情况下抵减以前年度计提的坏账准备,不符合会计核算的配比原则。因此,发生坏账时应首先辨认应收账款的发生时间,若属于本年度发生的应收账款,不应抵减坏账准备,而应直接计入当期损益。在例2中,CZ公司正确的会计处理应该是:借:管理费用30万元;贷:应收账款30万元。

例3:承例1,CZ公司2003年5月发现以前年度应收账款120万元不能收回,经审核批准后确认为坏账。CZ公司会计处理如下:借:坏账准备120万元;贷:应收账款120万元。

在本例中,CZ公司的会计处理也有不妥之处。2002年年末"坏账准备"账户余额为100万元,而2003年5月发生的坏账已超出了上年度计提的坏账准备,若将坏账120万元全部计入坏账准备,势必使"坏账准备"账户出现借方余额20万元。这种做法是错误的,理由是从"坏账准备"账户的性质来看,"坏账准备"是备抵账户,是对应收项目的抵减,而不是备抵附加双重性质的账户,若"坏账准备"账户出现借方余额,其账户性质将变得难以理解。此外,现行会计制度规定资产负债表中"应收账款"项目根据"应收账款"科目所属各明细科目的期末借方余额合计数减去"坏账准备"科目期末余额后的金额填列。这样,在编制月报、季报或半年报等中期财务报告时,由于"坏账准备"账户出现借方余额,"应收账款"项目将加上"坏账准备"账户的借方余额,没有体现企业应收账款的实质,会虚增资产,会严重违背会计核算的真实性原则。

由于已发生的坏账120万元超出了已计提的坏账准备100万元,以前年度的坏账估计显然存在差错,但这种差错是属于重大会计差错还是属于非重大会计差错尚无法确定,因此对于超出已计提坏账准备的坏账损失,既不能记入"坏账准备"账户,因为会使"坏账准备"账户出现借方余额,也不能直接计入管理费用或以前年度损益调整,因为尚无法确定其属于重大会计差错还是非重大会计差错。笔者建议在"管理费用"账户中设立一个"往年坏账费用"明细科目,用来核算因往年坏账损失估计不足而超额发生的坏账,并在年末时根据其金额大小进行相应的会计处理,若属于重大会计差错,转入"以前年度损益调整"账户并进行相应的会计处理。在本例中,CZ公司在确认坏账时应作如下会计处理:借:坏账准备 100 万元,管理费用——往年坏账费用 20 万元;贷:应收账款 120 万元。

以上仅举简单实例从不同角度说明了现行坏账核算方法存在过于简化、对坏账估计错误的认识不足、忽略了坏账估计错误更正等问题。为便于实务操作,现将改进后的核算方法列表综合表述如图所示:

事项	判断条件		管理费用——本年坏账费用①		管理费用——往年坏账费用②		坏账准备		应收账款		以前年度损益调整	
			借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方	借方	贷方
发生坏账	属于本年度应收账款		✓							✓		
	属于以前年度应收账款	未超出计提坏账准备的部分					✓			✓		
		超出计提坏账准备的部分			✓					✓		
收回坏账	属于本年度应收账款			✓					✓			
	属于以前年度应收账款	在本年度确认为坏账						✓	✓			
		在以前年度确认为坏账				✓			✓			
年末计提坏账准备	用本年发生应收账款的年末余额计提坏账准备		✓					✓				
	用往年发生应收账款的年末余额计提坏账准备-坏账准备账户余额	正数			✓			✓				
		负数				✓	✓					
坏账估计差错更正	若|②|÷(①+②)<10%,不进行差错更正											
	若|②|÷(①+②)≥10%	②为借方余额				✓					✓	
		②为贷方余额			✓							✓

关于固定资产会计处理的若干变化

山东东营　丁红燕

固定资产是企业一项非常重要的资产,其核算正确与否极大地影响着企业会计信息的质量。《企业会计制度》对固定资产的核算进行了详细的规定,后来又发布了《企业会计准则——固定资产》,它们对规范我国企业固定资产的会计核算、提高会计信息质量有着重要的作用。但随着经济的发展,这些规定在实际执行过程中遇到一些困难,于是财政部陆续发布的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(以下简称《问题解答(二)》)、《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》(以下简称《问题解答(三)》)及《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《问题解答(四)》)中都涉及了固定资产会计处理的问题。本文根据《企业会计制度》、《企业会计准则——固定资产》及三个问题解答,来分析固定资产会计处理的变化。

一、固定资产折旧范围的变化

《企业会计制度》规定,除了下列固定资产不计提折旧外,其他固定资产都应当计提折旧:①房屋、建筑物以外的未使用、不需用固定资产;②以经营租赁方式租入的固定资产;③已经提足折旧继续使用的固定资产;④按规定单独估价作为固定资产入账的土地。《企业会计准则——固定资产》将固定资产不计提折旧的范围缩小到两种:①已提足折旧仍继续使用的固定资产;②按规定单独估价作为固定资产入账的土地。

可以看出,《企业会计准则——固定资产》扩大了固定资产计提折旧的

范围,将以前不计提折旧的“房屋、建筑物以外的未使用、不需用固定资产”也纳入计提折旧的范围。这一修订更符合稳健性原则,有利于促使企业充分利用固定资产。

二、固定资产后续支出会计处理的变化

对于固定资产后续支出,《企业会计制度》规定固定资产改良支出资本化、修理费用费用化。对于修理费用,分以下两种情况:①日常修理费用,直接计入当期费用。②大修理费用,可以采取预提或待摊的方式进行核算。采用预提方式的,应当在两次大修理间隔期内均衡地预提;采用待摊方式的,应当将发生的大修理费用在下一次大修理前平均摊销。

《企业会计准则——固定资产》及《问题解答(二)》关于固定资产后续支出是费用化还是资本化的处理原则相同:①固定资产修理费用,应当直接计入当期费用。无论是大修理还是日常修理,修理费用均计入当期的成本、费用,不再预提或待摊。②固定资产改良支出,应当计入固定资产账面价值,增加后的余额不应超过该固定资产的可收回金额。③如果不能区分是修理还是改良,或修理改良结合在一起,则企业应按上述原则进行判断,其发生的后续支出分别计入固定资产价值或计入当期费用。

《问题解答(二)》对租入固定资产后续支出作了新的规定:①融资租赁方式租入的固定资产发生的后续支出,比照上述原则处理。发生的固定资产装修费用符合上述原则可予资本化的,应在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中最短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧。②经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出,应单设“经营租入固定资产改良”科目核算,并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内,采用合理的方法单独计提折旧。企业因执行《企业会计准则——固定资产》,对固定资产大修理费用的核算方法由原采用预提或待摊方式改为一次性计入当期费用的,其原为固定资产大修理发生的预提或待摊费用余额,应继续采用原有的会计政策,直至冲减或摊销完毕为止;自执行《企业会计准则——固定资产》后新发生的固定资产后续支出,按新原则处理。

三、接受捐赠固定资产会计处理的变化

对于接受捐赠的固定资产,《企业会计制度》和《企业会计准则——固定资产》的规定是相同的,均不确认收入,扣除将来要交纳的所得税后,直接记入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目,在将来处置固定资产时,再将“递延税款”转入“应交税金——应交所得税”,将“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”转入“资本公积——其他资本公积”。

《问题解答(三)》中对于接受捐赠的固定资产的会计处理作了如下修改:

1.企业接受捐赠固定资产的会计处理。企业接受捐赠固定资产按税法规定确定的入账价值应通过“待转资产价值”科目核算。企业接受捐赠的固定资产,应按会计制度及相关准则规定确定入账价值,借记“固定资产”科目,按税法规定确定的入账价值,贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目,按企业因接受捐赠固定资产支付或应付的金额,贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。

2.相关所得税的会计处理:①如果企业接受捐赠固定资产按税法规定确定的入账价值全部计入当期应纳税所得额,则应按已记入“待转资产价值”科目的账面余额,借记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目,按接受捐赠固定资产按税法规定确定的入账价值与现行所得税税率计算的应交所得税,或接受捐赠固定资产按税法规定确定的入账价值在抵减当期亏损(包括企业以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间内的亏损,下同)后的余额与现行所得税税率计算的应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。②如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大,经批准可以在不超过5年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额的,各期计算应纳所得税时,企业应按经主管税务机关审核确认的当期应计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值部分,借记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产”科目,按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值与现行所得税税率计算的应交所得税,或按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值在抵减当期亏损后的余额与现行所得税税率计算的应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

四、转回固定资产减值准备会计处理的变化

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减值准备应当转回。无论是《企业会计制度》,还是《企业会计准则——固定资产》,均规定在计提的范围内进行转回。

在《问题解答(四)》中,对于转回已计提的减值准备有以下新的规定: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。这样规定更符合稳健性原则,也与国际会计准则比较接近。

《问题解答(四)》还规定,企业对于本问题解答发布之前已经转回的固定资产减值准备,其会计处理与本问题解答的规定不一致的,应进行追溯调整。