

表附注,其格式应结合上述小企业会计科目的设置予以简化。其中,特定的小企业现金流量信息可采取简化的方法披露,如按照类别序时地记录和反映。而不必单独编制资产减值准备明细表、利润分配表、股东权益增减变动表、分部报表等,有关这些方面的重要信息可以附表或附注的形式予以说明。小企业会计信息的外部监督应以税务机关为主,以外部审计为辅。

此外,我国加入WTO后,为适应国际经济大环境的要求,应制定与国际相适应的会计标准来规范会计行为。因此,在制定小企业会计制度的过程中,除了考虑我国的特定经济环境外,还要考虑与国际接轨。

(作者单位:中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 季建辉

关于固定资产减值准备转回的问题及建议

□ 刘德山

一、固定资产减值准备转回中存在的问题

(一)存在的问题

我国《企业会计准则——固定资产》规定:“如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值的各种因素发生变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值,则以前期间已计提的减值损失应当转回,但转回的金额不应超过原已计提的固定资产减值准备。”而国际会计准则第36号《资产减值》规定:“由于资产减值损失的转回而增加的资产账面余额,不应高于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额。”经过比较可以看出其差别:

首先,减值准备转回的最高限额不同。我国会计准则规定以“原已计提的固定资产减值准备”为转回金额的最高限额;而国际会计准则规定将“资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额”减去固定资产账面价值(即固定资产原价减去累计折旧和减值准备后的净额)的差额作为固定资产

减值准备的转回金额。

其次,确定转回金额的程序不同。我国会计准则是以计提的减值准备金额和可收回金额与账面价值的差额进行比较,较低者作为减值损失的转回金额。而国际会计准则是用可收回金额与以前年度没有确认减值损失的账面金额相比较,较低者再减去资产的账面价值,以其差额作为减值损失的转回金额。

由于以上差异,使得转回后的固定资产账面价值以及减值损失的转回金额也可能产生差异。概括起来,分三种情况:(1)可收回金额大于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额;(2)可收回金额小于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额;(3)可收回金额等于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额。当可收回金额小于或等于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额时,按我国会计准则和国际会计准则计算结果一致,即按照可收回金额作为转回后的账面价值;当可收回金额大于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额时,两准则的计算结果就出现了差异。我国会计准则用固定资产的账面价值和已计提的减值准备之和作为转回后的账面价值,大于国际会计准则规定的以资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额作为转回后的账面价值数额。而导致结果差异的最基本因素是固定资产减值准备对应计折旧额的影响。固定资产计提减值准备后,应计折旧额=固定资产原价-预计净残值-固定资产减值准备。即:固定资产的应计折旧额会因计提减值准备而相应减少。

总之,按我国会计准则的规定,固定资产的应计折旧额会因其减值准备的提取和转回而变动。提取减值准备的会计期间会相应减少累计折旧的提取额,而转回减值准备后的会计期间会相应增加累计折旧提取额,但当固定资产减值准备全部转回时,累计少计提的折旧额和累计多计提的折旧额相同。笔者认为,与国际会计准则相比,我国会计准则规定减值损失转回金额的方法在一定程度上违背了谨慎性原则。计提固定资产减值准备的目的是为了防止高估资产价值,固定资产减值损失转回可视为对原先会计估计的一种修正,账面价值最高应恢复到若没有发生减值时的资产账面价值,即固定资产原价减去按原价计提的累积折旧后的余额。然而,按我国会计准则,当可收回金额大于资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额时,所转回的减值损失会使转回后的账面价值高于按原值减已提累积折旧后的账面净值,从而高估其资产价值,悖于计提减值准备的初衷。因此,笔者建议应与国际会计准则相一致,以“资产以前年度没有确认减值损失时的账面金额”为转回后的账面价值的最高限额,以此来确认减值损失的转回金额。

(二)建议

针对以上问题,笔者认为,可以考虑尝试以下方法:

1、普遍尝试使用加速折旧法

众所周知,无论是双倍余额递减法,还是年数总和法和加速折旧法,都可以使固定资产购建成本在该项固定资产投入使用早期较多、较快速地计入生产成本或当期损益中去,从而导致固定资产在使用早期快速地减少账面净值,尽早地将固定资产上的风险进行消化。此时,仍可能发生某一期期末固定资产可收回金额低于其账面净值的情况,但其发生差异的程度会大大降低。如果其相差程度不至于影响有理性的财务报告使用者对企业财务状况的理解和其决策的判断,可以考虑不予计提固定资产减值准备;如果仍然存在较大差异,可以考虑以下两种处理方法:①计提减值准备。但应遵循国际会计准则的做法计提。②不计提减值准备,而采取表外披露的做法揭示固定资产的价值减损。

2、已计提的减值准备不作转回处理

计提减值准备的初衷是使财务数据真实反映当时资产的真实价值(实际上是市场价值),当已计提减值准备的固定资产在以后其价值(市场价值)得以恢复时,转回限额内的恢复价值也是遵循真实性原则,以反映资产真实价值的思想体现。但计提、转回;再计提、再转回,如此反复,变化无常,就会导致会计处理的复杂多变,使人们对会计信息的严谨性产生怀疑;也会给会计工作带来极大的不便。因此,可以考虑不再转回其价值恢复的金额,仍按已计提了减值准备的固定资产账面净值计提折旧。这是因为:计提固定资产减值准备,会相应地减少计提期以后各期的应提折旧额;而转回已计提的固定资产减值准备,会减少当期营业外支出从而增加当期利润,但同时也会增加以后各期的折旧费用,减少以后各期的利润,是一种时间性差异,且除非有经营环境和方向等重大变化,所产生的差异不会很大,因此,从简化会计核算的角度出发,可以考虑不再转回其价值恢复的金额。如发生足以影响财务报告使用者决策的重大变化,可以利用表外披露的方式加以弥补。

二、对固定资产减值准备会计处理方法的思考

我国《企业会计准则——固定资产》规定:计提减值准备时,借记“营业外支出——计提的固定资产减值准备”科目,贷记“固定资产减值准备”科目;价值恢复转回时,作相反分录予以冲销所恢复的应转回价值。笔者认为,虽然固定资产发生价值减损可能是由于发生企业管理当局未能预料到的变化所导致,但更主要的是管理当局对企业所面临的市场、技术、经济或法律环境的变化反应不当所导致。除意外事故导致固定资产实体损坏外,准则中所列诸如“市价大幅下跌、环境变化及产品营销市场变化、利率变动、资产陈旧过时、资产使用方式变化及企业计划终结等,主要是管理责任造成的。同时,过分增加“营业外支出”科目的范围,会导致人们无法理解财务会计报告相关的会计信息。因此,笔

者建议,应当考虑计入“管理费用”科目,而不应计入“营业外支出”科目。

(作者单位:中铁16局集团有限公司审计处)

责任编辑 季建辉

固定资产备抵项目间的有关问题

□ 张福祥 张素云

从资产负债表上看,固定资产折旧和固定资产减值准备两部分互为补充,共同反映固定资产账面价值的减少。但在实践中,却常常有人认为折旧已经表示了固定资产由于损耗而减少的价值,再对固定资产计提减值准备就显得多余了,属于重复性的工作。在此,笔者对固定资产备抵项目间的有关问题作一些探讨。

首先,要认真理解其内涵,明确区分两者的不同。

固定资产的折旧是对固定资产由于磨损和损耗而转移到产品中去的那一部分价值的补偿。计提折旧时,按照一定的方法,将固定资产原值扣除其预计残值后的余额,在固定资产的预计使用年限内进行摊销,并将其摊销额按照受益原则计入产品成本或当期费用,从实现的收入中得到补偿。可见,折旧是对固定资产价值的分摊,是企业对由于有形损耗和无形损耗给固定资产带来的耗费所做的合理估计,它反映的是固定资产已消耗的部分,属于成本的分配手段或分摊过程,并不表示固定资产的实际减少。固定资产减值准备是由于公允市价的变动导致其可收回金额低于账面净值,从而需要调整固定资产账面价值的部分。可见,固定资产减值准备实质上是从资产预期的未来经济利益的角度出发,对可收回金额与账面价值进行定期的比较,确认和计提固定资产减值准备。其所表示的价值减少,是由于技术陈旧、市价持续下跌等因素所导致,与企业的生产经营关系不大,具有很大的不确定性。

其次,要明确其确认标准,合理进行计提。

固定资产折旧的计提是按月进行的,除已提足折旧仍继续使用的固定资产及按规定单独估价作为固定资产入账的土地外,企业应对所有固定资产计提折旧。固定资产的折旧方法可采用年限平均法、工作量法、双倍余额递减法、年