

固定资产减值准备明细科目设置及其核算

湖南株洲 邹德军



固定资产减值准备核算除了涉及固定资产期末计价以外,还涉及固定资产折旧、处置等,它是企业会计日常核算工作的重要组成部分。但是现行会计制度和会计准则仅仅规定了固定资产减值准备的一级科目及其核算方法,没有明确规定固定资产减值准备的明细科目及其核算方法。合理设置固定资产减值准备明细科目及其核算方法有利于设置

固定资产减值准备明细账簿,有利于保存相关明细资料,提高账务处理效率以及减少所得税等其他会计核算的工作量,此外,也便于加强固定资产的管理。

一、固定资产减值准备明细科目的设置及其核算

在设置固定资产减值准备明细科目时,除了要考虑折旧等与之相关的核算项目外,还要考虑企业所得税的影响。根据有关法律规定,允许在企业所得税前扣除的项目,必须遵循真实发生据实扣除原则,除国家税收法规的规定外,企业根据会计制度等规定提取的资产减值准备等项目不得在企业所得税前扣除。

综合以上因素,应当在“固定资产减值准备”科目下设置五个二级明细科目,分别是:“准备计提”、“转回准备”、“准备折旧”、“折旧准备”、“处置准备”科目。其中:①“准备计提”科目核算的是当期计提的固定资产减值准备,余额一般在贷方,且已计提减值准备的固定资产价值恢复中补提的折旧部分记入其借方;②“转回准备”科目核算的是已计提减值准备的固定资产价值恢复中进入当期损益的部分(除补提折旧部分外),余额一般在借方;③“准备折旧”科目核算的是提取减

50%,则顾客享受的34 900元的免费服务,会使企业发生17 450元的营业成本。

由于以后期间企业营业成本的增加是因为本期的收入而引起的,所以计提的预计负债应该相应增加本期的营业成本。2003年底应作的会计分录为:借:主营业务成本17 450元;贷:预计负债——消费积分奖励计划17 450元。

以后期间客户按消费积分奖励计划的规定进行消费时,再作冲销预计负债的账务处理。假定某个老客户,在2004年一次性消费2 000元,用掉1 000元的免费服务额(相应成本为500元),企业提供该次服务的正常总成本为1 000元,则账务处理为:借:现金1 000元,预计负债——消费积分奖励计划

值准备以后期间固定资产按照会计制度和准则的要求重新确定当期计提折旧与原先折旧的差异,余额一般在借方,在已提取减值准备的固定资产价值恢复时或处置时结存的余额转入准备计提的借方;④“折旧准备”科目核算的也是提取减值准备以后期间固定资产按照会计制度和会计准则的要求重新确定当期计提折旧与原先折旧的差异,在已提取减值准备的固定资产价值恢复时或处置时结存的余额转入处置准备的贷方,余额在贷方,准备折旧与折旧准备两者的数额相等,账户性质相反;⑤“处置准备”科目核算当期处置固定资产而发生的减值准备转销,处置时固定资产已计提的减值准备余额记入该明细科目借方,同时“准备计提”、“转回准备”、“准备折旧”科目的余额均记入该明细科目的对应方向,余额结平。

现举例说明上述明细科目的核算方法。

例:A公司于2000年12月购入一台机器设备,实际取得的成本为1 080 000元,预计使用年限为10年,预计净残值为零,按直线法计提折旧。2001年末该公司在编制年度会计报表时,对该机器进行减值测试,测得其可回收金额为540 000元。2003年末发现据以提取该机器减值准备的部分因素已不存在,其可回收金额恢复到588 000元。2004年末处置该机器,取得的收入为300 000元,不考虑其他相关税费。假定该企业适用的所得税税率为33%,并且该机器设备的预计使用年限、预计净残值、折旧方法与税法相同。

各年相关会计处理如下:

(1)2001年末计提准备=1 080 000-1 080 000÷10-540 000=432 000(元)。其会计分录为:

借:营业外支出——固定资产减值准备432 000元;贷:固定资产减值准备——准备计提432 000元。

(2)2002年及2003年各月份对该机器提取折旧。当期折

500元;贷:主营业务收入1 000元,主营业务成本500元。借:主营业务成本1 000元;贷:库存商品或劳务成本等科目1 000元。

对于上述预计负债,除了要作相应账务处理外,还应在会计报表附注中对其进行披露。由于累计消费积分在1~9分之间的情况无法估计,即形成一项或有负债,则也应该对其进行披露。在2003年底的会计报表附注中作如下披露:本企业因实施消费积分奖励计划而可能在未来期间向特定客户提供免费服务引起营业成本增加,根据相关数据测算,估计营业成本的增加额为17 450元,本企业已作出相应的预计负债账务处理。消费积分奖励计划在1~9分之间的客户,估计引起的成本增加额最多为25 000元。☐

旧=540 000÷9÷12=5 000(元),准备折旧与折旧准备=1 080 000÷10÷12-540 000÷9÷12=4 000(元)或432 000÷9÷12=4 000(元)。其会计分录为:

折旧时,借:制造费用5 000元;贷:累计折旧5 000元。同时,借:固定资产减值准备——准备折旧4 000元;贷:固定资产减值准备——折旧准备4 000元。

(3)2003年末该机器价值恢复。其中,补提应计入累计折旧的金额=1 080 000÷10×2-540 000÷9×2=96 000(元),或为折旧准备的余额=4 000×2×12=96 000(元)。应冲回营业外支出的金额=588 000-(540 000-540 000÷9×2)=168 000(元)。固定资产减值准备价值恢复的金额=168 000+96 000=264 000(元)。其会计分录为:

借:固定资产减值准备——转回准备168 000元;贷:营业外支出——计提的固定资产减值准备168 000元。借:固定资产减值准备——折旧准备96 000元;贷:累计折旧96 000元。借:固定资产减值准备——准备计提96 000元;贷:固定资产减值准备——准备折旧96 000元。

(4)2004年各月份该机器提取折旧。当期折旧=588 000÷7÷12=7 000(元),准备折旧与折旧准备=1 080 000÷10÷12-588 000÷7÷12=2 000(元)。其会计分录为:

提取折旧,借:制造费用7 000元;贷:累计折旧7 000元。同时,借:固定资产减值准备——准备折旧2 000元;贷:固定资产减值准备——折旧准备2 000元。

(5)2004年末处置该机器。将该机器相关的固定资产减值准备的其他二级明细科目余额转入处置准备。借:固定资产减值准备——准备计提336 000元;贷:固定资产减值准备——转回准备168 000元、——准备折旧24 000元、——处置准备144 000元。

将“处置准备”科目的余额转入“固定资产清理”科目。至此,该机器相关的固定资产减值准备完全结平。借:固定资产减值准备——处置准备144 000元、——折旧准备24 000元;贷:固定资产清理168 000元。

各个明细科目可以采用多栏式明细账或者三栏式明细账来登记,并在二级明细科目下按具体的固定资产设置三级明细科目,各个明细科目的余额均在期末汇总到一级科目。这样使得“准备折旧”、“折旧准备”两个明细科目的余额相互抵销,对会计报表的资产、负债等项目不产生负面影响。

二、固定资产减值准备明细账户信息的应用

1.在企业所得税等其他会计核算中的应用。

依照我国所得税有关规定,再对照会计制度与会计准则的相关会计核算要求,可以发现,提取固定资产减值准备将会导致从计提当期开始,直至固定资产处置或者减值准备完全恢复的各期中应纳税所得额与会计利润之间产生差异。这些差异主要有:①当期提取的固定资产减值准备。企业按会计制度及相关准则规定,对当期固定资产的可收回金额低于其账面价值的部分计提了固定资产减值准备,这表明该项固定资产预期给企业带来的经济利益已经下降,该项损失按会计制度规定应计入当期损益。但是,税法规定认为该项固定资产并未实际发生损失,会计上计提的减值准备并不足以作为损失实际发生的依据,只有在按照税法标准认定该项固定

资产实际发生减值时,其损失金额才能从应纳税所得额中扣除。计提的减值准备可以从当期会计利润中扣除,但不得从当期应纳税所得额中扣除。②固定资产计提减值准备后,按照会计制度和会计准则的要求重新确定当期计提折旧额,但是税法规定仍然按照固定资产原价计提折旧,于是形成会计利润与应纳税所得额两者之间的差异。③税法允许企业已提取减值准备的固定资产,在价值恢复时,因价值恢复而增加的当期会计利润的金额,不计入恢复当期的应纳税所得额。④当企业处置已提取减值准备的固定资产时,按照会计制度和会计准则计算的资产账面价值与按照税法规定确定的处置成本也不相同,从而也形成会计利润与应纳税所得额两者之间的差异。

显然,企业在一定时期按照会计制度计提的固定资产减值准备、对折旧的重新确定、价值恢复、处置等等都与税法认定的损失不同,从而产生的差异属于时间性差异。如果企业设置了固定资产减值准备明细科目,上述这些时间性差异账户均可以直接从相应的明细账户中分析取得。取得方式有:①当期提取的固定资产减值准备可以直接从“准备计提”科目的当期贷方发生额中取得。②固定资产计提减值准备后税法与会计确认的折旧费的差异可以直接从当期“准备折旧”科目的借方发生额中取得。③提取减值准备的固定资产,在认定价值恢复当期,税法与会计确认的差异可以直接从当期“转回准备”科目的借方发生额中取得。④当企业处置已提取减值准备的固定资产时,税法与会计确认的差异可以直接从“处置准备”科目的借方发生额取得,这样就大大减少了所得税核算的工作量。

2.便于加强固定资产的管理。

固定资产减值准备明细账能够具体明确地记载固定资产减值准备的各种增减变化,企业不仅可以从中找到导致固定资产减值准备变动的原因,还可以利用这些明细账中的记录开发出一些控制评价指标,来更好地加强固定资产的管理。例如:①固定资产非正常减值率=准备计提余额÷固定资产账面净值;②累计固定资产非正常减值率=准备计提借方发生额合计÷固定资产账面原值;③固定资产非正常减值价值回升率=转回准备余额÷准备计提余额。其中,固定资产非正常减值率能够在一定程度上说明企业固定资产投资决策的有效性,该比率越低表明企业管理当局所做的中长期决策越合理。固定资产非正常减值价值回升率说明企业固定资产价值回升的状况。将以上三个指标相对比可以说明固定资产价值变化趋势,为企业固定资产投资决策提供依据。□

