



对转回固定资产减值损失计算方法的再析

□ 汤湘希 章建铃

《财务与会计》杂志 2003 年第 9 期发表本人和张敦力博士合写的“会计实务疑难问题解析(一)”,该文发表后,在得到了同行专家们认可的同时,也有读者对固定资产减值准备转回计算的公式二,即“减值准备应转回的金额=不考虑固定资产减值情况下的累计折旧-考虑减值准备因素情况下的累计折旧”认为完全不成立。需要特别说明的是:“公式二”在文章中出现是针对[案例]而采取的一种简化计算方法,并假定折旧计算采用年限平均法计算,至于采用加速折旧法,是否具有此种特征,本文并未涉及。当然,此法的确存在一些不够严谨的地方,现提出如下修正意见,供同行专家们批评指正:

1、当固定资产发生减值转回的时间恰好为固定资产剩余折旧年限的一半时,该公式成立

举例如下:A 企业某年 12 月 20 日购买一台设备,入账价值 10 000 元,假定不考虑净残值,折旧年限为 10 年,按年限平均法计提折旧,第 4 年末,可收回金额为 2 000 元,第 7 年末,发生固定资产减值的因素消失,可收回金额为 5 000 元。其减值损失转回的计算如下表所示:

(单位:元)

时间	项目	金额
某年12月20日	取得固定资产	10 000
第1-4年	按年限平均法计提折旧	1 000×4=4 000
第4年末	账面净值	6 000
	计提减值准备	4 000
	账面价值	2 000
第5-7年	计提折旧	333.333×3=1 000
	账面净值	1 000
第7年末	可收回金额	5 000>3 000(净值)
	转回减值损失	2 000
	账面价值	3 000
第8-10年	折旧	1 000×3=3 000
第10年末	账面余额	0

方法一:减值损失转回金额=不考虑减值因素的账面净值-账面价值

$$=[10\ 000-(7\times 1\ 000)]-[10\ 000-(4\ 000+1\ 000)]-4\ 000]$$

$$=2\ 000(\text{元})$$

方法二:减值损失转回金额=不考虑固定资产减值情况下的累计折旧-考虑减值准备因素情况下的累计折旧

$$=(7\times 1\ 000)-(4\ 000+1\ 000)$$

$$=2\ 000(\text{元})$$

方法一的结果与方法二的结果一致。

2、当固定资产发生减值转回的时间与剩余折旧年限不等时,则可采用全部折旧年限与减值后的折旧年限之差乘以不考虑减值因素的年折旧额与考虑减值后的年折旧额之差计算

假设固定资产的原值=C,无残值,预计可使用年限=N;该项固定资产在 N1 年发生减值,减值金额=D;如果在 N2 年固定资产的价值发生转回,则能够转回的减值损失为Δ;再假定固定资产减值前的原年折旧额为 X1,发生减值后的年折旧额为 X2。根据现行会计准则的要求,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,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值,则以前期间已确认的减值损失应当转回,但转回的金额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,取得固定资产原价扣除正常情况下计提的累计折旧后的余额。根据现行固定资产准则的规定,则:

Δ=不计提减值准备情况下固定资产的账面余额-提取减值准备后固定资产的账面价值

$$\text{即 } \Delta=(C-N_2 \cdot X_1)-[C-X_1-D-(N_2-N_1) \cdot X_2], \text{ 简化后得:}$$

$$\Delta=D+N_1 \cdot X_1+(N_1-N_2) \cdot X_1-N_2 \cdot X_1 \dots \dots \dots (1)$$

而: X2=(固定资产原值-已计提折旧-已计提的减值准备)/剩余年限

$$=(C-N_1 \cdot X_1-D)/(N-N_1)$$

$$\text{则: } D=C-N_1 \cdot X_1-X_2 \cdot (N-N_1) \dots \dots \dots (2)$$

$$\text{而: } C=N \cdot X_1 \dots \dots \dots (3)$$

将(3)式代入(2)式,则有:

$$D=N \cdot X_1 - N_1 \cdot X_1 - N \cdot X_2 + N_1 \cdot X_2 \dots \dots \dots (4)$$

再将(4)式代入(1)式,则有:

$$\Delta = (N \cdot X_1 - N_1 \cdot X_1 - N \cdot X_2 + N_1 \cdot X_2) + N_1 \cdot X_1 + (N_1 - N_2) \cdot X_1 - N_2 \cdot X_1, \text{简化后得:}$$

$$\Delta = (N - N_2) \cdot (X_1 - X_2) \dots \dots \dots (5)$$

举例如下:(1)仍用前例的资料,假定第5年末未发现该设备已经发生减值,预计可收回金额为2800元,第6年末该固定资产的减值因素消失,预计可收回金额为5000元。有关计算如下表所示:

单位:元

时间	项目	金额
某年12月20日	取得固定资产	10 000
第1-5年	按年限平均法计提折旧	1 000×5=5 000
第5年末	账面净值	5 000
	计提减值准备	2 200
	账面价值	2 800
第6年	计提折旧	560×1=560
	账面净值	2 240
第6年末	可收回金额	5 000>2 240(净值)
	转回减值损失	1 760
	账面价值	4 000
第7-10年	计提折旧	1 000×4=4 000
第10年末	账面余额	0

方法一:减值损失转回金额=不考虑减值因素的账面净值-账面价值

$$=[10\ 000 - (6 \times 1\ 000)] - [10\ 000 - (5\ 000 + 560) - 2\ 200]$$

$$=1\ 760(\text{元})$$

方法二(即用上述(5)式计算):

减值损失转回金额=(全部折旧年限-发生减值损失转回时已折旧年限)×(不考虑减值因素的年折旧额-考虑减值因素后剩余年限的折旧额)

$$=(10-6) \times (1\ 000 - 560)$$

$$=4 \times 440$$

$$=1\ 760(\text{元})$$

(2)再假定第7年末,固定资产减值因素消失,其他资料不变,有关计算如下表所示:

单位:元

时间	项目	金额
某年12月20日	取得固定资产	10 000
第1-5年	按年限平均法计提折旧	1 000×5=5 000
第5年末	账面净值	5 000
	计提减值准备	2 200
	账面价值	2 800
第6-7年	计提折旧	560×2=1 120
第7年末	账面净值	1 680
	可收回金额	5 000>1 680(净值)
	转回减值损失	1 320
	账面价值	3 000
第7-10年	计提折旧	1 000×3=4 000
第10年末	账面余额	0

方法一:减值损失转回金额=不考虑减值因素的账面净值-账面价值

$$=[10\ 000 - (7 \times 1\ 000)] - [10\ 000 - (5\ 000 + 1\ 120) - 2\ 200]$$

$$=1\ 320(\text{元})$$

方法二(即用上述(5)式计算):

减值损失转回金额=(全部折旧年限-发生减值损失转回时已折旧年限)×(不考虑减值因素的年折旧额-考虑减值因素后剩余年限的折旧额)

$$=(10-7) \times (1\ 000 - 560)$$

$$=3 \times 440$$

$$=1\ 320(\text{元})$$

通过前述两例的计算,进一步说明了公式(5)成立。

综上所述,固定资产减值损失转回的计算是财务会计实务中容易出错的问题之一,但必须明确的是,一项固定资产无论是否计提减值准备,或者减值准备是否转回,其转移到成本、费用、损失中的总价值仍然是固定资产的原值减去净残值后的差额。只要把握住这一关键点后,才不至于将计提的减值准备无论何种情况下都全部转回。

(作者单位:中南财经政法大学会计学院
浙江省富阳市国税局)
责任编辑 季建辉

· 财会新书架 ·

《成交秘诀——搞定每笔交易》

成交是一门艺术,是一门“表演性”很强的艺术。所有的成交高手,无不是技艺精湛的“演员”。他们之所以成功,是因为练就了一身过硬的“演技”。成交并非漫无章法,成交高手遵循千锤百炼的成交原则,了解每个步骤的重要性,其中关键在于掌握和运用成交秘诀。本书将帮你认识成交心理,

了解顾客的内心世界,学习经典的“四大成交原则”、“七大成交秘诀”和“二十八条高级成交技巧”,然后带你探索交易的前沿,观摩大师的成交实例。

(中国时代经济出版社 2003 年 10 月版)