



对企业计提固定资产

减值准备的两点建议

华北电力大学工商管理学院 李艳玲 张莉萍

2001年开始执行的新会计制度对资产减值准备的计提范围扩展为包括固定资产减值准备在内的八项内容。固定资产减值准备对会计信息质量的影响具有双重性,如何才能抑其弊而扬其利,为此我们对比分析了美国对固定资产减值准备的处理,并提出了以下两点建议:

1.按现金产出单元计提固定资产减值准备。

我国会计规范所确定的固定资产减值标准是“账面净值与可收回金额孰低”。“可收回金额”是指固定资产的销售价格与预期未来经济利益两者之间较高者。要确定可收回金额的关键问题在于:一是固定资产的销售价格如何确定;二是预期未来经济利益如何确定。销售价格取决于是否存在成熟的交易市场,而预期未来经济利益在很大程度上依赖于会计人员、营销人员和企业技术设备专业人员的共同分析和判断,具有相当的复杂性。相比较而言,销售价格较容易确定。在实践中,人们所面临的最大困难还是预期未来经济利益的确定问题。我们将这一问题分解为三个问题:

第一,一项能独立产生现金流量的资产未来所能带来的现金流量如何确定。这取决于该项资产所能生产的产品种类、这些产品的市场前景以及该项资产的尚可使用年限。其中第一个和第三个因素主要由技术人员预测,第二个因素则主要由营销人员预测。他们的预测水平将直接影响资产减值准备信息的可靠性。

第二,不能独立产生现金流量的资产未来所能带来的现金流量如何确定。相当多的固定资产是在共同使用状态下产生经济利益的,因此很难单独判断其中某项固定资产未来所能带来的经济利益。国际会计标准解决这一问题的方法是以一组能独立产生现金流量的资产为单位(现金产出单元)计提资产减值准备。我国会计规范还没有针对这种情况给出指导性意见,而现有规范又要求企业按个别资产项目计提资产减值准备,这就更增加了可收回金额的确定难度。

第三,折现率如何选择。折现率是一个与资金时间价值相关的概念,在经济生活中有多种表现形式。暂不论资金的时间价值理念是否在财会人员中做到深入人心,即使一个充分具备现代经营理念的管理人员在选择折现率时也会感到很棘手,而会计规范在这一方面也没有给出指导性意见。

由此我们发现,资产减值准备的确认标准超出了目前企业各类管理人员的执业水平,有曲高和寡之嫌,此标准的模糊不清和可操作性不强也容易给心怀不良企图的人以可乘之机。

对此我们建议:目前可考虑以固定资产期末预计销售价格作为评估是否减值的标准,尽管固定资产为企业长期使用

而非待售,这一标准在理论上缺乏一定的支持,但是考虑到会计人员及相关人员的业务水平以及会计监管的成本,因此可以在一定期间内采用。

2.将固定资产区分为生产经营用和待售两类,分别进行不同的减值处理。

计提资产减值准备后,固定资产就要以新的账面价值为折旧基础,所以计提减值准备本身就有将前期利润转移到后期的效果。若前期故意多计提资产减值准备,后期又利用资产价值“回升”将减值冲回,这种效果就会被放大。如果我们借鉴美国的做法,或许可以在一定程度上减少资产减值准备的负面影响。

美国的做法是,将固定资产区分为生产经营用和待售两类,并根据资产类型的不同来规定不同的减值计提和转回。用于生产经营的固定资产,计提资产减值准备后以新的账面价值作为计提折旧的基础,以后每年末判断其是否减值时,只计提并确认新的减值而不允许确认原计提减值的转回。准备出售的固定资产,每年判断其是否减值并计提资产减值准备,在减值回升时确认回升的金额,但确认减值回升后的金额不得超过计提资产减值准备前资产的账面价值。

美国的这种做法从理论方面分析更有利于企业资产状况的公允反映。企业持有正常经营用固定资产的目的是经营使用而非出售,这类资产价值的转回并不能真正给企业带来现金流入,对企业的正常经营也没有太大影响。而折旧是在新的成本基础之上计提的并将减值后的资产视为新资产,这样它和减值前的资产已经没有联系,因此也就没有必要考虑减值是否转回。从实务角度考察,企业固定资产中大部分属于生产经营用固定资产,待售类固定资产只在特殊情况下存在,所以这种做法可以在很大程度上减少企业在不同会计期间转移利润的机会。

我们在借鉴美国的这种做法时,要解决的关键问题是对待售类资产要有明确、严格的认定。具体建议是,当固定资产改变使用目的,尤其是从生产经营用转为待售时,在企业内部必须要有严格的审批程序,审批后方可遵循待售资产的减值准备规定进行会计处理。审计人员审计时要查阅相关审批文件,尤其要关注在年终前变更使用目的的资产。同时对待售资产的待售期限要有明确限定,如果在限定期内资产没有出售,或又转作经营用资产,则不允许再进行减值转回,至于待售期限以多长时间为宜,监管部门要有易于操作的规定。□

