

企业划分为一般性企业和公开发行证券的公司两种类型,将需要披露的信息划分为财务信息和非财务信息,企业会计准则体系中仅包含对财务信息披露的规范,而不包含对非财务信息披露的规范;二是公开发行证券的公司财务信息披露准则主要由中国证监会制定,而一般性企业的财务信息披露准则主要由财政部制定;三是财政部和中国证监会应对现行的有关信息披露方面的规定和办法进行必要的整合,以系列的“一般性企业的财务信息披露准则第×号”和“公开发行证券公司的财务信息披露准则第×号”形式,进行统一规范。这样有助于建立责任划分清晰、内容完整规范的公司财务信息披露准则体系。

整合和细化我国现有的企业信息披露方面的规范,尽快制定我国财务信息披露准则,将是对我国会计准则体系结构性缺陷的弥补,这样就可形成一套包括基本会计准则(行使财务会计概念框架职能)、确认及计量具体会计准则、财务信息披露准则(包括非公开发行证券公司财务信息披露准则和公开发行证券公司财务信息披露准则)三部分的适合我国国情并符合国际惯例的、较为完整的会计准则规范体系。

笔者所设想的我国会计准则规范体系应该为:由财政部负责制定基本会计准则和确认及计量具体会计准则;由财政部负责制定非公开发行证券公司财务信息披露准则;由中国证监会负责制定公开发行证券公司财务信息披露准则;公开发行证券公司非财务信息披露准则由中国证监会负责制定并发布,但其不包括在我国会计准则规范体系之内。○

## 固定资产减值 处理的一点建议

河南商丘 侯迎新

按《企业会计制度》的规定,当固定资产的可收回金额低于其账面价值时,应计提减值准备,当计提减值准备的固定资产价值得以恢复时,应冲减已计提的减值准备并补提折旧。按此规定,补提折旧是建立在固定资产价值恢复基础上的,只要固定资产的价值恢复,就应冲减减值准备并补提折旧。

这种处理方法显然不合理,它会使固定资产的价值构成具有完全不同的含义——由减值准备变为折旧,而减值准备与折旧有着不同的价值内涵,且这一价值信息需要在会计报表中完全披露,可能会影响报表使用者对企业价值的判断。基于此,笔者建议,对减值后的固定资产计提折旧时应分期将计入减值准备的部分补记为折旧,而不以固定资产价值恢复为限,这种处理方法既能客观反映减值准备和折旧的金额,又能防止企业利用减值准备的计提与冲回操纵会计利润。

现举例说明如下:

甲公司2001年年初开始对一项管理用固定资产计提折旧。该固定资产原值100万元,折旧年限5年,无残值,会计上采用直线法计提折旧。2002年年末该固定资产可收回金额为45万元,2004年年末可收回金额为18万元。要求:计算该固定资产2001~2004年的折旧及减值。

按会计制度规定计算,该固定资产2001年和2002年折旧额均为20万元(100÷5),2002年发生减值15万元(100-20×2-45),因此应于2002年年末计提固定资产减值准备15万元,2003年及2004年折旧额应为15万元(45÷3),2004年年末固定资产价值恢复额为3万元。此时,应冲减固定资产减值准备13万元并补提折旧10万元。

这样处理的结果使2003年及2004年的减值与折旧账实不符。2003年年末减值准备余额为15万元,而实际减值是10万元,由此造成应提折旧的5万元反映在了减值准备中;2004年计提折旧25万元(已提折旧15万元加补提折旧10万元),而在会计估计和会计政策没有变更时不应超过原应提折旧20万元。产生这种差异的原因是固定资产价值恢复前将本应反映在折旧的部分反映在了减值准备中,因折旧补提受固定资产价值恢复的限定,使本应分期补记的折旧额一次性在价值恢复当期进行反映,由此造成固定资产价值恢复前各年的减值和折旧失实。

为消除上述不利影响,更好地体现客观性原则,笔者建议对固定资产减值后计提折旧的处理取消固定资产价值恢复时再补提的限定,而应在减值后分期补提,使补提后的折旧为不考虑减值因素时的应提折旧,补提与否与固定资产价值是否恢复无关。

具体方法为:固定资产计提减值准备后,按减值后的价值计算的折旧额计提折旧并计入相关成本或费用,同时按不考虑减值因素应计提的折旧额与已计提折旧的差额补提折旧并冲减固定资产减值准备。或者将两步处理并为一步亦可,即按不考虑减值因素计提的折旧额记入“累计折旧”科目的贷方,按考虑减值因素后计算的折旧计入相关成本或费用,按两者的差额冲减固定资产减值准备。固定资产价值恢复时,对价值恢复部分,以不考虑减值因素时的应有价值与调整前账面价值的差额为限冲减固定资产减值准备和当期营业外支出。

仍以上例说明改变后的处理方法。因2001年发生减值15万元,则在2002年既要按减值后的价值计提折旧(15万元)并计入管理费用,同时又要补提折旧5万元(不考虑减值因素时的应提折旧20万元扣减考虑减值因素时的已提折旧15万元),会计分录为:借:固定资产减值准备5万元,管理费用15万元;贷:累计折旧20万元。这样处理之后,2003年年末的固定资产减值准备余额为10万元,等于其实际减值额,计提折旧20万元为实际应计提折旧额,累计折旧余额为60万元等于实际累计折旧额。2004年除了做与2003年相同的分录外,对恢复的3万元固定资产价值,借:固定资产减值准备3万元;贷:营业外支出3万元。合并编制分录为:借:固定资产减值准备8万元,管理费用15万元;贷:累计折旧20万元,营业外支出3万元。○