

固定资产减值准备与折旧的会计处理

作者：□陈建斯

一、澄清涉及固定资产价值的几个基本概念

A、固定资产原值（即固定资产入账价值）：指固定资产取得时的成本，即固定资产到竣工结算为止的一切合理必要的支出。

B、固定资产账面净值：指固定资产原值减去累计折旧后的差余额。

$B = A - \text{累计折旧}$

C、固定资产账面价值：指固定资产原值减去相关备抵项目后的净额。固定资产账面价值在具体实例中经常表达为固定资产账面净额（见经济科学出版社《企业会计准则2002》P712）

即：固定资产账面价值=固定资产账面净额

$C = A - \text{累计折旧} - \text{减值准备}$

$= B - \text{减值准备}$

D、固定资产现值有两种情况：

（1）固定资产销售净价，是指当固定资产发生减值时立即将固定资产出售，扣除相关费用后可获得的净收入。

（2）固定资产现金流量现值（以下简称固定资产现值）是根据预计固定资产使用寿命和该固定资产过去使用期间所产生的经济利益预计的现金流量以及反映货币时间价值的折现率，算出预期该固定资产持续使用至报废处置所形成的现金流量现值。

（3）2002《企业会计准则——固定资产指南》指出，上述两种固定资产现值，取其较高者作为固定资产可收回金额。

E、固定资产账面余额：

（1）固定资产账面余额的概念仅仅指固定资产原值本身的变动的结果，不涉及累计折旧和减值准备的备抵项目问题。

（2）从单一固定资产明细账角度看，固定资产科目永远只体现原值，直到出售、报废、毁损，才将原值在贷方冲销。因此，单一固定资产不存在账面余额的问题。

（3）从固定资产总账角度来看，正是因为单个固定资产会出现出售、报废、毁损等情况，因此固定资产总账的原值会发生变动，存在余额的问题。

$E = A - \text{出售、报废、毁损的固定资产原值}$

二、企业会计准则对固定资产计提减值准备后有关折旧问题的规定

1、已计提减值准备的固定资产应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用的寿命重新计算确定折旧率和折旧额。

必须指出，固定资产账面价值是指固定资产原值减去相关备抵项目（固定资产减值准备和累计折旧）后的净额。固定资产账面价值在具体实例中经常表达为固定资产账面净额。

2、如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复，应当按照固定资产价值恢复后的账面价值以及尚可使用的寿命重新计算确定折旧率和折旧额。

3、因计提固定资产减值准备而重新调整固定资产折旧额时，对以前已计提的累计折旧不作调整。

4、但是当固定资产价值随后又恢复要转回已确认的固定资产减值准备时，需同步调增减值之后已调减的固定资产折旧（即计提减值准备时不减提以前的折旧，但转回减值准备的同时，必须首先调增计提减值之后相关年度已减提的折旧，如有余额再转回减值准备，以贯彻稳健性原则）。

三、会计实例分析

某企业2001年12月31日购入一台设备，含增值税1300万元，款已支付。该设备预计使用8年，预计残值65万元，采用直线法计提折旧。2005年12月31日该设备发生减值，现时销售净价204万元，未来4年内持续使用至报废形成的现金流量现值为280.8万元。2007年12月31日，市场上该设备的销售净价为480万元，未来两年内持续使用至报废处置形成的现金流量现值为560万元。假定不考虑相关税费，该设备的折旧一直采用直线法，同时假定该企业按年度计

计提折旧。

计算分析如下：

1、2002年1月1日到2005年12月31日：

$$(1) \text{ 每年计提折旧} = (1300 - 65) \div 8 \\ = 154.375 \text{ (万元)}$$

$$(2) \text{ 4年共计提折旧} = 154.375 \times 4 = 617.5 \text{ (万元)}$$

2、至2005年12月31日未计提减值准备时的固定资产账面净值

$$1300 - 617.5 = 682.5 \text{ (万元)}$$

3、2005年12月31日固定资产发生减值准备金额

$$= 2005 \text{ 年 } 12 \text{ 月 } 31 \text{ 日固定资产账面净值} - \text{可收回金额}$$

可收回金额存在以下两种情况：

(1) 固定资产销售净价。

(2) 固定资产持续使用至报废处置所形成的现金流量现值。

(3) 将两种可收回金额进行比较，取其较高者作为上述公式的减项。

(笔者认为，企业会计制度规定以较高者作减项，必然使计提减值准备减少，这种作法似有违会计的稳健性原则。)

(4) 本题2005年12月31日该固定资产销售净价为204万元，持续使用至报废处置现金流量现值为280.8万元，应取280.8万元为减项。

$$\text{所以应计提的固定资产减值准备} = 682.5 - 280.8 = 401.7 \text{ (万元)}$$

计提固定资产减值准备后的固定资产账面价值

$$= 682.5 - 401.7 = 280.8 \text{ (万元)}, \text{ 即持续使用至报废处置现金流量的现值。}$$

[笔者认为，如果根据稳健性原则，应计提的减值准备 = $682.5 - 204 = 478.5$ (万元)]

4、到2007年12月31日，该固定资产变动情况如下：

(1) 2006年和2007年两年计提的折旧必须按照固定资产账面价值(即2005年12月31日固定资产现金流量现值280.8万元)扣除净残值计算，则2006、2007两年折旧额 = $(280.8 - 65) \div 4 \times 2 = 107.9$ (万元)，每年折旧额 = $107.9 \div 2 = 53.95$ (万元)

(2) 到2007年12月31日，未考虑转回固定资产减值准备时的固定资产账面价值为 $280.8 - 107.9 = 172.9$ (万元)

(3) 2007年12月31日该设备销售净价为480万元，持续使用至报废处置。

形成的现金流量为560万元，两相比较取其大，则以560万元做为固定资产可收回金额。

5、现在应如何计算转回减值准备的金额？分析思路如下：

(1) 能否直接把2007年12月31日固定资产账面价值172.9万元与560万元相比较，得出必须转回减值准备387.1万元的结论？答案是否定的。因为2007年12月31日的固定资产账面价值172.9万元中既包含了2002年到2005年4年的正常折旧617.5万元，还包含了第一次确认减值准备的401.7万元，以及在确认减值准备后每年计提的折旧53.95万元，两年共计107.9万元，(即 $1300 - 617.5 - 401.7 - 107.9 = 172.9$ 万元)，必须指出，现行制度规定，在转回减值准备的同时，必须首先增加在计提了减值准备之后2006年至2007年已相应减少的折旧数额[即由2002到2005年的每年正常折旧154.375万元降至06—07年每年折旧53.95万元，两年共减少折旧 $2 \times (154.375 - 53.95) = 200.85$ (万元)]，因此，不能直接把2007年12月31日固定资产账面价值172.9万元与560万元相比较，得出387.1万元作为必须转回减值准备的金额。

(2) 会计制度规定：计算转回固定资产减值准备的基本程序是：

① 必须以固定资产最初的原值1300万元为起点。

② 按不考虑减值准备的情况，计算从2002年1月1日到2007年12月31日正常6年折旧额： $154.375 \times 6 = 926.25$ (万元)

③ 在这种情况下，2007年12月31日固定资产账面净值(注意：不是账面价值，也不是账面净额) = $1300 - 926.25 = 373.75$ (万元)

又一个问题提出，能否把2007年12月31日账面净值373.75万元与560万元相比较，差额为186.25万元，做为计算转回固定资产减值准备的金额？

从理论上讲，2007年12月31日账面净值373.75万元已经不涉减值准备，似乎可以将373.75万元与560万元的差额186.25万元作为转回固

定资产减值准备的金额，但是如上所述，计提减值准备时，必须减少折旧，而固定资产价值恢复，需转回已确认的固定资产减值准备时，必须首先调增固定资产折旧。因此，上述做法仍然是错误的。

④正确的做法是：必须把不考虑减值准备，按正常折旧计算的2007年12月31日固定资产账面净值373.75万元，作为固定资产的标准净值。以该标准净值为基本参照系，与2007年12月31日固定资产的现值进行比较。比较过程中会出现以下三种情况：

A：如果固定资产现值=560万>固定资产账面净值373.75万元，或者固定资产现值=固定资产账面净值=373.75万元，即固定资产现值 \geq 固定资产账面净值，则表明到2007年12月31日固定资产没有减值甚至已经增值，在这种情况下，毫无疑问，必须把2005年已经计提的固定资产减值准备401.7万元全部转回。但是，由于2005年12月31日计提了减值准备之后，2006年至2007年已相应减少了折旧数额200.85万元，因此必须首先增加折旧额200.85万元，然后再把401.7万元与200.85万元的余额200.85万元冲转营业外支出。会计分录如下：

借：固定资产减值准备 401.7万
 贷：累计折旧 200.85万
 营业外支出—计提的固定资产减值准备 200.85万

B：如果固定资产现值=273.75万元<固定资产账面净值373.75万元，则表明到2007年12月31日固定资产实际减值为100万元，因为2005年已经计提固定资产减值准备401.7万元，因此必须转回减值准备301.7万元。同样，在转回减值准备之前必须首先增提2006年和2007年折旧额200.85万元，然后再把301.7万元与200.85万元的余额100.85万元冲转营业外支出。

借：固定资产减值准备 301.7万
 贷：累计折旧 200.85万
 营业外支出—计提的固定资产减值准备 100.85万

C：假定固定资产现值=0<固定资产账面净值373.75万元，这种情况从理论上说表明到2007年12月31日固定资产已经减值373.75万元，但是因为2005年已经计提固定资产减值准备401.7万元，因此必须转回减值准备=401.7-373.75=27.95（万元）。同样，该27.95万元必须首先增提2006年和2007年折旧额，因为27.95万元<2006年和2007年减少的折旧额200.85万元，因此27.95万元必须全额增加累计折旧，也不存在冲转营业外支出转回固定资产减值准备的问题了。

借：固定资产减值准备 27.95万
 贷：累计折旧 27.95万

必须指出的是，从实践上来说，如果固定资产现值=0，表明固定资产实际上已经报废，因此必须进入固定资产的清理，也就不存在转回固定资产减值准备的问题了。

四、固定资产计提减值准备以及价值恢复的纳税调整

（一）会计核算中计提减值准备对纳税产生两方面的影响：

1、计提减值准备

借：营业外支出—计提的固定资产减值准备
 贷：固定资产减值准备

营业外支出的增加，必然减少利润总额，对此，税法规定必须将已提取的减值准备计入应纳税所得额。质而言之，税法不允许企业计提的减值准备抵减应纳税所得额，必须在企业会计利润总额的基础上调增应纳税所得额。

2、计提减值准备必然使固定资产账面价值减少。因此，在计提减值准备以后的期间中，每年计提的折旧必然减少，在正常销售的情况下，必然使企业这一期间利润总额增加。对此，税法同样规定，对固定资产计提减值准备后重新计算折旧额与按固定资产原价计提折旧之间的差异必须进行纳税调整。质而言之，税法对上述少计提折旧而增加的利润总额同样必须调减应纳税所得额。

（二）实例分析

A公司1999年12月购入一台设备3000万元，预计使用期限10年，2001年12月31日计提减值准备200万元，2003年12月31日，固定资产价值恢复，将2001年计提的减值准备冲回。假定计提减值准备后，每年少提折旧25万元。2003年A公司会计利润总额1800万元，所得税税率33%。

1、经济活动图示：

2、从会计角度A公司有关计提减值准备的分录如下：

- (1) 01年12月31日计提减值准备
- 借：营业外支出—计提的固定资产减值准备 200万
贷：固定资产减值准备 200万
- (2) 03年12月31日，A公司冲回减值准备 200万元
- 借：固定资产减值准备 200万
贷：累计折旧 50万
营业外支出—计提的固定资产减值准备 150万

上述分录经简化约分：

- 借：营业外支出—计提的固定资产减值准备 50万
贷：累计折旧 50万

3、这里必须澄清一个基本思维，即03年A公司会计利润总额1800万中：

- (1) 已包含03年因01年计提减值准备而少提的25万元折旧；
(2) 已包含固定资产价值恢复后冲减营业外支出而增加利润总额150万元

4、对A公司03年的纳税调整分析如下：

(1) A公司2001年12月31日计提的减值准备计入营业外支出200万元，根据税法已调增应纳税所得额，即2001年计提减值准备200万元对纳税已无影响。在这种情况下，以后年度因计提减值准备而增加的利润毫无疑问必须同理调减应纳税所得额。

(2) 对03年12月31日而言：

- ① 03年少提折旧而增加的利润总额25万元必须调减应纳税所得额；
② 减值恢复减少营业外支出，增加利润总额150万元，必须调减应纳税所得额；
③ 应如何理解从计提减值准备到价值恢复全部分录简化为下面这一分录的经济内涵呢？

- 借：营业外支出—计提的固定资产减值准备 50万
贷：累计折旧 50万

其经济涵义是：2001年计提减值准备作为营业外支出，在2003年价值恢复时不能200万元全额冲回营业外支出，只能冲回150万元。还剩下的50万元营业外支出，必须从固定资产减值准备转入累计折旧，以追加从01年计提减值准备后导致02、03年少计提的折旧50万元，这50万元追加的折旧对于纳税而言，在02年纳税调整时已调减应纳税所得额25万元，因此，这剩下的25万元折旧在2003年调减应纳税所得额。

必须指出，分录中无论是固定资产减值准备科目还是累计折旧科目，其都不会影响利润总额，会影响利润总额的是营业外支出。因此，03年A公司冲回减值准备分录：

- 借：固定资产减值准备 200万
贷：累计折旧 50万
营业外支出—计提的固定资产减值准备 150万

影响利润总额的只有营业外支出的150万，至于累计折旧增加50万仅仅是因为固定资产价值已恢复，从帐面上调增累计折旧而已。计提减值准备与增加累计折旧对固定资产而言都是减少其帐面价值，二者本质是一致的。因为增加累计折旧50万本身并不影响利润总额，因此纳税调整依然按上述规定02年调减25万，03年调减25万。注意以下图示：

所以A公司03年应纳税所得额 = $1800 - 25 - 150 = 1625$ (万元)
应交所得税 = $1625 \times 33\% = 536.25$ (万元)

注：如果03年12月31日价值只恢复150万元，则：
借：固定资产减值准备 150万
贷：累计折旧 50万
 营业外支出—计提的固定资产减值准备 100万
则03年应纳税所得额 = 1800 - 100 - 25
 = 1675（万元）
作者单位：福建财会管理干部学院
（责任编辑：源泉）

关闭窗口