

减值准备-应补提的折旧=(原减值准备-固定资产价值恢复后应计提的减值准备)-(不考虑减值情况的累计折旧-账面上的累计折旧)=[(原值-上次计提减值准备时的折旧-上次的可收回金额)-(原值-不考虑减值情况下的累计折旧-目前的可收回金额)]-不考虑减值情况下的累计折旧+账面上的累计折旧=目前的可收回金额-上次的可收回金额+账面上的累计折旧-上次计提减值准备时的折旧。

由于“账面上的累计折旧”包含了“上次计提减值准备时的折旧”，两者之差就是上次计提减值准备后所计提的累计折旧，因此上述公式可简化为：

转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=目前的可收回金额-上次的可收回金额+上次计提减值准备后所计提的累计折旧(公式1)

需要注意的是，如果固定资产价值恢复后的可收回金额大于不计提减值准备情况下的固定资产净值，则不再计提减值准备，本期应调整的减值准备就是原减值准备的余额。因此，转回固定资产减值损失对当期损益的影响数应按如下公式计算：

转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=原减值准备余额-应补提的折旧(公式2)

例如，甲企业于2000年12月购入管理用固定资产，购置成本为2 000万元，预计使用年限为10年，预计净残值为零，采用直线法计提折旧。2003年年末，甲企业对该项管理用的固定资产进行的减值测试表明，其可收回金额为1 190万元。2006年年末的固定资产可收回金额为850万元，问转回固定资产减值损失对当期损益的影响是多少？如果2006年年末固定资产可收回金额为720万元，对当期损益的影响又是多少？

2003年应计提的固定资产减值准备为210万元，2004年至2006年每年计提的折旧为170万元(1 190÷7)。在考虑减值因素的情况下，2006年年末的固定资产账面价值为680万元(2 000-200×3-170×3-210)；在不考虑减值因素的情况下，2006年年末的固定资产账面价值为800万元(2 000-200×6)，而此时的固定资产可收回金额为850万元，因此不需要计提减值准备，应将减值准备的账面余额210万元全部冲减。同时补提因计提减值准备而少计提的折旧90万元(3×30)，两者之差120万元就是转回固定资产减值损失对本期损益的影响。按公式2计算如下：转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=原减值准备余额-应补提的折旧=210-90=120(万元)。

如果2006年年末的固定资产可收回金额为720万元，它比2006年年末的固定资产账面价值680万元多40万元，但比不考虑减值因素时的固定资产净值800万元少80万元，因此调整后的固定资产减值准备应保留80万元。由于调整前的减值准备余额为210万元，因此本期应冲减的减值准备为130万元。本期应补提的折旧为90万元，则转回固定资产减值损失对本期损益的影响数为40万元。调整以后，固定资产的原值为2 000万元，已提的累计折旧为1 200万元，可收回金额为720万元，减值准备的余额为80万元。根据公式1计算如下：转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=目前的可收回金额-上次的可收回金额+上次计提减值准备后所计提的累计折旧=720-1 190+510=40(万元)。

管理体系是指企业根据自身生产经营的特点，按照国际标准化组织(ISO)或国家有关机构制定的质量管理体系(ISO9000)、环境管理体系(ISO14000)以及职业健康安全管理体系(OHSAS180000)等建立、实施并持续改进的一套系统管理制度。通过国家有关认可机构认可审核后，企业取得相应的管理体系认证证书。目前对于管理体系认证费用能否纳入无形资产核算以及如何核算等问题，很少有人探讨。本文结合自己的实践，提出将管理体系纳入无形资产核算的方法。

一、管理体系认证的特点

1.管理体系认证的广泛性。

通过认证管理体系，既可以促使企业不断提高管理水平，又能树立公司良好的社会形象。因此，参加管理体系认证已成为企业提高管理水平的一个重要途径。

据统计：截止2004年12月31日，经CNAB(中国认证机构国家认可委员会)认可的由认证机构颁发的带有认可标志的有效认证证书共有150 518份，其中，质量管理体系认证证书为132 926份，环境管理体系认证证书为8 862份，职业健康安全管理体系认证证书为3 603份。目前，无形资产在企业总资产中所占比例非常小，有的企业甚至没有无形资产。将管理体系认证费用纳入无形资产核算，有利于提高企业对无形资产的重视程度，有利于鼓励财务人员积极参与管理体系的建设过程。

2.管理体系认证费用的多样性。根据目前对管理体系认证的实践，企业要想顺利地取得管理体系认证证书，提高在质量、环境、职业健康安全等方面的管理水平，一般要经过咨询和认证两个阶段。

咨询阶段，由企业聘请经过国家认可的咨询机构来辅导企业建立并实施管理体系，包括制定一套完善的文件化的管理制度，一般包括管理手册、程序文件以及相关的规章制度；对企业的管理人员、普通员工进行标准知识和管理知识的培训；指导企业有关部门和岗位的人员熟悉并掌握有关管理体系的内容和要求等。在咨询过程中主要会发生以下费用：①咨询合同费；②咨询人员的差旅费、食宿费；③企业内部人员的工资、加班费；④文件编制费、印刷费；⑤员工培训费(包括内部审核人员培训费用)；⑥为达到标准要求而购建的设备和设施费等。

对管理体系认证 费用核算的思考

石家庄 郝成林



认证阶段,由企业聘请经国家认可的认证机构对本企业建立和实施的管理体系进行审核,以验证企业的管理体系与认证标准是否符合、管理体系是否有效,验证合格后颁发管理体系认证证书。该阶段会发生的费用主要有:①认证合同费。包括认证申请费、注册费、年金以及监督审核费等内容。认证申请费为一次性发生的费用,审核费由于各体系审核要求的不同可以为一次性发生的费用或分两次发生的费用,年金是认证机构每年向取得证书的企业收取的管理费用,监督审核费是在管理体系认证证书有效期内定期审核的费用。②审核人员的差旅费、食宿费。③陪同人员的差旅费、食宿费。审核过程中企业需要指定专人陪同审核人员一起到相关现场或部门审核,主要起联络、向导和见证的作用。④不符合项的整改费用。审核人员在审核结束后会根据发现问题的严重程度判定不符合项,一般分为严重不符合项和一般不符合项。受审核方要按照规定的整改时间、要求进行整改,期间发生的各种费用均为整改费用。⑤资料印刷、邮寄费。⑥为达到标准要求而购建的设备和设施费等。

3.管理体系费用数额的差异性。虽然各个认证机构对于不同行业、不同规模的企业收取的认证费用不同,但都是依据国家有关文件规定收取的。从现实情况看,认证费用少则数十万,多则上百万。如果把这些费用都列入当期费用进行核算,虽然遵循了谨慎性原则,但会造成管理体系认证证书有效期内各年利润不可比,从而使会计信息失真。

二、管理体系认证费用核算方法

企业为建立、实施、保持和改进管理体系所支付的费用并非全部都作为无形资产的入账价值,而是根据费用的性质来决定应列入的会计科目。管理体系认证费用种类比较多,有些费用可以归入已有会计科目,具体建议如下:

1.企业管理体系咨询合同费、职工教育培训费纳入管理费用核算。根据目前会计制度和会计准则的规定,咨询合同费、职工教育培训费、差旅费和食宿费等应纳入企业管理费用核算。为便于核算,建议在管理费用各相关明细科目下设立“管理体系”三级明细科目,如“管理费用——咨询合同费——管理体系”、“管理费用——职工教育经费——管理体系”、“管理费用——公司经费——管理体系”、“管理费用——业务招待费——管理体系”等。这样,既有利于企业进行会计核算,也便于统计企业在质量管理、环境保护和职业健康安全等方面的投入。

需要注意的是,企业若要保持管理体系的正常运行,内部审核是一个关键环节。企业管理者会定期组织企业内部审核人员对管理体系进行内部审核。关于内部审核人员应具备何种资质,目前虽然没有硬性规定,但一般都是由认可的培训机构培训,并颁发合格证书。由于管理体系是一项无形资产,因此,企业为维护管理体系而发生的内部审核人员的培训费用应该纳入无形资产进行核算。

2.企业向内部员工支付的工资、加班费等计入“应付工资”。加班费用应按照加班工时和每工时单价进行计算,然后将其计入“应付工资”。

3.为通过认证而购建的设备和设施根据其使用期限和单

价记入“存货”或“固定资产”科目。如:购置的个人劳动防护用品应记入“存货——低值易耗品”科目,购置的水污染处理设备、安全专用设备以及检测设备记入“固定资产——设备设施”科目中核算。为清晰地反映对每个管理体系的固定资产投入情况,可以分别设立“质量管理”、“环境保护”、“职业健康安全”等明细科目进行核算,其折旧和摊销以及减值准备等按照现行《企业会计准则——存货》和《企业会计准则——固定资产》执行。

4.申请费、注册费、年金、监督审核费纳入无形资产核算。根据目前《企业会计准则——无形资产》规定,无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人或为管理目的而持有的,没有实物形态的非货币性长期资产。管理体系认证证书是为管理目的而持有的,其有效期通常为三年,因此管理体系符合无形资产的定义。管理体系在满足以下两个条件时,企业应将其确认为无形资产:①管理体系能够起到提高管理水平的作用,能够产生经济利益和社会效益;②为建立、实施、保持和改进管理体系而发生的成本能够可靠地计量。

管理体系作为一项无形资产管理,在计量时应本着可靠、易确认两项原则,采用以下两种方法:

(1)将为获得管理体系证书和维持管理体系正常运行而发生的费用作为无形资产入账价值。管理体系无形资产入账价值=认证申请费+年金(3年)+注册费+监督审核费(3次)+内审人员培训费。管理体系无形资产摊销方法:每年摊销额=管理体系无形资产入账价值÷3。在该方法下,无形资产的摊销额就是无形资产各年列入管理费用的数额。

(2)将直接与获得管理体系证书有关的费用纳入无形资产,而将其后续支出(如获证后每年支付的年金、监督审核费以及其他支出)在发生时确认为当期费用。管理体系无形资产入账价值=认证申请费+年金(当年)+监督审核费+内审人员培训费。管理体系无形资产摊销方法:每年摊销额=管理体系无形资产入账价值÷3。在该方法下,每年计入管理费用的金额=无形资产当年摊销额+当年年金+当年监督审核费。

以上两种方法计入管理费用的总量上是一致的,第一种方法可以做到每年均衡,第二种方法则不均衡,会有一定的差异。如果在管理体系认证证书有效期间发生了认证暂停、认证撤销和认证注销等情况,企业应该根据具体情况对管理体系无形资产价值做减值或转销处理。□

