

## 再议固定资产后续资本化 支出减值的会计处理

浙江温州职业技术学院 申屠新飞

财会月刊(会计)2008年第6期刊登了陈丹同志的《固定资产后续资本化支出减值的会计处理解析》(以下简称“陈文”)。陈文分析了固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额部分的三种会计处理观点:第一种观点,将固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分,转入“营业外支出”科目;第二种观点,将固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分,转入“管理费用”科目;第三种观点,先计提在建工程减值准备,即按固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分,借记“资产减值损失”科目,贷记“在建工程减值准备”科目,再将在建工程的账面价值转入“固定资产”科目。对于这三种观点,陈文认为第三种观点较为妥当。

笔者认为,对于固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分,还有一种处理方法,就是先将符合资本化条件的所有支出转入固定资产,再根据固定资产可收回金额小于账面价值的部分计提固定资产减值准备。在这里笔者暂且将这种方法称为第四种方法。这种方法与上述第三种方法的主要区别在于计提减值准备的时间:第三种方法计提减值准备的时间是转入固定资产以前,第四种方法计提减值准备的时间是转入固定资产以后。由于两者计提减值准备的时间不同,也就导致了两者固定资产入账价值的不同。现以陈文所举的案例为例,说明这两种方法之间的区别。

例:某企业于2007年10月5日对某一生产线进行改扩建,改扩建前该生产线原价为900万元,已提折旧300万元,已提减值准备50万元。在改扩建过程中领用工程物资300万元,发生改扩建人员工资80万元,用银行存款支付其他费用60万元。该生产线于2007年12月25日达到预定可使用状态,经测试,改扩建后生产线的可收回金额为950万元。

按照第三种观点,对上述业务应作如下处理:

(1)对该生产线进行改扩建时,借:在建工程550万元,累计折旧300万元,固定资产减值准备50万元;贷:固定资产900万元。

(2)发生可资本化的后续支出时,借:在建工程440万元;贷:工程物资300万元,应付职工薪酬80万元,银行存款60万元。

(3)计提减值准备时,借:资产减值损失40万元;贷:在建工程减值准备40万元。

(4)该生产线交付使用时,借:固定资产950万元,在建工程减值准备40万元;贷:在建工程990万元。

按照第四种观点,前面两笔会计分录相同,第三笔和第四笔会计分录如下:

该生产线交付使用时,借:固定资产990万元;贷:在建工程990万元。

计提减值准备时,借:资产减值损失40万元;贷:固定资产减值准备40万元。

通过对比可以发现,两种方法下的资产合计数是一致的,但是固定资产原价并不相同,所反映的信息也不相同。在第三种方法下,固定资产的入账价值与可收回金额相同,表明该项固定资产不存在减值问题,而实际上该项固定资产发生减值损失40万元,因此这种方法下会计报表所提供的信息是虚假的。在第四种方法下,固定资产的入账价值为990万元,可收回金额为950万元,表明该项固定资产发生减值损失40万元,会计报表所提供的信息与实际情况完全一致,而且这种方法所提供的信息更加丰富。因此笔者认为,对固定资产后续支出资本化后超过其可收回金额的部分,采用第四种方法进行处理更为合理。○

## 对《小议为生产而持有的材料的期末计量》一文的异议

华北电力大学工商管理学院 刘渊

财会月刊(会计)2009年第2期刊登了叶江虹同志的《小议为生产而持有的材料的期末计量》(以下简称“叶文”)。叶文通过一系列公式推导得出:在判断为生产而持有的材料期末按照什么计量时,可以直接运用成本与可变现净值孰低原则。笔者通过认真研读和推敲叶文中的推导过程发现,该推导不够严密,叶文得出的为生产而持有的材料期末计量可以直接运用成本与可变现净值孰低原则是欠妥的。现对叶文中的推导过程分析如下:

1. 用材料生产的产成品没有发生减值的情况下,产成品的可变现净值必然高于其成本。假设两者之间的差为X,则:产成品可变现净值=产成品估计售价-估计销售费用及相关税费=产成品成本+X(公式①);材料可变现净值=产成品估计售价-至完工时估计将要发生的成本-估计销售费用及相关税费=产成品成本+X-至完工时估计将要发生的成本=材料成本+X(公式②)。

叶文通过对公式①、公式②的推导判断,材料可变现净值恒大于材料成本,所以根据成本与可变现净值孰低原则,材料应按成本计量。笔者认为上述推导过程是不严谨的,公式②最后一步结论的得出是建立在公式③成立的基础上的:产成品成本-至完工时估计将要发生的成本=材料成本(公式③)。

事实上公式③是不一定成立的。年末的产成品成本和材