

现行会计准则下固定资产盘盈之会计处理

河南新乡医学院第三附属医院 王玉晓

(一)

《企业会计准则》和《企业会计准则讲解(2006)》中有如下两段阐述:《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十一条中提到“前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等”;《企业会计准则讲解(2006)》第三十六章《分部报告》中指出:“营业外收入包括企业实现的与日常经营业务无直接关系的各项收入,如固定资产盘盈、处置固定资产净收益、出售无形资产净收益、处置抵债资产收入、长券长款收入、罚没收入等。”

根据第一段阐述,不少学者认定在资产盘盈的处理上,存货盘盈和固定资产盘盈的会计处理有着本质区别:存货盘盈时的账务处理程序和方法与存货盘亏完全一致,即先通过“待处理财产损益”账户过渡调平财务账,经批准后冲减管理费用;而固定资产盘盈在会计上作为前期差错处理,调整上年损益的发生额、期初未分配利润和期初盈余公积,通过“以前年度损益调整”账户进行核算,并依此判定这一做法违背了可比性原则、持续经营假设。

根据第二段阐述,一些会计学者认为,《企业会计准则讲解(2006)》中表述矛盾,既然固定资产盘盈作为前期差错处理,通过“以前年度损益调整”账户进行核算,调整上年损益的发生额、期初未分配利润和期初盈余公积,那么怎么又会表现为“营业外收入”呢?

(二)

一般认为,旧会计准则下,盘盈的固定资产,按同类或类似固定资产的市场价格,减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额,作为入账价值,借记“固定资产”科目,贷记“待处理财产损益”和“累计折旧”科目。现行会计准则下,盘盈的固定资产根据确定的固定资产原值借记“固定资产”科目,贷记“累计折旧”科目,将两者的差额贷记“以前年度损益调整”科目。再计算相关的所得税费用,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目。补提盈余公积,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“盈余公积”科目。调整利润分配,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。

对上述处理的解释背景是:在会计实务中,固定资产是企业会计核算的重点内容之一,由于客观因素而造成固定资产盘盈发生的可能性极小甚至是不可能的,一旦出现盘盈,大多数是企业出于人为虚增利润的目的,在以前会计期间少计或

漏计固定资产等会计差错而形成的。所以,固定资产盘盈属于前期差错,应当按照前期差错进行更正处理。这样会使企业提供的信息更真实,减少了企业人为操纵利润的机会。

(三)

笔者对固定资产盘盈的会计处理提出以下看法:

1. 发现当期漏记固定资产。在当期改正,不通过“以前年度损益调整”科目核算。按存在活跃市场的同类或类似资产市场价格,减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额,或在同类或类似资产不存在活跃市场时,按该项固定资产的预计未来现金流量现值,借记“固定资产”科目,贷记“待处理财产损益”科目。经企业管理当局审核批准后,借记“待处理财产损益——待处理固定资产损益”科目,贷记“营业外收入——固定资产盘盈”或“管理费用”科目等。笔者更倾向于,对于无法查明原因的固定资产溢余,在管理层批准之后,统一转入“营业外收入”科目核算。该科目主要核算企业发生的各项营业外收入,其中相当一部分属于利得,即企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。因为“待处理财产损益”科目的贷方具有权益性质,反映了企业所有者权益的特殊增长方式,将盘盈的固定资产通过“待处理财产损益”转入“营业外收入”,体现的正是利得与权益之间的联系。同时,“营业外收入”科目核算的是偶然事项,如果一个企业管理有效的话,那么它的固定资产盘盈也应该是较少的。因此,将“待处理财产损益”科目的贷方余额在结账前确认为营业外收入比较合理。

2. 确定属于前期的差错。如果前期差错足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断,则该差错属于重要的前期差错,否则为不重要的前期差错。①不重要的前期差错。企业不需要调整财务报表相关项目的年初数,但应当调整发现当期相关项目。影响损益的,直接记入本期净损益项目。②重要的前期差错。企业应当采用追溯重述法更正(确定前期差错累积影响数不切实可行的除外)。首先,根据确定的固定资产原值借记“固定资产”科目,贷记“累计折旧”科目,将两者的差额贷记“以前年度损益调整”科目。其次,计算相关的所得税费用,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目。然后,补提盈余公积,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“盈余公积”科目。最后,调整利润分配,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目,同时在附注中披露与前期差错更正有关的信息。○