

关于固定资产减值损失转回的理解

□ 张科儒 刘小冬

2002年《企业会计准则——固定资产》实施后,按照2001年《企业会计制度》第六十二条进行资产减值损失转回的会计处理发生了变化。2004年5月28日财政部财会[2004]3号《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“解答四”)又对转回固定资产减值准备的会计处理作了进一步的规定。针对以上规定,本文拟对固定资产减值损失转回中的会计处理作一浅析。

《企业会计准则——固定资产》第30条规定,“如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值的各种因素发生变化,使得固定资产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,但转回的金额不应超过原已计提的固定资产减值准备”。“解答四”又规定:“企业转回已计提的固定资产减值准备时,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;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。”现以举例对上述规定进行说明。

例1:M股份有限公司为一家生产型企业,20×1年12月23日购置了一台设备,价值13 000 000元,预计该设备的使用寿命为8年,预计净残值650 000元,采用年限平均法计提折旧,20×5年12月31日,公司在进行检查时发现该设备发生减值,可收回金额为2 808 000元,计提减值4 017 000元。20×7年12月31日,公司进行检查时发现,以前期间据以计提固定资产减值的各种因素发生了变化,对公司产生有利影响,可收回金额5 600 000元。假设整个过程不考虑相关税费,预计净残值和使用寿命没有发生变更。

20×7年12月31日,在没转回已确认的固定资产减值损

失情况下的固定资产账面净值1 729 000[2 808 000-(2 808 000-650 000)÷4×2]元,可收回金额为5 600 000元,应转回已确认的部分减值损失。按照相关准则制度规定:①转回金额不应超过以前期间已计提的固定资产减值准备,即转回后固定资产账面价值不超过5 746 000(1 729 000+4 017 000)元。②转回后固定资产账面价值不应超过不考虑计提减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值,即3 737 500元[13 000 000-(13 000 000-650 000)÷8×6]元。③三者中较低者3 737 500元(3 737 500元<5 600 000元<5 746 000元)与价值恢复前固定资产账面价值1 729 000元之间的差额208 500(3 737 500-1 729 000)元为可转回金额。同时,按照不考虑减值因素情况下应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间的差额2 008 500[(13 000 000-650 000)÷8×2-(2 808 000-650 000)÷4×2]元,借记“固定资产减值准备”科目,贷记“累计折旧”科目,调增固定资产累计折旧。

M股份有限公司作如下会计分录:

借:固定资产减值准备 4 017 000

贷:营业外支出——计提固定资产减值准备 2 008 500

累计折旧

2 008 500

转回固定资产减值准备时,为什么要调增累计折旧?这是因为有“转回后固定资产账面价值不应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净值”的规定。

(1)之所以这样规定,假设转回价值超过了不考虑计提减值因素情况下计算确认的固定资产的账面净值,实质上是确认了固定资产的增值,不符合谨慎性原则;

(2)这个规定使可转回的减值准备金额实际上只能是已计提的减值准备金额4 017 000元扣出不考虑减值因素情况下应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差额2 008 500[(13 000 000-650 000)÷8×2-(2 808 000-650 000)÷4×2]元后的余额2 008 500元;

(3)不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减

《小企业会计制度》和《企业会计制度》 差异比较分析

□ 谢万健

2004年4月27日,财政部正式发布《小企业会计制度》,与《企业会计制度》相比,《小企业会计制度》要相对简洁、明了,二者在一些基本的业务处理规定上大致相同,但由于其实施对象的特点以及发布时间不同,二者又有一些比较大的差别,现将这两个制度的主要差异比较分析如下:

一、制定依据

企业会计制度	小企业会计制度
《中华人民共和国会计法》及国家其他有关法律和法规	《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》及其他有关法律和法规

《企业会计制度》发布时,《企业财务会计报告条例》已经发布,但还没有实施,所以没有将其作为一个依据指出来,但事实上《企业会计制度》中的许多表述与条例是一致的。因此,二者的依据表述不同,实际上是相同的。

二、适用范围

企业会计制度	小企业会计制度
我国境内除小企业及金融保险企业以外的企业(含公司)	我国境内不对外筹集资金、经营规模较小的企业

值准备因素情况下计提的累计折旧之间的差额可以视同减值准备的转回。考虑减值因素情况下应计提的累计折旧小于不考虑减值准备情况下计提累计折旧的差额2 008 500元,相当于已计提减值准备的固定资产价值得到转回的部分。应借记“固定资产减值准备”科目,贷记“累计折旧”科目。

需注意的是“解答四”规定,企业转回已计提的固定资产减值准备时,按照不考虑减值因素情况下应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,是借记“固定资产减值准备”科目,贷记“累计折旧”科目。当计提减值准备后,考虑减值因素情况下应计提的累计

考虑到小企业的实际情况,从节约成本出发,针对小企业在日常经营活动中的带有普遍性的经济业务,专门制定相应的会计制度是有必要的。

与2002年底发布的“征求意见稿”不同,《小企业会计制度》将个人独资和合伙设立的小企业排除在外。这样做方便了制度的形成,但留下了一个空档,个人独资企业和合伙企业没有新的可供执行的会计制度。

三、制度构成

企业会计制度	小企业会计制度
分两个部分:第一部分是14章160条原则性、政策性规定;第二部分是会计科目使用说明和会计报表的编制方法	只有会计科目使用说明和会计报表的编制方法,相关的原则性、政策性规定只在总说明中列示了几点,没有会计要素的相关规定

《企业会计制度》的一个特点就是使会计人员在财务会计的确认、计量、记录和报告问题上有比较完整的依据,改变了过去确认和计量由财务制度规范,记录和报告由会计制度规范的割裂局面,减少了矛盾,同时,也引起了《企业财务通则》和相关财务制度存废问题的争论。考虑到小企业的业务特点,《小企业会计制度》只是在总说明中对会计核算

折旧大于不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧这种情况,如计提减值准备后固定资产使用寿命缩短,预计净残值减少等情况。这时就不能简单地把它视为上述情况的相反情况处理,借记“累计折旧”科目,贷记“固定资产减值准备”。同时,这时可转回的减值准备金额只能是原已计提的减值准备金额。而不是已计提减值准备金额扣出不考虑减值因素下应计提的累计折旧与考虑减值准备因素情况下计提累计折旧之间差额后的余额。

(作者单位:四川广元市财政局)

责任编辑 王教育