

### 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,还是年数总和法等加速折旧法,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

数总和法等,企业根据固定资产的性质和消耗方式,合理预计固定资产使用年限、预计净残值,并根据科技发展、环境及其所含经济利益的预期实现方式,来选择合理的固定资产折旧方法。所用方法一经选定,不得任意变动,如需变更,应按照管理权限,经权利机构批准,报送有关各方备案,并在会计报表附注中予以说明。固定资产减值准备的核算通常是在年末或指定的核算期末根据实际情况来进行的。如发现存在下列情况,应当计算固定资产的可收回金额,以确定资产是否已发生减值:(1)固定资产市价大幅度下跌,其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌,并且预计在近期内不可能恢复;(2)企业所处经营环境,如技术、市场、经济或法律环境,或者产品营销市场在当期发生或近期发生重大变化,并对企业产生负面影响;(3)同期市场利率等大幅度提高,进而很可能影响企业计算固定资产可收回金额的折现率,并导致固定资产可收回金额大幅度降低;(4)固定资产陈旧过时或发生实体损坏等;(5)固定资产预计使用方法发生重大不利变化;(6)其他有可能表明资产已发生减值的情况。同时,在企业会计制度中还规定了,固定资产计提全额减值准备的五种情况。可见固定资产折旧的计提具有系统性,而固定资产减值准备的计提则是根据实际情况,通过对固定资产可收回金额与其账面价值的估价、分析比较、判断来进行的,各年之间并不存在必然的系统联系。

再者,要注意相关操作,进行正确的账务处理。

固定资产折旧与企业的日常生产经营管理息息相关,企业按期提取的固定资产折旧额,直接体现在企业的经营费用中,应计入当期的成本、费用,从实现的收入中得到补偿。计提时应根据固定资产的用途,分别借记“制造费用”、“管理费用”、“其他业务支出”等科目,贷记“累计折旧”科目,并且在一般的情况下,不存在冲回问题。固定资产减值准备的提取与企业日常的生产经营管理并无直接的关系,导致固定资产减值的情况也并非经常发生,因此,企业期末如果其固定资产的可收回金额大于账面价值,不做任何处理;如果其可收回金额小于账面价值,意味着发生了减值,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。这里还必须注意:已计提减值准备的固定资产在计提折旧时,应当按照该项固定资产的账面价值,即固定资产原值减去累计折旧和已计提的减值准备,以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额;如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复,该项固定资产应在原已提取减值准备的范围内转回,借记“固定资产减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的固定资产减值准备”科目,该项固定资产折旧率和折旧额的确定方法,按照该项固定资产恢复后的账面价值,以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额。已全额计提减值准备的固定资产不再计提折旧。

从以上可以看出,无论是计提固定资产折旧,还是提取固定资产减值准备,都不同程度地体现了正确计算损益、合理确定成本补偿、减少风险损失的谨慎性原则,它们彼此联系、相互影响,从而,使资产负债表能够科学、准确的反映固定资产的价值。

(作者单位:中国石油华北油田分公司财务资产处  
中国石油华北油田分公司采油一厂)  
责任编辑 刘黎静

## 会计专业仿真 教学模式的提出及实施

□ 熊筱燕 康玉珠

会计仿真教学模式是为了实现会计专业理论教学与实践教学充分融合,达到全方位培养学生专业素质的目的而提出的一种教学模式。所谓“会计仿真教学系统”是一个充满各类信息资源(会计原始资料、金融市场信息、原材料市场信息、人才市场信息等等)、更加接近实际环境甚至比实际环境的背景更丰富这样一种电子系统和实践教学空间。建立会计仿真教学系统的重点,是建立一套近似于实际环境的实践教学电子系统。从企业创建融资开始,依次经过原材料采购、产品生产和销售、利润的分配与管理、对外投资业务的开展、兼并重组活动的开展,直至企业破产清算等一系列环节,将具体的工商业务运作、财务运作、营销活动、决策分析制定与会计处理程序并肩运行,通过多媒体创设各类情形,生动地再现事实真相或事物的发展过程,借助于网络技术,构建财务与会计资料数据库,为师生交流提供共同的经验背景,诱发学生学习的创造性和主动性。

会计仿真教学系统与传统会计教学系统的主要区别在于:在该系统教学中,会计专业所有理论课程的教学可以将学生置于一个集生产管理、财务管理、会计核算、内部控制、风险防范、资本运营为一体的仿真企业管理环境中进行培养。让学生结合仿真的环境来学习理解会计系统管理的基本理论、基本知识和管理的基本理念。在实践教学上,除了