固定资产、无形资产减值准备的转回处理管见

浙江海洋学院　黄月眉

财政部财会[2004]3号《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》(以下简称《解答四》),对企业固定资产和无形资产计提减值准备后价值得以恢复时的会计处理作了具体规定。对于这一规定,笔者有不同看法,下面分别加以阐述。

一、关于固定资产计提减值准备后价值得以恢复时的会计处理

《解答四》规定,企业对于已经计提了减值准备的固定资产,如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值的,对以前期间已计提的固定资产减值准备应当转回。企业在转回已计提的固定资产减值准备时,应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值因素情况下计提的累计折旧之间的差额,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"累计折旧"科目;按固定资产可收回金额与不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值两者中较低者,与价值恢复前的固定资产账面价值之间的差额,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"营业外支出——计提的固定资产减值准备"科目。转回已计提的固定资产减值准备后,固定资产的账面价值不应超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

按《解答四》规定的会计处理可以归纳出,当已计提减值准备的固定资产价值恢复时,要通过补提折旧的方式,使固定资产累计折旧余额等于正常情况下计提折旧的数额,同时使固定资产账面价值恢复到不超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

笔者认为,《解答四》规定的会计处理不够科学,表现为:①《解答四》对不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值因素情况下计提的累计折旧之间的差额,作了补提折旧的会计处理(注:借记"固定资产减值准备"科目,贷记"累计折旧"科目),这一会计处理不符合计提折旧会计处理原理(注:借记"管理费用"科目,贷记"累计折旧"科目),并且会计科目间的对应关系也令人费解。②《解答四》对减值转回的计算不符合减值计算的常规方法,其反映不够全面。

笔者的意见是:企业对于已经计提了减值准备的固定资产,如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值的,对以前期间已计提的固定资产减值准备应当转回。企业在转回已计提的固定资产减值准备时,应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值因素情况下计提的累计折旧之间的差额,借记"管理费用"等科目,贷记"累计折旧"科目。同时根据不同情况按以下公式计算应转回

次性交易和分开交易两种不同的情况下,列表进行对比分析,旨在说明问题。

	一次性交易	分两次进行交易
甲企业	①甲乙双方非货币性资产的总公允价值都是22.5万元,因此不涉及补价;②机床的入账价值=[(20-10)+(10-5)]×16÷(16+6.5)=10.67(万元)	①由于货车和机床的公允价值不一样,因此涉及补价,且补价÷换入资产公允价值=1÷16=6.25%,仍属非货币性交易;②机床的入账价值=20-10+1=11(万元)
乙企业	①甲乙双方非货币性资产的总公允价值都是22.5万元,因此不涉及补价;②货车的入账价值=[(30-20)+(8-2)]×15÷(15+7.5)=10.67(万元)	①同上,仍属于非货币性交易;②货车的入账价值=(30-20)-1+[1-1÷16×(30-20)]=9.375(万元);③由于收到补价,乙企业应确认收益,收益=1-1÷16×(30-20)=0.375(万元)

分析表明:双方各项资产的入账价值在一次性交易和分开交易时明显不同,就乙企业而言,还可以从收到的补价中确认0.375万元的收益。也就是说,多项非货币性资产参与的非货币性交易在不涉及补价的情况下,若分开进行,将带来资产入账价值的变化,同时双方都存在一定的利润操纵空间。因此,在多次交易的情况下,即使按《准则》规定的"披露各项换入资产的入账价值"仍不能避免企业操纵利润。

要解决这个问题,笔者认为可以从两个方面对《准则》进行改进:一是增加企业进行非货币性交易披露的次数,防止企业进行多次交易而改变交易结果;二是《准则》可以考虑在一定会计期间内对相同企业之间的非货币性交易频率进行约束,但究竟多少次为宜,应在进行了充分调查的基础上,区别不同行业制定适合行业特点的非货币性交易频率。

从上面的分析可以看出,《准则》在有关非货币性交易的会计处理及披露的规定上仍存在不少问题,有待改进。当然,由于我们分析的切入点可能与《准则》制定者的切入点不同甚至相悖,因此我们提出的意见也只是一种尝试性、探索性的,其目的是完善《准则》。同时,我们也应看到,会计理论和实践是在不断发展的,一成不变、绝对正确的《准则》是不存在的,《准则》的制定相对现行会计实践总有其滞后性,这就要求《准则》制定者密切关注会计理论和实践的发展,适时地修订和完善《准则》。○

的固定资产减值准备：①当不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值>固定资产可收回金额时(即部分转回时)：固定资产应转回的减值准备=减值准备转回前“固定资产减值准备”账户的贷方余额-不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值与固定资产可收回金额的差额。②当不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值<固定资产可收回金额时(即全部转回时)：固定资产应转回的减值准备=减值准备转回前“固定资产减值准备”账户的贷方余额。根据计算得出的固定资产减值准备金额，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“营业外支出——计提的固定资产减值准备”科目。转回已计提的固定资产减值准备后，固定资产的账面价值不应超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

这种会计处理方法符合会计原理，简明易懂，使得需进行会计处理的业务更加明确，能够全面地反映减值转回情况。

二、关于无形资产计提减值准备后价值得以恢复时的会计处理

《解答四》规定，无形资产计提了减值准备后，当表明无形资产发生减值的迹象全部消失或部分消失，而将以前年度已确认的减值损失予以全部或部分转回的，企业应按不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值与其可收回金额进行比较，以两者中的较低者与价值恢复前的无形资产账面价值之间的差额，借记“无形资产减值准备”科目，贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。

例：2003年1月乙企业购入一商标权，支付价款为500 000元，合同规定的使用年限为5年，法律规定的有效年限为8年，假设按年摊销和计提减值准备。

1.2003年无形资产摊销和计提减值准备。

(1)2003年年末无形资产摊销。会计处理为：借：管理费用100 000元(500 000÷5)；贷：无形资产100 000元。

(2)2003年年末计提减值准备。假设2003年12月31日，在对该无形资产进行检查时发现，由于受市场环境影响，该无形资产的预计可收回金额为350 000元，而此时无形资产账面余额为400 000元，因此应计提减值准备50 000元，会计处理为：借：营业外支出——计提的无形资产减值准备50 000元；贷：无形资产减值准备50 000元。

2003年年末计提减值准备后，无形资产账面余额为400 000元(500 000-100 000)，无形资产减值准备为50 000元，无形资产账面净额为350 000元。

2.2004年无形资产摊销和减值准备计提。

(1)2004年无形资产摊销。2003年年末计提减值准备后，无形资产的账面价值为350 000元，假设预计使用年限为4年，则2004年应摊销金额为：350 000÷4=87 500(元)。会计处理为：借：管理费用87 500元；贷：无形资产87 500元。

(2)2004年年末计提减值准备。假设在2004年12月31日，在对该无形资产进行检查时发现，因为市场环境的好转，该无形资产的预计可收回金额上升到310 000元，在不考虑减值、正常摊销情况下的无形资产账面余额为300 000元(500 000-100 000×2)，而在2004年计提减值准备前无形资产账面净额为262 500元(500 000-100 000-87 500-50 000)。因此，随着无形资产价值的恢复，无形资产减值准备也应转回。

企业应将不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值300 000元与其可收回金额310 000元进行比较，以两者中的较低者(300 000元)与价值恢复前的无形资产账面价值262 500元之间的差额37 500元，冲减无形资产减值准备和营业外支出，即：借：无形资产减值准备37 500元；贷：营业外支出——计提的无形资产减值准备37 500元。

这样，无形资产价值恢复后的账面余额为312 500元，无形资产减值准备为12 500元，无形资产账面净额为300 000元，恢复了不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值300 000元。

上述按《解答四》规定进行的会计处理，存在十分明显的问题：①既然无形资产账面价值恢复到了不考虑减值因素情况下计算确定的300 000元，就说明因减值而少摊销的12 500元(100 000-87 500)应进行补摊。但《解答四》并没有对无形资产作补摊的会计处理。应补摊而不补摊，显然《解答四》在这一处理上是错误的。②2004年12月31日，无形资产可收回金额(310 000元)大于不考虑减值因素情况下的无形资产账面价值(300 000元)，说明此时无形资产减值准备的账面余额应为零，故应将以前计提的无形资产减值准备全部转回。而按《解答四》的规定不需作转回的会计处理，无形资产减值准备的账面余额为12 500元(50 000-37 500)，这与事实不符，因而是错误的。③《解答四》未明确规定无形资产减值转回的计算公式，这也不能不说是一个缺陷。

笔者的意见是：无形资产计提了减值准备后，当表明无形资产发生减值的迹象全部消失或部分消失，而将以前年度已确认的减值损失予以全部或部分转回的，企业应按不考虑减值因素情况下的无形资产摊销额与考虑减值准备因素情况下的无形资产摊销额之间的差额，借记“管理费用”科目，贷记“无形资产”科目。同时根据不同情况按以下公式计算应转回的无形资产减值准备：①当不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面净值>无形资产可收回金额时(即部分转回时)：无形资产应转回的减值准备=减值准备转回前“无形资产减值准备”账户的贷方余额-不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面净值与无形资产可收回金额的差额。②当不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面净值<无形资产可收回金额时(即全部转回时)：无形资产应转回的减值准备=减值准备转回前“无形资产减值准备”账户的贷方余额。根据计算得出的无形资产减值准备金额，借记“无形资产减值准备”科目，贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。此会计处理可以解决《解答四》中的问题。

依上例说明此会计处理方法。2004年对因减值而少摊销的12 500元进行补摊的会计处理为：借：管理费用12 500元；贷：无形资产12 500元。2004年年末价值全部恢复后转回已计提的减值准备时，会计处理为：借：无形资产减值准备50 000元；贷：营业外支出——计提的无形资产减值准备50 000元。这样，无形资产价值恢复后的账面余额为300 000元，无形资产减值准备余额为0，无形资产账面净额为300 000元，恢复了不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值300 000元。○