

在《企业会计制度》中,没有对固定资产的披露做出严格要求,因此关于企业固定资产的情况在年报和中报中的披露过于简单,除了固定资产的标准、分类、折旧政策以及固定资产和累计折旧的增减变动等基本情况外,很少能从企业财务报告中看到其他相关信息。而准则要求除上述内容外,还必须披露有关固定资产减值损失、所有权限制及金额、已承诺的固定资产购买金额和暂时闲置、提足折旧继续使用、报废及准备处置的固定资产账面价值等情况,从而便于投资者了解到关于固定资产的更多信息。

利润操作仍有空间

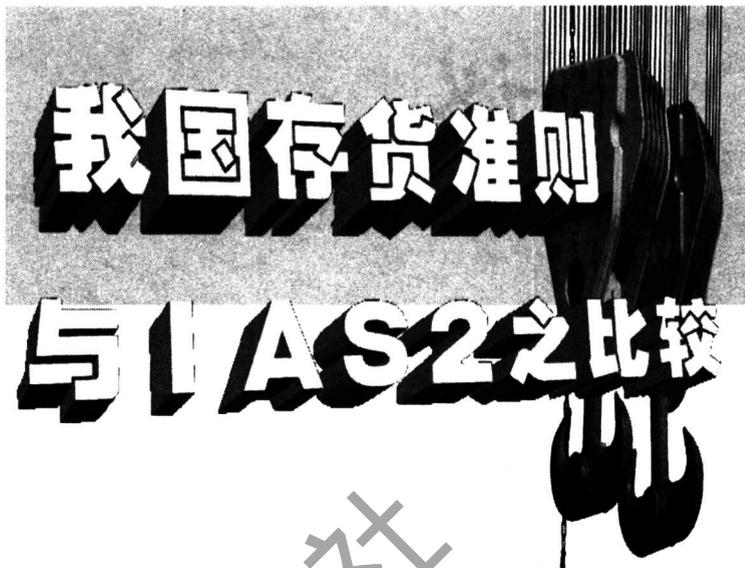
对于企业以一笔款项购入多项未单独标价的固定资产,准则规定应按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配,以分别确定各项固定资产的入账价值。由于我国目前对于许多资产的交易尚未形成活跃公开的市场,对于公允价值的确定也缺乏统一的认识,因而企业极有可能针对不同资产的折旧年限和折旧率,通过控制公允价值来调节各项资产入账价值,从而调节其折旧费用以实现调节利润的需要。

对于投资者投入的固定资产,准则要求按投资各方确认的价值作为入账价值。在当前上市公司关联交易盛行的情况下,这一规定也为企业粉饰报表留有余地。如某上市公司ABC的母公司可以将价值1 000万元的固定资产以100万元的双方确认价投入,ABC作会计分录:借记固定资产100万元,贷记股本100万元。一段时间后,ABC可将该固定资产按1 000万元市价出售,作分录:借记银行存款1 000万,贷记固定资产清理100万,贷记营业外收入900万,从而凭空产生900万利润。

此外,对于接受捐赠固定资产,当捐赠方未提供有关凭据时,应按市价或未来现金流量现值入账,而未来现金流量现值的确定取决于未来现金流量、年限和折旧率等几个因素,对于这几个因素的计量也存在很大的估计成分,同样也为企业操纵利润提供了机会。

(作者单位:中央财经大学)

责任编辑 许太谊



宋松林

我国的《企业会计准则——存货》与现行的IAS2(国际会计准则第2号——存货)相比较,尽管基本一致,但仍然存在以下差异。

(一) 框架不同

IAS2主要由目标、范围、确认(包括存货计量、成本计算以及费用确认等)、披露、生效日期等方面组成;而我国《企业会计准则——存货》(下称《存货准则》)主要由引言、定义、确认(含计量)、披露、衔接办法和附则(生效日期)组成。我国《存货准则》引言部分第一段指出:本准则规范存货的会计核算和相关信息的披露。然后在第二段采用排斥的方式列举了不属于该准则规范的几种情形,这些都相当于IAS2中的范围部分。可见,与IAS2相比,我国《存货准则》没有指明目标。一般来说,突出目标更加凸显其权威性。

(二) 内容不同

(1) 规范范围不同

IAS2指出:本准则不涉及在建工程、金融工具,诸如牲畜、农产品之类的存货。我国《存货准则》则指出:本准则不涉及在建工程,农业企业收获的农产品和采掘企业开采的矿产品,牲畜等与农业生产活动有关的生物资产以及企业合并中取得的存货初始计量。由此可见,我国《存货准则》涵盖了金融工具存货的问题,而IAS2则包括了企业合并中取得存货的价值确认的问题。企业合并中取得的存货价值确认问题与主并企业在并购中使用的会计核算方法有关。一般来说,购买法下,主并企业采用对企业取得存货市价(对存货进行资产评估)来计量,而在权益联营法下,则对取得的存货采取账面价值来计量。

(2) 确认标准不同

我国《存货准则》指出存货确认的标准一是该存货包含的经济利益很可能流入企业,二是该存货的成本能够可靠地计量。而IAS2没有相关内容。其实质是规定了存货必须是资产这一原则。因为这两条存

货的确认原则实际上就是资产的确认原则,也就是说我国准则通过规定存货确认原则的方法在理论上完善了存货定义的不足。这样处理既保证了存货定义在理论上的完整性,又符合我国会计人员的习惯;既保证了准则在理论上的指导作用,也增强了准则的可操作性。

(3) 计量不同

1、对于存货初始成本计量,IAS2明确指出:存货应以成本与可变现净值中的较低者来计量,并且指明了存货成本(初始成本)包括采购成本、加工成本和其他成本。而我国《存货准则》还指出商品流通企业在采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等应计入当期期间费用,不能列入存货成本。另外,我国准则还考虑了存货其他各种取得方式如接受捐赠、债务重组和非货币性交易等情况下存货成本的确定方法。其次,IAS2和我国《存货准则》在关于存货加工成本的确定时都没有涉及等级产品的成本确定问题。在副产品成本的确定方法时,IAS2指出采用可变现净值法,我国准则则没有说明采用何种方法。第三,IAS2还涉及了劳务提供者的存货成本,指出劳务提供者的存货成本主要由直接从事提供劳务人员的人工和其他费用组成,我国准则没有这方面的内容。第四,IAS2还指出存货的采购成本包括可能发生的汇兑损益,我国《存货准则》不允许将汇兑损益计入存货成本。随着我国加入WTO,企业开始积极参与国际竞争,因此汇兑损益的处理也日益重要,而准则须具有一定的前瞻性,因此建议我国《存货准则》也对其进行相应的规范。第五,IAS2对存货的采购成本中所涉及的现金折扣采用净价法,我国则是采用总额法。

2、对于发出存货成本的确定方法,IAS2允许企业采用个别计价法、加权平均法、先进先出法以及后进先出法。除上述方法外,我国准则还允许企业采用移动加权平均法。由于我国准则在存货定义中没有包括诸如鲜活物品、易腐烂物品等资产,而这些资产具有周转快,收发频繁的特点,采用盘存法更能适应其流转特征。

3、对于期末存货价值的确定,IAS2和我国《存货准则》都认为应采用成本与可变现净值孰低法来确定,而对于存货跌价准备的计提也都认为应该采用单项或者分类计提的方法。

4、我国准则和IAS2都将存货费用的确定单列出来,IAS2的内容包括三个:一规定了存货成本应在何时确认为费用,二规定了特殊情形下存货费用的确认问题,三规定了费用内容还应包括存货成本减至可变现净值的差额以及所有存货的损失都应在减记当期确认为费用;我国《存货准则》除了包括上述内容外,还指出了低值易耗品和包装物的摊销方法,如一次转销法,五五摊销法。相对而言,我国《存货准则》规定得更加详细,并且放弃了以往“一次摊销法”的不当提法。

一般来说,存货的计量包括对其价值和实物数量的计量。IAS2和我国《存货准则》都没有关于存货实物数量计量的方法,也没有指明存货实物数量是应该采用永续盘存法还是采用实地盘存法。

应该指出,在存货确认和计量这一部分,我国《存货准则》的编排结构符合了下述等式:期初存货+本期购货=本期发出+期末存货。结构紧凑严密;同时,这一结构还考虑了存货流量(收入或者发出存货)和存量概念(期初、期末存货),因而是十分恰当合理的,相比之下,IAS2的结构稍显凌乱。

(三) 披露要求不同

IAS2和我国《存货准则》都要求财务报表披露以下五个部分的内容:(1)存货计量所使用的会计政策;(2)存货账面总金额和适合企业情况分类的各类存货的账面价值;(3)当期转回的存货跌价准备金额;(4)作为债务担保的存货金额;(5)本期销售的存货成本。此外,IAS2还要求披露按可变现净值记载的存货账面价值,而我国《存货准则》则要求披露存货跌价准备的计提方法、确定存货可变现净值的依据,遵循按成本计量的存货账面总价值-按可变现净值计量的存货账面价值=存货跌价准备金额的平衡式。可见,IAS2是间接向报表使用者披露存货跌价准备的信息,而我国准则则是直接要求企业在报表上披露这一信息。存货跌价准备是企业当局可以用来进行盈余管理,甚至利润操纵的工具之一,因此,我国《存货准则》采取直接披露的方式更为恰当。

我国《存货准则》还要求企业在采用后进先出法时,应在财务报表上披露这一方法与其他方法所确定的存货成本之间的差异。这有利于投资者或者其他报表使用者根据自己的需要在各种方法之间进行转换,从而获得有助于自己决策的盈利数据,以正确的判断出企业证券的价值,也有助于提高企业会计信息透明度,从而增进证券市场的效率。

(作者单位:华东师范大学工商管理系)

责任编辑 许太谊

· 短讯 ·

中国铝业集团公司财务工作会议于2002年1月21日至23日在北京召开。会议对在上市过程中的财务工作进行了总结,对其中出现的感人事迹进行了表扬,同时确立了2002年的财务工作改革目标,即建立新的财务管理架构、实行资金集中管理、全面预算管理,推广自动化信息系统,加强职工队伍建设。

(本刊通讯员)