

持有待售固定资产会计处理分析

龙 燕

(江西萍乡市公路管理局 江西萍乡 337000)

【摘要】 持有待售固定资产是企业会计准则提出的一个新概念,无论是《企业会计准则讲解》还是其他各类会计教科书,对持有待售固定资产的会计处理都未加以详细讲解。本文先对持有待售固定资产的会计处理进行了理论分析,然后对确认以及处置、转回持有待售固定资产的会计处理进行了简要说明。

【关键词】 持有待售固定资产 处置 转回

一、持有待售固定资产会计处理的理论分析

持有待售固定资产与企业一般固定资产的会计处理方式存在较大的差异。企业持有一般固定资产的意图在于通过长期使用该固定资产而实现营业利润获利,一旦企业不再准备继续使用固定资产获取其使用价值而准备将资产在短期内处置以实现现金流入,那么该固定资产的用途就发生了改变,不宜再作为一般固定资产进行核算,其会计处理方法会产生较大的变化,主要表现在一般固定资产的会计核算基础是历史成本,并要求采用系统的方法对历史成本在预计使用年限内

进行摊销,而对于持有待售固定资产则应当采用公允价值进行计量并不再计提累计折旧。

按照企业会计准则的规定,如果企业已经就处置某项固定资产作出决议,并签订了不可撤销的转让协议,且该协议预计在一年内可以完成,那么企业就应当将该项固定资产转为持有待售固定资产。按照国际财务报告准则的规定,对于企业持有待售的固定资产,在会计报表列示时,企业应当将其从长期资产中转出,放到“流动资产”项目下,并不再计提累计折旧。我国企业会计准则虽然没有要求将持有待售固定资产并

套期项目影响企业利得或损失的时候需要将这部分利得或损失从所有者权益转入当期损益。按照会计核算的一般规则,损益最终会进入所有者权益。按照《准则》规定的现金流量套期保值业务核算方法,会产生会计核算一般规则的逆向特例:从所有者权益转入损益。这种特例只在少数几种情况下出现,比如企业利用盈余公积金弥补亏损。这些特例都是所有者对公司的财务补充或者弥补,而现金流量套期保值业务不属于所有者对公司的财务补充或者弥补。因此,《准则》的这一核算方法与人们的一般认识和会计核算的习惯产生冲突。

2. 被套期项目核算不完全符合资产或负债计量属性的特点。预期交易是现金流量套期保值业务中被套期项目的主要形式。预期交易可能形成金融资产或金融负债,也有可能形成非金融资产或者非金融负债。按照《准则》要求,形成金融资产或者金融负债的预期交易,原直接确认为所有者权益的相关利得或损失要计入当期损益;而形成非金融资产或者非金融负债的预期交易则可以选择计入当期损益或者非金融资产或者非金融负债的初始确认金额。

现在会计核算中有公允价值和历史成本两种基本计量属性。公允价值计量属性要求会计系统反映会计核算对象的公允价值变动;而历史成本计量属性则不要求会计系统反映会计核算对象的公允价值变动。因此,按照公允价值计量属性核算的经济业务一般需要将公允价值变动的部分通常被计入当期损益,而按照历史成本计量属性核算的经济业务则不能将

公允价值变动计入当期损益。尽管大多数金融资产或者金融负债按照公允价值计量,而大多数非金融资产或者非金融负债按照历史成本计量,但还是有一些金融资产或者金融负债按照历史成本计量,而有些非金融资产或者非金融负债按照公允价值计量。比如,持有至到期投资属于金融资产的范畴,但是在有些情况下按历史成本核算;投资性房地产属于非金融资产的范畴,但是在有些情况下可以按公允价值计量。可见,《准则》中关于被套期项目的核算方法没有完全符合资产或者负债计量属性规则的要求。

三、完善现金流量套期保值业务会计核算的建议

在一级账户“被套期项目”下设置二级明细账户“现金流量套期工具价值变动”,以反映现金流量套期保值业务中套期工具的利得与损失。这样可以使套期工具利得与损失留在资产或者负债项目下,避免计入所有者权益带来的理解困惑,也避免由此产生的后续业务会计处理时出现从所有者权益转入损益的情况。现金流量套期保值业务中被套期项目形成的资产或者负债,不论是金融资产或者负债,还是非金融资产或者非金融负债,如其按照公允价值计量属性来核算,则原直接确认为所有者权益的相关利得或损失要计入当期损益;如其按照历史成本计量属性来核算,预期交易形成的所有非金融资产或者非金融负债则可以选择计入其初始确认金额。

主要参考文献

邹德军.利益相关者财务报告体系构建.财会月刊,2009;21

入流动资产进行列示,但会计处理方法与国际财务报告准则基本相同。但是无论是《企业会计准则讲解》还是其他会计教材都未能对持有待售固定资产的具体会计处理方法进行示例,下文将举例说明持有待售固定资产的会计处理方式。

二、确认以及处置持有待售固定资产的会计处理

对于持有待售的固定资产,企业应当调整预计净残值,使其能够反映出符合持有待售条件时其公允价值减去处置费用后的余额与原账面价值二者中较低的金額。

例 1:为优化企业生产结构,甲企业股东会作出决议,准备将一套机器设备进行转让。2011 年 6 月 1 日,甲企业与乙企业签订了一项不可撤销合同。按照合同约定,2012 年 2 月 1 日甲企业将该设备以 340 万元的价格转让给乙企业,与设备转让相关的处置费用一律由乙企业承担。该设备原值为 700 万元,截至 2011 年 6 月 1 日已经计提折旧 200 万元,未计提固定资产减值准备。2012 年 2 月 1 日,甲企业与乙企业履行了转让协议。

1. 2011 年 6 月 1 日,对于甲企业来说,该机器设备已经符合持有待售固定资产的条件。该设备的公允价值为 340 万元,账面价值为 500 万元(700-200),甲企业应当调低该设备的账面价值 160 万元(500-340),并将其计入资产减值损失。甲企业会计分录为:借:资产减值损失 160;贷:固定资产减值损失 160。2011 年 1 月 1 日之后的会计期间内甲企业不应当再对该资产计提累计折旧。2012 年 2 月 1 日,甲企业与乙企业履行转让协议时,甲企业会计分录为:①借:固定资产清理 340,累计折旧 200,固定资产减值准备 160;贷:固定资产 700。②借:银行存款 340;贷:固定资产清理 340。

企业会计准则要求持有待售固定资产按照公允价值减去处置费用与原账面价值孰低的原则进行计量。但是固定资产公允价值有多个层次,笔者认为由于转让持有待售固定资产要求签订不可撤销的转让协议,如果转让协议中明确规定了转让价格,就应当以该转让价格作为固定资产的公允价值,即使在以后会计期末固定资产的实际公允价值发生了变化,企业也无需再进行评估,并对其按照实际价格进行调整,因为该转让价值就已经真实地反映出了该固定资产在未来能够给企业带来的经济利益流入。如果转让协议没有规定以实际转让时资产的公允价格作为转让价格,那么企业还应当定期对资产的公允价值进行评估。在转让期间发现公允价值下跌的,还应当视情况计提或进一步计提固定资产减值准备。

例 2:假设甲、乙企业所签订的协议规定按照实际转让时资产的公允价值作为交接价格。2011 年 6 月 1 日该资产的公允价值为 340 万元;2011 年 12 月 31 日,甲企业对该设备进行评估后的公允价值为 300 万元;2012 年 2 月 1 日,甲、乙企业以当日资产的公允价值 320 万元进行了交接。

甲企业 2011 年 12 月 31 日应继续做会计分录:借:资产减值损失 40;贷:固定资产减值准备 40。2012 年 2 月 1 日甲企业会计分录为:①借:固定资产清理 300,累计折旧 200,固定资产减值准备 200;贷:固定资产 700。②借:银行存款 320;贷:固定资产清理 300,营业外收入 20。

2. 例 3:接上例,假设其他条件不变,但 2011 年 6 月 1 日甲企业与乙企业签订的转让协议中规定设备的转让价格为 550 万元,2012 年 2 月 1 日双方履行了协议。

这种情况下,2011 年 6 月 1 日机器设备符合持有待售条件,但由于当日该设备的原账面价值为 500 万元(700-200),低于其合同价格,表明设备并未发生贬值,因此甲企业既不需要计提资产减值准备,也不能调增固定资产的账面价值。2012 年 2 月 1 日,甲企业会计分录为:①借:固定资产清理 500,累计折旧 200,贷:固定资产 700。②借:银行存款 550;贷:固定资产清理 500,营业外收入 50。

三、转回持有待售固定资产的会计处理

当企业的持有意图或其他条件发生改变,使持有待售的固定资产不再符合持有待售条件时,企业应当将其转回。按照企业会计准则的规定,转回金额按照以下二者中金额较低者确认:①假设该固定资产从未被划为持有待售固定资产而正常计提折旧和减值准备截止到转回日时的账面价值;②符合转回条件之日的可收回金额。

例 4:接上例,其他条件不变,假设甲、乙企业在 2011 年 12 月 1 日决定终止转让协议,由甲企业继续使用该机器设备。该机器设备原值为 700 万元,预计净残值为 50 万元,截止到 2011 年 6 月 1 日,已经计提 200 万元累计折旧,尚可使用 5 年。2011 年 12 月 1 日经评估该资产的可收回金额为 450 万元,在持有待售期间该资产不应当计提减值准备。

假设该设备从未作为持有待售资产进行管理,到 2011 年 12 月 1 日,该资产应当计提折旧的金额为:(700-50-200)×6/(5×12)=45(万元);该资产的账面价值为 405 万元。由于假设该设备从未作为持有待售资产进行管理而截至转回日的账面价值 405 万元小于其转回日的可收回金额 450 万元,因此甲企业应当以其中较低者 405 万元作为设备 2011 年 12 月 1 日重新分类时的入账价值。但设备 2011 年 6 月 1 日作为持有待售固定资产进行管理时,该资产的账面价值被调整为 340 万元,低于 405 万元,按照企业会计准则的规定甲企业应当将其中的差额 65 万元转回。甲企业会计分录为:借:固定资产减值准备 65;贷:资产减值损失 65。这种会计处理方式从形式上看违背了固定资产减值准备一经计提不得转回的原则。但从实质上看,持有待售固定资产已经既不符合固定资产的特征,也不符合企业长期资产的特征,其本质类似于企业准备对外出售的存货,而按照企业会计准则的规定存货跌价准备计提后是允许转回的。但该会计处理方式存在的弊端是,如果允许企业将持有待售固定资产减值准备转回,则可能诱导企业通过此种方式与购买方串通,调节企业会计利润。

如果 2011 年 6 月 1 日甲企业与乙企业协议中设备转让价格为 500 万元,那么 2011 年 12 月 1 日,甲企业尚需对该设备进一步计提 95 万元(500-405)的资产减值损失。甲企业会计分录为:借:资产减值损失 95;贷:固定资产减值准备 95。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008