固定资产减值准备转回对当期损益的影响

浙江温州　申屠新飞

企业对固定资产计提减值准备后,如果固定资产的价值得以恢复,则减值准备应该如何冲减?是否要补提折旧?补提的折旧应如何计算?固定资产价值的恢复对当期损益的影响应该如何计量?会计制度和会计准则并没有对此做出具体的规定。笔者将根据自己的理解谈一点看法,以抛砖引玉。

企业保留的固定资产减值准备应等于在不计提减值准备情况下的固定资产净值大于可收回金额的部分。计提减值准备后,如果固定资产未来可收回金额大于期末固定资产账面价值,但小于不计提减值准备情况下的固定资产净值,则表明企业的固定资产发生了一定的减值损失,需要保留一部分减值准备,且需要保留的减值准备小于原先计提的减值准备,因此需要对固定资产减值准备进行调整。本期因固定资产减值得以恢复而冲减的减值准备为原减值准备余额与固定资产应保留的减值准备之差。

例如,某设备于2000年12月购入,购买价为15万元,使用年限为5年。2001年12月经减值测试,其可收回金额为10万元。2003年经减值测试,其可收回金额为6.2万元。则2001年应计提的减值准备为2万元,从2002年开始,每年的固定资产折旧为2.5万元。至2003年底,累计折旧为8万元(3+2.5+2.5),减值准备为2万元,账面价值为5万元。如果2001年不计提减值准备,则2003年年末的固定资产账面价值为6万元(15-9)。由于2003年年末固定资产可收回金额为6.2万元,这就意味着固定资产没有发生减值损失,应将原已计提的减值准备全部冲减。如果2003年年末的可收回金额为5.6万元,则表明企业发生的减值损失为0.4万元,而减值准备的余额为2万元,那么本期应调整的减值准备为1.6万元。

由于减值准备和累计折旧都反映了固定资产使用过程中所发生的损耗,两者之间是此多彼少的关系。计提减值准备后,累计折旧每年的计提数就会减少。同样,冲减了固定资产减值准备后,累计折旧也需要进行补提,否则就意味着固定资产损耗在账面上的反映偏低,从而导致固定资产净值有可能高于不计提减值准备情况下固定资产的账面价值。仍以前例,冲减了减值准备1.6万元后,原值为15万元,减值准备余额为0.4万元,累计折旧为8万元,则期末固定资产的净值为7万元,而不计提减值准备时固定资产的净值应该为6万元,因此固定资产的损耗遗漏了1万元。为了避免这种情况的出现,在冲减了减值准备后,有必要对固定资产补提折旧。折旧的补提数就是因计提减值准备而少提的折旧金额。补提折旧后,固定资产原值扣除已提折旧后的余额大于固定资产可收回金额的部分就是企业应保留的减值准备余额,它与固定资产原减值准备的余额之差就是固定资产可收回金额恢复后减值准备的调整数。补提折旧后,如果固定资产原值扣除已提折旧后的金额小于固定资产可收回金额,则表明本期减值准备的余额为零。需要注意的是,本期冲减的固定资产减值准备应冲减本期的费用,补提的折旧应增加本期的费用。两者之差就是本期因固定资产可收回金额恢复对当期损益的影响数。

由此可以看出,对当期损益的影响数取决于本期冲减的减值准备与补提的折旧这两个因素。而本期应冲减的减值准备的多少则取决于本期期末的固定资产可收回金额的大小。因此对当期损益的影响数最终取决于本期期末的固定资产可收回金额。具体可以按以下公式推算:

转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=应调整的

项减值和长期投资一般性减值。

若流通权的账面价值大于零,首先计提流通权专项减值;流通权账面价值减至零后,计提的长期投资减值准备则为长期投资一般性减值。

(2)市净率法。期末"每股市价/每股账面价值"与基准日相比发生了下跌,说明企业所持股份的流通权价值存在贬值。企业应计提流通权专项减值,其金额等于账面价值与下降比例之积。若"流通权"账面价值(即流通权资产账面成本减流通权专项减值)已调至零,则不需再计提流通权专项减值。

笔者建议采用参考市价法进行减值测试,理由是:市价作为衡量流通权资产可回收金额的参考依据,较简便,且较符合会计准则的有关规定(要求与市价相比)。

2.作为"股权投资差额"而不作细分时。减值测试的方法同上,但不具体细分专项减值与一般性减值。

五、缩股方案下的会计处理

若实施的全流通方案为"缩股方案",即对非流通股股东进行单方面缩股,则将导致非流通股股东所持的股权比例下降。在此方案下,非流通股股东同样向流通股股东给付了流动性对价,有关确认、计量的方法与上文向流通股股东给付流动性对价相同。

减值准备-应补提的折旧=(原减值准备-固定资产价值恢复后应计提的减值准备)-(不考虑减值情况的累计折旧-账面上的累计折旧)=[(原值-上次计提减值准备时的折旧-上次的可收回金额)-(原值-不考虑减值情况下的累计折旧-目前的可收回金额)]-不考虑减值情况下的累计折旧+账面上的累计折旧=目前的可收回金额-上次的可收回金额+账面上的累计折旧-上次计提减值准备时的折旧。

由于"账面上的累计折旧"包含了"上次计提减值准备时的折旧"，两者之差就是上次计提减值准备后所计提的累计折旧,因此上述公式可简化为：

转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=目前的可收回金额-上次的可收回金额+上次计提减值准备后所计提的累计折旧(公式1)

需要注意的是,如果固定资产价值恢复后的可收回金额大于不计提减值准备情况下的固定资产净值,则不再计提减值准备,本期应调整的减值准备就是原减值准备的余额。因此,转回固定资产减值损失对当期损益的影响数应按如下公式计算：

转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=原减值准备余额-应补提的折旧(公式2)

例如,甲企业于2000年12月购入管理用固定资产,购置成本为2 000万元,预计使用年限为10年,预计净残值为零,采用直线法计提折旧。2003年年末,甲企业对该项管理用的固定资产进行的减值测试表明,其可收回金额为1 190万元。2006年末的固定资产可收回金额为850万元,问转回固定资产减值损失对当期损益的影响是多少？如果2006年末固定资产可收回金额为720万元,对当期损益的影响又是多少？

2003年应计提的固定资产减值准备为210万元,2004年至2006年每年计提的折旧为170万元(1 190÷7)。在考虑减值因素的情况下,2006年末的固定资产账面价值为680万元(2 000-200×3-170×3-210)；在不考虑减值因素的情况下,2006年末的固定资产账面价值为800万元(2 000-200×6),而此时的固定资产可收回金额为850万元,因此不需要计提减值准备,应将减值准备的账面余额210万元全部冲减。同时补提因计提减值准备而少计提的折旧90万元(3×30),两者之差120万元就是转回固定资产减值损失对本期损益的影响。按公式2计算如下：转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=原减值准备余额-应补提的折旧=210-90=120(万元)。

如果2006年末的固定资产可收回金额为720万元，它比2006年末的固定资产账面价值680万元多40万元,但比不考虑减值因素时的固定资产净值800万元少80万元,因此调整后的固定资产减值准备应保留80万元。由于调整前的减值准备余额为210万元,因此本期应冲减的减值准备为130万元。本期应补提的折旧为90万元，则转回固定资产减值损失对本期损益的影响数为40万元。调整以后,固定资产的原值为2 000万元,已提的累计折旧为1 200万元,可收回金额为720万元,减值准备的余额为80万元。根据公式1计算如下：转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=目前的可收回金额-上次的可收回金额+上次计提减值准备后所计提的累计折旧=720-1 190+510=40(万元)。

对管理体系认证费用核算的思考

石家庄 郝成林

管理体系是指企业根据自身生产经营的特点,按照国际标准化组织(ISO)或国家有关机构制定的质量管理体系(ISO9000)、环境管理体系(ISO14000)以及职业健康安全管理体系（OHSAS180000）等建立、实施并持续改进的一套系统管理制度。通过国家有关认可机构认可审核后,企业取得相应的管理体系认证证书。目前对于管理体系认证费用能否纳入无形资产核算以及如何核算等问题，很少有人探讨。本文结合自己的实践,提出将管理体系纳入无形资产核算的方法。

一、管理体系认证的特点

1.管理体系认证的广泛性。通过认证管理体系,既可以促使企业不断提高管理水平,又能树立公司良好的社会形象。因此，参加管理体系认证已成为企业提高管理水平的一个重要途径。

据统计:截止2004年12月31日,经CNAB(中国认证机构国家认可委员会)认可的由认证机构颁发的带有认可标志的有效认证证书共有150 518份,其中,质量管理体系认证证书为132 926份，环境管理体系认证证书为8 862份,职业健康安全管理体系认证证书为3 603份。目前,无形资产在企业总资产中所占比例非常小，有的企业甚至没有无形资产。将管理体系认证费用纳入无形资产核算,有利于提高企业对无形资产的重视程度，有利于鼓励财务人员积极参与管理体系的建设过程。

2.管理体系认证费用的多样性。根据目前对管理体系认证的实践，企业要想顺利地取得管理体系认证证书，提高在质量、环境、职业健康安全等方面的管理水平,一般要经过咨询和认证两个阶段。

咨询阶段，由企业聘请经过国家认可的咨询机构来辅导企业建立并实施管理体系，包括制定一套完善的文件化的管理制度,一般包括管理手册、程序文件以及相关的规章制度；对企业的管理人员、普通员工进行标准知识和管理知识的培训；指导企业有关部门和岗位的人员熟悉并掌握有关管理体系的内容和要求等。在咨询过程中主要会发生以下费用:①咨询合同费;②咨询人员的差旅费、食宿费;③企业内部人员的工资、加班费;④文件编制费、印刷费;⑤员工培训费(包括内部审核人员培训费用);⑥为达到标准要求而购建的设备和设施费等。