



## 对内部交易固定资产抵销处理的改进

重庆大学经济与工商管理学院 覃 琴

根据《合并会计报表暂行规定》的要求,企业在编制合并会计报表时应将集团内部固定资产购销活动产生的未实现销售利润予以抵销,并相应调整固定资产原价、累计折旧及利润表相关项目的金额,但在实际编制中企业并没考虑内部交易固定资产发生减值的会计处理,本文就此展开讨论。

例:假设乙公司为甲公司的子公司,甲公司以其生产的产品销售给乙公司,销售成本为80万元。乙公司购买该产品作为管理用固定资产,并以直线法按5年年限进行折旧,净残值为零。假定交易时间为2000年1月1日,为方便计算,该内部交易固定资产在交易当年按12个月进行折旧。按照现行处理方法应该是:

2000年12月31日编制合并会计报表时,将该固定资产的销售收入、销售成本和原价中包含的未实现内部销售利润相抵销。合并抵销分录为:借:主营业务收入100万元;贷:主营业务成本80万元,固定资产原价20万元。同时,将当期多计提的折旧予以抵销:借:累计折旧4万元;贷:管理费用4万元。2001年12月31日合并抵销分录为:借:期初未分配利润20万元;贷:固定资产原价20万元。借:累计折旧4万元;贷:期初未分配利润4万元。借:累计折旧4万元;贷:管理费用4万元。2002年12月31日合并抵销分录

为:借:期初未分配利润20万元;贷:固定资产原价20万元。借:累计折旧8万元;贷:期初未分配利润8万元。借:累计折旧4万元;贷:管理费用4万元。

对2000~2002年度合并资产负债表、利润表及利润分配表相关项目的影响如表1:

单位:万元

年 份	2000年度		2001年度		2002年度	
	+	-	+	-	+	-
项 目						
固定资产原价	-	20	-	20	-	20
累计折旧	-	4	-	8	-	12
固定资产净值	-	16	-	12	-	8
固定资产减值准备	-	-	-	-	-	-
固定资产净额	-	16	-	12	-	8
主营业务收入	-	100	-	-	-	-
主营业务成本		80	-	-	-	-
管理费用		4	-	4	-	4
利润总额		16	4		4	
期初未分配利润			16		12	

### 一、内部购销固定资产发生减值时的抵销处理

假定1:该固定资产的可变现净值低于内部购进时的入账

等纳入无形资产的范围,其他无形资产项目可随着经济内容的丰富和发展及时予以补充。

#### 3.更新无形资产的计量方法。

现行的会计目标是为各利益相关者提供有利于经济决策的会计信息。人们重点关注的会计信息是当前与未来的现金流量和财务状况,而传统的计量方法很难真正满足这一需求。由于无形资产的成本尤其是自创无形资产的成本具有虚拟性和不对称性等特点,用历史成本计量模式将不能体现无形资产的真实价值,同时还会产生诸多问题。在知识经济时代,传统的历史成本计量模式将不再是无形资产惟一的计量基础。

我国目前应采用双重计量模式,即在遵循现行会计准则和制度所规定的历史成本计量模式的基础上,同时采用预期现金流量净值法和公允价值法对企业拥有的无形资产尤其是自创无形资产进行反映和确认。只有这样,才能充分体现无形资产与有形资产在价值计量上的区别,随时反映无形资产的现时价值。

#### 4.改进无形资产的摊销方法。

在知识经济条件下,无形资产的摊销应根据其占企业总

资产比重的高低、对企业兴衰的影响程度、企业所处行业的特定条件等,选择不同的摊销方法。无形资产价值不大的企业,可继续沿用直线法摊销无形资产账面价值;无形资产价值很大,或虽然价值不大但足以影响企业兴衰成败的,可采用加速折旧法;对于计算机软件等高新技术产品,由于其具有技术更新快、使用周期短、购入时无使用年限规定的特点,因此应在较短时间内对其进行摊销。

#### 5.完善无形资产的信息披露。

企业可将诸多无形资产按类别分别列示于资产负债表中。在“无形资产”项目下设置“累计摊销”项目,单独反映无形资产的已摊销价值,使无形资产的账务处理更加完整、全面,并在会计报表附注中列明各项无形资产的来源及其增值、减值情况。同时,单独设置一个附表,以反映那些难以用货币计量,但对企业未来收益有很大影响的无形资产的相关信息。企业也可根据业务经营特点及其受技术更新影响的程度,实行灵活的报告制度,及时提供有关无形资产的会计信息。只有这样,才能充分体现无形资产的主体地位,更加完整、公允、客观地反映企业无形资产的相关信息,为内部经营管理者 and 外部信息使用者提供全方位服务。□

价值,但高于扣除内部销售利润的账面价值。

假定 2000 年 12 月 31 日该固定资产的可变现净值为 72 万元。2000 年 12 月 31 日该固定资产的账面价值为 80 万元(100-100÷5),扣除未实现内部销售利润的固定资产账面价值为 64 万元(80-80÷5)。就乙公司而言,应对该固定资产计提 8 万元的固定资产减值准备(假定乙公司固定资产减值准备按单项计提),但集团并不需要对该项固定资产计提减值准备,即对已计提的减值准备应予以抵销。合并抵销分录为:借:固定资产减值准备 8 万元;贷:营业外支出 8 万元。同时,借:主营业务收入 100 万元;贷:主营业务成本 80 万元,固定资产原价 20 万元。借:累计折旧 4 万元;贷:管理费用 4 万元。

假定 2:该固定资产的可变现净值低于扣除未实现内部销售利润的账面价值。

假定 2000 年 12 月 31 日该固定资产的可变现净值为 56 万元,则乙公司应计提的固定资产减值准备为 24 万元(80-56),集团应计提的减值准备为 8 万元。合并抵销分录为:借:固定资产减值准备 16 万元;贷:营业外支出 16 万元。同时,借:主营业务收入 100 万元;贷:主营业务成本 80 万元,固定资产原价 20 万元。借:累计折旧 4 万元;贷:管理费用 4 万元。

## 二、计提固定资产减值准备后的抵销处理

由于计提减值准备以后,固定资产的账面价值发生了变化,其计提的折旧金额也相应有所改变。

1.如前述假定 1,2001 年 12 月 31 日乙公司对该项固定资产计提的折旧为 18 万元(72÷4),但集团应计提的折旧为 16 万元(64÷4)。2001 年与该固定资产相关的合并抵销分录为:借:累计折旧 2 万元;贷:管理费用 2 万元。同时,借:期初未分配利润 20 万元;贷:固定资产原价 20 万元。借:累计折旧 4 万元;贷:期初未分配利润 4 万元。借:固定资产减值准备 8 万元;贷:期初未分配利润 8 万元。

2.如前述假定 2,2001 年 12 月 31 日乙公司对该项固定资产计提折旧 14 万元(56÷4),对于整个集团来说,由于此时已经不存在尚未抵销的未实现内部销售利润,因此甲公司对该固定资产 2001 年的折旧不予抵销。相应的合并抵销分录为:借:期初未分配利润 20 万元;贷:固定资产原价 20 万元。借:累计折旧 4 万元;贷:期初未分配利润 4 万元。借:固定资产减值准备 16 万元;贷:期初未分配利润 16 万元。

## 三、固定资产价值恢复时的抵销处理

按会计制度的规定,当企业原产生固定资产减值的各种因素发生变化或已经被消除,使固定资产的可收回金额大于其账面价值时,应当将已计提的减值准备予以转回。转回时应当遵循的原则为:①转回金额以原计提的固定资产减值准备为限;②转回后的固定资产账面价值不应超过不考虑减值因素情况下的固定资产账面价值。

1.如前述假定 1,2002 年 12 月 31 日该固定资产的可收回金额为 42 万元,账面价值为 36 万元(100-100÷5-8-72÷4×2)。而不考虑减值准备的固定资产账面价值为 40 万元(100-100÷5×3),其扣除未实现内部销售利润后的账面价值为 32 万元(80-80÷5×3)。集团对前期计提的固定资产减值准备在编制合并会计报表时应予以抵销,故资产购买方对固定资产价值恢复时的会计处理也应予以冲销。合并抵销分录为:借:

累计折旧 4 万元,营业外支出 4 万元;贷:固定资产减值准备 8 万元。借:累计折旧 2 万元;贷:管理费用 2 万元。借:期初未分配利润 20 万元;贷:固定资产原价 20 万元。借:累计折旧 6 万元;贷:期初未分配利润 6 万元。

2.如前述假定 2,2002 年 12 月 31 日该固定资产的可收回金额为 42 万元,其账面价值为 28 万元(100-100÷5-24-56÷4×2),不考虑减值准备的固定资产账面价值为 40 万元(100-100÷5×3),扣除未实现内部销售利润的账面价值为 32 万元(80-80÷5×3)。此时,乙公司应做如下会计处理:借:固定资产减值准备 24 万元;贷:营业外支出 12 万元,累计折旧 12 万元。而对于集团来说,固定资产减值准备中的 16 万元在编制合并会计报表时应予以抵销。因此,在编制合并会计报表时应按相应比例予以对冲:借:累计折旧 8 万元,营业外支出 8 万元;贷:固定资产减值准备 16 万元。其他抵销分录为:借:期初未分配利润 20 万元;贷:固定资产原价 20 万元。借:累计折旧 4 万元;贷:期初未分配利润 4 万元。借:固定资产减值准备 16 万元;贷:期初未分配利润 16 万元。

将内部购进固定资产减值准备纳入合并会计报表的抵销分录以后,在满足上述两个假定的前提下,内部购销固定资产抵销分录对 2000~2002 年度合并资产负债表、利润表及利润分配表相关项目的影响分别如表 2、表 3 所示:

表 2

单位:万元

年 份	2000年度		2001年度		2002年度	
	+	-	+	-	+	-
项 目						
固定资产原价		20		20		20
累计折旧		4		6		12
固定资产净值		16		14		8
固定资产减值准备		8		8	8	
固定资产净额		8		6		16
主营业务收入	-	100	-	-	-	-
主营业务成本		80		-		-
管理费用		4		-	2	-
营业外支出		8		-	-	4
利润总额		8		2		-
期初未分配利润	-	-	-	-	8	-
						14

表 3

单位:万元

年 份	2000年度		2001年度		2002年度	
	+	-	+	-	+	-
项 目						
固定资产原价	-	20	-	20	-	20
累计折旧	-	4	-	4	-	12
固定资产净值	-	16	-	16	-	8
固定资产减值准备	-	16	-	16	16	-
固定资产净额	-	-	-	-	16	24
主营业务收入	-	100	-	-	-	-
主营业务成本	-	80	-	-	-	-
管理费用	-	4	-	-	-	-
营业外支出	-	16	-	-	8	-
利润总额	-	-	-	-	-	8
期初未分配利润	-	-	-	-	-	-