的经济效益。这时，我们称相关的固定资产发生了减损

(Impairment)。一、固定资产的帐面价值与经济价值 以历史成本为基础的固定资产的帐面价值，主要是基于市场中的交换行为产生的，它摒除了主观臆断、个人偏见等因素的影响，具有较强的客观性和可靠性，故长期以来被选作主要的固定资产计价方法。在经济学意义上，固定资产是为了获取未来一定时期的收益而发生的前期支出。固定资产的经济价值可以用它所带来的未来净现金流入的贴现值来加以衡量。然而在实践中，由于社会经济环境的不确定性，使净现金流入量的确定、贴现率和贴现期间的选择等，都依赖于难以验证的人们的的主观判断和推测。因此，固定资产的经济价值难以满足会计计量上对客观性和可靠性的要求。固定资产在取得时，其帐面价值与投资人预期的经济价值应当一致，也就是说，投资决定的作出是人们对风险和报酬进行权衡的结果。但是随着经营活动的展开，社会经济环境的不确定性使固

定资产的帐面价值和经济价值不可避免地发生背离。当固定资产的帐面价值明显地超过其经济价值时，固定资产的减损也就不可避免地发生了。

二、造成固定资产减损的原因

固定资产减损是企业外部或内部环境发生重大变化的结果。这些变化主要有：

1. 市场环境使某项固定资产的市场供求关系发生重大的不利变化。如某项专用固定资产生产出来的产品在市场上需求匮乏，导致此类固定资产的供给大于市场上对它的需求，造成该固定资产的市价大幅下跌。
2. 固定资产的使用方式或功能发生了明显的不利变化。比如新技术、新工艺、新材料或新产品的开发和利用，可能会使某项固定资产迅速被市场淘汰，或者被迫改变原来的使用方式。
3. 法律因素的变化也会对固定资产产生明显的不利影响。比如政府可能会出于社会、政治、文化、环境等因素考虑，通过制定法律、法令等形式限制或禁止某种产品的生产与销售，从而导致相关固定资产的经济利益难以实现。
4. 信息革命所带来的信息共享的条件，加速了管理技术的自动化与智能化，也会加速现有固定资产的结构调整，某些难以适应新变化的固定资产将被淘汰。
5. 固定资产在实际取得过程中所发生的支出，可能大大超出原先预期购买或建造该项资产的成本。例如，在建工程在建造过程中发生了重大的意外事故，就会使固定资产的成本大大增加，难以从未来的利益中加以弥补。

在上述固定资产减损情形中，固定资产的帐面价值均会超出其预期的经济价值，如果继续保持该资产的帐面价值，就会使会计报表减弱或失去其应有的预测和决策功能。为了解决这一问题，人们提出的会计处理方法是：调低相关固定资产的帐面价值，以确认固定资产的减损。

三、固定资产

减损会计在美国的产生和发展 在美国，固定资产减损是企业
在持续经营前提下的主动行为。据统计，在1986 - 1988年间
，构成纽约道琼斯工业成分指数的若干上市公司共确认了
近10亿美元的固定资产价值调整损失，许多企业调低了其保
有的固定资产的帐面价值。 尽管在美国的会计实务中，自八
十年代以来确认固定资产减损的做法已经相当普遍，然而在
很长时间内一直未能制定出相应的会计准则来加以规范，致
使实务中由于缺乏权威性指导而出现了很大的不一致，为管
理当局人为操纵报告期的利润提供了许多机会。在实际业绩
较差的年份通过确认固定资产减损来加以掩饰；固定资产减
损的确认还能使赢利年份的收益额下降，从而获得纳税上的
好处。在减损确认后的会计期间，由于固定资产帐面价值调
低可以使折旧费用减少，使得未来年份的业绩得以改善。因
此固定资产的减损在很大程度上，成为管理当局修饰利润的
工具。 由于这些问题的存在，使得美国财务会计准则委员会
（FASB）1990年又将此问题提上议事日程。经过多方努力，
该委员会终于在1993年11月发布了题为《长期资产减损会计
》的征求意见稿，指出：“一旦环境和情况发生变化，以致
有明显的迹象表明长期资产的帐面价值不能被恢复的时候，
该长期资产（及与该资产相关联的商誉）应被视为发生了减
损。”“如果该长期资产的公允价值（指未贴现的预期未来
净现金流入之和）低于其帐面价值时，应将该资产的帐面价
值调整为公允价值，同时确认一笔减损损失。”这里的“公
允价值”似乎缺乏逻辑上的解释。因为一般来说，公允价值
指的是当前的市场价值。在当前市场价值无法获得时，可以
用以预期未来净现金流入的贴现值来估计。但如果不考虑时

间价值的话，这个“公允价值”的公允性就会令人怀疑。固定资产减损的确认并没有完全背离历史成本原则，帐面价值的调整仅仅为发生减损的资产建立了一个新的成本基础。这个新的固定资产成本在以后年度中除了计提折旧或发生新的减损以外，不得再对其做其他调整。这也就是说，减损一经确认，即使该资产公允价值上升，也不能再予以恢复。从该准则的实施来看，尽管许多有关确认、计量、报告的实际操作问题仍然未能得到满意的解决，但对提高财务报表的相关性、可比性，增强其预测、决策功能有很大帮助。因此，国际会计准则委员会在有关准则的制定过程中也采纳了美国的一些观点。

四、我国关于固定资产减损的有关规定

我国现行企业会计准则规定，企业在持续经营的情况下，应当严格按照历史成本原则对固定资产计价，不得对其进行评估调整。企业只有在产权发生变动（如发生资产拍卖、转让兼并、股份改制、清算出售）时，应当而且必须调帐。这样规定的理由是：如果企业产权没有发生变动，会计主体未发生变化，一再将资产评估确认的经济收益计入帐内，在通货膨胀的情况下，势必虚增企业的净资产。故而，我国财政部文件明确规定，资产重估增值只有在法定重估和企业产权变动的情况下，才能调整被重估资产的帐面价值。尽管我国迄今尚未制定出固定资产减损的具体会计准则，但在有关固定资产具体准则征求意见稿中提及固定资产重估价时指出：“企业根据重估价政策对固定资产进行重估价时，……因重估价而产生的固定资产帐面净值的减少，应计入当期损益。”并且在该准则的说明中指出，这里的重估不是指非持续经营基础上的重估。因此我们可以认为，在该准则中已经允许企业对固定

资产的减损加以确认。但是在什么情况下可以对固定资产进行重估，以及企业是否有权自行重估等问题，征求意见稿中并未明确规定。

五、研究固定资产减损会计在我国的现实意义

研究固定资产减损会计在我国富有现实意义。因为：1. 我国许多企业在向市场经济转轨过程中，历史包袱沉重的一个主要原因是原来行政干预下的固定资产投资有很大的盲目性，很多项目的上马未能充分考虑到市场的接受程度，相当一部分不能发挥应有的生产能力，造成大量的闲置浪费，给企业日后的发展造成很大的障碍。2. 长期以来，我国企业技术改造资金严重不足，使许多企业技术设备陈旧落后，生产成本居高不下，很多企业生产越多，亏损越大。3. 许多企业在投资立项时未能考虑社会环境因素的影响，而政府出于整体利益的考虑又作出了相应的限制措施。如某上市公司在年度报告中指出，由于政府限制助动车的规定，使该公司新投资的助动车生产能力全部放空，产品严重积压，亏损严重。4. 许多建设项目浪费严重，造成许多“胡子工程”、“尾巴工程”，固定资产的实际成本远大于其预期可取得的利益。越来越多的人认识到，固定资产是为了获取未来的经济利益而发生的前期支出，它将随着生产经营的开展不断地转化为费用。加强对固定资产减损会计的研究，能不断地加深人们对固定资产性质的认识。这对于提高我国企业的固定资产质量，提高企业的经营效率和经济效益，明确企业管理者的经管责任以及提高会计信息的决策有用性，都具有重大的指导意义。

【把会计从业加入收藏夹】 【更多资料请访问百考试题会计从业站】 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com