

合并会计报表中如何 抵销固定资产减值准备

□ 沃巍勇 李馨弘

按照《企业会计制度》的规定,从2001年1月1日起所有股份有限公司都应当提取固定资产减值准备,并采用追溯调整法进行会计处理。那么,在编制合并会计报表时,母公司和纳入合并范围的所属子公司之间以及子公司相互之间发生固定资产交易抵销事项时,其相应的固定资产减值准备应当如何处理呢?笔者对此作一探讨:

一、固定资产减值准备抵销时涉及的三个“价值”

1、可收回价值(AV),即期末固定资产的内在价值,是指固定资产的可销售净额与预计未来现金流量现值的孰高值。

2、抵销前价值(QV),即期末抵销内部未实现利润(或亏损)前原个别会计报表中的固定资产净值(即原值—累计折旧)。

3、抵销后价值(HV),即期末抵销内部未实现利润(或亏损)后合并会计报表中的固定资产净值(即原值—累计折旧)。

当可收回价值小于抵销前价值(即 $AV < QV$)时,应根据其差额计提固定资产减值准备。

二、固定资产减值准备抵销的一般原则

1、未实现利润抵销情况下(即 $HV < QV$):

(1)当固定资产可收回价值大于其抵销前价值(即 $HV < QV < AV$)时,原账面固定资产未发生减值,只需抵销未实现利润,不影响固定资产减值准备。

(2)当固定资产可收回价值界于其抵销后价值和抵销前价值之间(即 $HV < AV < QV$)时,原账面固定资产减值准备余额应予全部抵销。

(3)当固定资产可收回价值小于其抵销后价值(即 $AV < HV < QV$)时,原账面固定资产减值准备应予部分抵销。抵销金额为 $QV - HV$ 。

2、未实现亏损抵销情况下(即 $QV < HV$):

(1)当固定资产可收回价值小于其抵销后价值(即 $AV <$

$QV < HV$)时,未实现亏损与固定资产减值准备均不予抵销。

(2)当固定资产可收回价值界于其抵销前价值和抵销后价值之间(即 $QV < AV < HV$)时,应补提固定资产减值准备,补提金额为 $HV - AV$ 。

(3)当固定资产可收回价值大于其抵销前价值(即 $QV < HV < AV$)时,只需抵销未实现亏损,不影响固定资产减值准备。

三、固定资产减值准备抵销实例

例1、A公司(汽车制造企业)为B公司(汽车租赁公司)的母公司,1999年12月,A公司将其制造的100辆轿车销售给B公司,销售收入5 000万元,成本4 000万元。B公司将轿车纳入固定资产管理(残值为0,折旧年限为5年,直线法折旧)。

(1)若B公司期末轿车未发生减值(即 $HV < QV < AV$)。

分析:该笔业务属于未实现利润抵销中的第一种情况,只需抵销未实现利润,不影响固定资产减值准备,其抵销分录为:

借:主营业务收入	5 000
贷:主营业务成本	4 000
固定资产	1 000

(2)若B公司期末轿车发生减值,相应减值准备为500万元(即 $HV < AV < QV$)。

分析:此时固定资产可收回价值为4 500万元,属于未实现利润抵销中的第二种情况,应将原账面已提取的固定资产减值准备全部抵销,其抵销分录为:

借:主营业务收入	5 000
贷:主营业务成本	4 000
固定资产	1 000

借:固定资产减值准备	500
------------	-----

贷:营业外支出	500
---------	-----

(3)若B公司期末轿车发生减值,相应减值准备为1 500万元(即 $AV < HV < QV$)。

分析:此时固定资产可收回价值为3 500万元,属于

未实现利润抵销中的第三种情况,应将原账面已提取的固定资产减值准备予以部分抵销,抵销金额为 $QV-HV$,即1 000万元(5 000—4 000),其抵销分录为:

借:主营业务收入	5 000
贷:主营业务成本	4 000
固定资产	1 000
借:固定资产减值准备	1 000
贷:营业外支出	1 000

例2、A公司(汽车制造企业)为B公司(汽车租赁公司)的母公司,1999年12月,A公司将其制造的100辆轿车销售给B公司,销售收入5 000万元,成本6 000万元。B公司将轿车纳入固定资产管理(残值为0,折旧年限为5年,直线法折旧)。

(1)若B公司期末轿车发生减值,相应减值准备为500万元(即 $AV < QV < HV$)。

分析:此时固定资产可收回价值为4 500万元,属于未实现亏损抵销中的第一种情况,未实现亏损与固定资产减值准备均不予抵销,只需抵销固定资产交易事项,其抵销分录为:

借:主营业务收入	5 000
贷:主营业务成本	5 000

(2)若B公司期末轿车未发生减值,其可收回价值为5 500万元(即 $QV < AV < HV$)。

分析:此时固定资产可收回价值为5 500万元,属于未实现亏损抵销中的第二种情况,应在合并报表中补提固定资产减值准备,补提金额为 $HV-AV$,即500万元(6 000—5 500),其抵销分录为:

借:主营业务收入	5 000
固定资产	1 000
贷:主营业务成本	6 000
借:营业外支出	500
贷:固定资产减值准备	500

(3)若B公司期末轿车未发生减值,其可收回价值为6 500万元(即 $QV < HV < AV$)。

分析:此时固定资产可收回价值为6 500万元,属于未实现亏损抵销中的第三种情况,只需抵销未实现亏损,不影响固定资产减值准备,其抵销分录为:

借:主营业务收入	5 000
固定资产	1 000
贷:主营业务成本	6 000

四、固定资产减值准备抵销对以后各期的影响

在上述例1(2)基础上,若2000年末B公司轿车的可收回价值为3 500万元,账面固定资产净值为4 100万元(原值5 000万元—累计折旧900万元〔注〕),已计提固定资产减值准备600万元。

〔注〕:B公司轿车本期账面应计折旧=(期初原值-期初累计折旧-期初固定资产减值准备)/剩余可使用年限=(5 000-0-500)/5=900(万元)

分析:(1)本例中,期末可收回价值(AV)=3 500万元,期末抵销前价值(QV)=4 100万元(即B公司账面固定资产净值),而期末抵销后价值(HV)无法直接取得,故应先计算抵销后(即合并报表中)固定资产本期应计折旧,再确定期末固定资产抵销后价值(HV)。

抵销后固定资产本期应计折旧=(期初抵销后原值-期初抵销后累计折旧-期初抵销后固定资产减值准备)/剩余可使用年限=(4 000-0-0)/5=800(万元)

期末抵销后价值(HV)=3 200万元(原值4 000万元-累计折旧800万元)

(2)上期固定资产交易中未实现利润1 000万元对本期的影响应先抵销,其抵销分录为:

借:期初未分配利润	1 000
贷:固定资产	1 000

(3)由于上期固定资产中未实现利润对本期折旧的影响,为确保抵销后(即合并报表中)固定资产本期折旧为800万元,应对抵销前(即B公司原账面)与抵销后(即合并报表中)固定资产本期应计折旧的差额100万元(900—800)进行抵销,其抵销分录为:

借:累计折旧	100
贷:主营业务成本	100

(4)最后按固定资产减值准备抵销的一般原则进行抵销。本例中 $HV < AV < QV$,符合上述未实现利润抵销中的第二种情况,B公司账面固定资产减值准备余额600万元应予全部抵销,并抵销期初固定资产减值准备对本期的影响,其抵销分录为:

借:固定资产减值准备	600
贷:营业外支出	100〔注1〕
期初未分配利润	500〔注2〕

〔注1〕:B公司2000年度应冲回营业外支出——固定资产减值准备100万元(期初500万元-期末600万元)。

〔注2〕:1999年合并时抵销了固定资产减值准备500万元,对2000年合并报表而言应增加期初未分配利润500万元。

在固定资产减值准备的期后抵销中,必须先计算抵销后(即合并报表中)的固定资产本期应计折旧,从而确定期末固定资产的3个“价值”,在抵销上期固定资产交易中未实现利润(或亏损)及其对本期折旧的影响后,再按固定资产减值准备抵销的一般原则进行抵销。

(作者单位:浙江天健会计师事务所)

浙江大学管理学院) 责任编辑 温彦君