但都应符合一条原则,即多预计支出、少估算收入。那么,减值发生额作为本期支出入账也是符合这一原则的。

实务中,企业只有在出现兼并、重组等需要重估资产价值的情况时,才会计提固定资产减值准备,这样就使得固定资产减值准备失去了其应有的、反映日常实际价值的功能。

所以,用计提固定资产减值准备的方法来弥补折余价值差异的做法仅具有理论研究价值, 而缺乏实际使用价值。实践中如果能够确定固定资产的净现值,则其与原购置价值之间的差额完全可以并入"累计折旧"科目或其他减损科目进行处理。因为折旧的初衷是为了使受益期均衡承担固定资产的支出成本,但频繁的价值变动打破了这种均衡,现有的减值准备也不能理想地弥补这一缺憾。与其在可预见的未来(摊余时间内)进行所谓的重置均衡,还不如在价值变动当期消化价值差于损益中,这样处理更简捷、高效。

笔者的结论是:固定资产发生价值变动不需要区分折旧与减值准备而作繁杂的会计处理。如果能够合乎情理地解决固定资产的日常评估方法问题,则不需要计提传统意义上的折旧, 账面原值与资产现值之间的差额可直接列入减损费用;如果不能有效解决固定资产的日常评估方法问题,则不必考虑资产减值问题;如果认为资产价值减损较大,则可采用原加速折旧法进行弥补。为了能够及时将固定资产减值反映在合理的承受期内,就应当解决固定资产的日常评估方法问题,使定期评估成为可能且有章可循。○

固定资产减值损失转回的会计处理

青岛　于立金　于　桐

《企业会计准则——固定资产》(以下简称《准则》)规定,如果有迹象表明以前期间据已计提固定资产减值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,则以前期间已计提的减值准备应当转回。转回已计提的固定资产减值准备时, 按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与因计提减值准备而少计提的折旧额的差额,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"累计折旧"科目;按固定资产账面价值和可以收回金额与不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产净值孰低的差额,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。

这种会计处理方法是否合理,是否符合经济业务的实质?笔者就上述问题从两方面展开讨论:一方面,可收回金额已经达到或超过了不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面价值,即全部转回的情况;另一方面,可收回金额小于不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面价值,但是超过了考虑减值因素情况下固定资产账面价值,即部分转回的情况。

一、减值损失全部转回

根据《准则》规定,按照不考虑减值因素时应计提的累计折旧与因计提减值准备而少计提的折旧额的差额补提折旧,冲减"固定资产减值准备"科目;按固定资产账面价值和不考虑减值因素时确定的固定资产账面价值的差额,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。在减值损失全部转回的情况下,固定资产的减值已经不存在,上述规定在这种情况下是合理的,符合经济业务的实质。

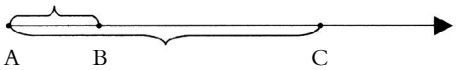
二、减值损失部分转回

根据《准则》规定,按照不考虑减值因素时应计提的累计折旧与因计提减值准备而少计提的折旧额的差额补提折旧,冲减"固定资产减值准备"科目;按固定资产账面价值和可收回金额的差额,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。

上述规定有两个问题:其一,上述会计处理实际上是将固定资产折旧首先恢复为没有发生任何减值的情况, 只有在固定资产价值全部恢复的情况下才符合经济业务的实质,在部分恢复的情况下,账面价值并没有完全恢复,而折旧却按全部恢复的账面价值计算补提额,这显然不合理。其二,进行上述会计处理后,"固定资产减值准备"科目余额反映的是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的差额。这样的结果看起来符合固定资产减值的意义,但实质上它造成了整个固定资产减值会计处理体系的不统一。因为如果要使得"固定资产减值准备"科目余额始终反映这一差额, 则必须每年对固定资产减值准备和累计折旧进行这样的调整,而这显然是不可能的。

针对《准则》规定存在的上述问题,笔者提出了该情况下会计处理的两种思路。

1.按比例补提累计折旧。



图中,A 表示考虑减值因素下固定资产的账面价值;B 表示可收回金额;C 表示不考虑减值因素情况下固定资产的账面净值。A<B<C,固定资产减值部分转回。此时累计折旧按照(B−A)/(C−A)的比例部分补提,因为此时固定资产价值部分恢复,折旧理应按部分恢复的账面价值计算补提额。这种会计处理略显麻烦,因为要计算折旧补提比例,但总体看来更加合理。

2.不补提累计折旧。从表面上看,规定转回固定资产减值时调增累计折旧是为了转回后固定资产账面价值不超过不考虑计提减值因素情况下计算确认的固定资产账面价值,但"固定资产减值准备"与"累计折旧"科目都是"固定资产"科目的备抵科目,借记"固定资产减值准备"科目,贷记"累计折旧"科目,不会对固定资产账面净值产生任何影响,反而令人费解。因此,可取消"应按不考虑减值因素情况下计提的累计折旧与考虑减值准备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"之规定。会计处理只涉及将可收回金额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。○