

固定资产减值准备与累计折旧会计核算的关系会计硕士考试
PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E5_9B_BA_E5_AE_9A_E8_B5_84_E4_c74_541275.htm

【摘要】 固定资产减值准备与累计折旧是固定资产核算的重要组成部分，又都是“固定资产”的备抵项目，它们共同反映着固定资产的现时价值，有着许多共同之处，因而在实务中对两者的差别认识不清，存在许多模糊之处。本文在简述两者联系的同时，主要阐述了两者之间的区别。

【关键词】 固定资产减值 固定资产减值准备 折旧 固定资产减值与折旧是固定资产核算的重要组成部分，从《资产负债表》内容上看，“折旧”与“减值准备”都是“固定资产”的备抵项目，两者互为补充，共同反映固定资产帐面价值的减少。无论是计提减值准备，还是提取折旧，都不同程度地体现了“正确计算损益、减少风险损失、合理确定成本补偿尺度”的“谨慎”原则。也正是因为固定资产减值与折旧有着许多共同之处，所以导致实务中对两者的差别认识不清。为此，本文着重就两者的区别作一探析。

一、两者的性质目的不同 在实际工作中，人们往往认为累计折旧已经表示了固定资产价值的减损，再对固定资产计提减值准备显得多余和重复。其实，两者在性质上是不同的，目的也不完全一样。累计折旧是“资产价值损耗的计量”，它把固定资产的价值按照一定标准分摊到固定资产预计可使用的期限内，以实现收入与费用的配比，属于成本的分配手段或分摊过程。折旧表示的固定资产价值的减损，主要是由于固定资产参与生产经营活动而形成的价值转移，它可以从商品销售中得到补偿。而固定资产减值准备实质上是

从“资产是预期的未来经济利益”的角度出发，对可收回金额与帐面价值进行定期比较。当可收回金额低于帐面价值时，确认固定资产发生了减值，要计提固定资产减值准备，从而调整固定资产的帐面价值，以使帐面价值真实客观地反映实际价值。固定资产减值所表示的价值减损，主要是由于企业外部环境或内部因素的变化而引起的，与生产经营的关系不大，它可能发生也可能不发生，具有很大的不确定性。由此可见，计提折旧是对固定资产价值的分摊，并不表示固定资产价值的实际减少。尽管折旧特别是加速折旧，在一定程度上起到反映诸如技术进步等因素带来的资产贬值的作用，但这并非折旧的主要作用，折旧不能及时反映与调整可收回金额与帐面价值的偏差；而固定资产减值准备正是在对固定资产计提折旧的基础上，以一种更灵活、更及时的方式，确保固定资产现时价值计量信息的有用与相关。因此，也有人认为计提减值准备是对历史成本的修正，反映了固定资产当前的价值，是一种资产计价的手段。

二、两者的核算范围不同

《企业会计准则固定资产》第17条规定：“除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：（1）已提足折旧仍继续使用的固定资产；（2）按规定单独估价作为固定资产入帐的土地。”而计提减值准备的核算范围则在第27条明确规定：“企业应于期末对固定资产进行检查，如发现存在下列情况，应当计算固定资产的可收回金额，以确定资产是否已经发生减值：（1）固定资产市价大幅度下跌，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌，并且预计在近期内不可能恢复；（2）企业所处经营环境，如技术、市场、经济或法律环境，或者产品营销市场在当期发生或在近期发生重大变

化，并对企业产生负面影响；（3）同期市场利率等大幅度提高，进而很可能影响企业计算固定资产可收回金额的折现率，并导致固定资产可收回金额大幅度降低；（4）固定资产陈旧过时或发生实体损坏时；（5）固定资产预计使用方式发生重大不利变化，如企业计划终止或重组该资产所属的经营业务、提前处置资产等情形，从而对企业产生负面影响；（6）其他有可能表明资产已发生减值的情况。”同时，《企业会计制度》第59条还规定了全额计提固定资产减值准备的情形：

（1）长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产；（2）由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；（3）虽然固定资产尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产；（4）已遭毁损，以致于不再具有使用价值和转让价值的固定资产；（5）其他实质上已经不能再该企业带来经济利益的固定资产。已全额计提减值准备的固定资产，不再计提折旧。可见，计提折旧的固定资产范围比计提减值准备的固定资产范围要大得多。

三、两者的核算时间不同 固定资产折旧的计提是按月进行的，并根据用途分别计入相关的成本或当期费用，属于因正常时间推移在不同会计期间的成本或费用，具有系统性和关联性；而固定资产减值准备的核算通常是在年末或指定的核算期末根据实际情况来进行，在并无证据表明减值已发生的情况下，一般不必作帐务处理，因此不同会计期间的减值损失与时间推移或正常使用之间并不存在必然的系统的联系。

四、两者的计提方法不同 企业根据固定资产所含经济利益的预期实现方式来选择折旧方法，可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。除固定资产包含的经济利益的预期实

现方式有重大改变，可相应改变固定资产折旧方法外，一般折旧方法一经选定，不得随意调整；而固定资产减值准备的计提，没有象折旧那样有多种可选择的方法，它主要是于期末通过对固定资产可收回金额与其帐面价值的估价、分析比较、判断来进行计提的。

五、两者的计提基数不同 固定资产折旧是以原值减去预计净残值的余额作为折旧基数，并在预计使用寿命的折旧年限内计提折旧的。固定资产如果已计提了减值准备，则应当按照该固定资产的帐面价值（即固定资产原价减去累计折旧和已计提的减值准备）以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额；如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复，则应当按照固定资产价值恢复后的帐面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。应当注意的是因固定资产减值准备而调整固定资产折旧额时，对此前已计提的累计折旧不作调整。可见，固定资产原值、预计使用寿命、预计净残值等都是事先确定好的，属于带有一定主观性的会计估算。而固定资产减值准备则是针对固定资产帐面价值而言的，在期末时按帐面价值与可收回金额孰低的原则来计量，对可收回金额低于帐面价值的差额计提固定资产减值准备。而可收回金额是依据核算日前后的相关信息确定的，不可事先确定。可见，相对折旧而言，固定资产减值这种估算是事后的，客观一些，不同时间计提的减值准备金额具有不确定性。

六、两者的纳税影响不同 《企业所得税税前扣除办法》第22条规定，企业经营活动中使用的固定资产折旧费可以在税前扣除，不过接受捐赠和盘盈的固定资产，虽然会计上按会计核算的配比原则允许提取折旧，但由于企业没有支付任何代价，所以在企业所得税上也就不能

扣除任何折旧费用。新《企业会计制度》在原有四项减值准备的基础上，按照谨慎性原则，结合国际惯例，又新增了包括计提固定资产减值准备在内的四项减值准备。而《企业所得税税前扣除办法》早就明确规定：在计算应纳税所得额时，存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备、风险准备基金（包括投资风险准备基金）以及国家税收法规规定可提取的准备金之外的任何形式的准备金都不得扣除。这就表明无论企业采取什么样的资产减值准备政策，在税收法规上均不予承认，从而避免对所得税的冲击。可见，企业计提固定资产减值准备是不得在税前扣除的，它对所得税数额没有影响，但是因为固定资产减值准备的提取，会影响折旧数额的变化，因此会形成纳税的时间性差异。

七、两者的帐务处理不同 固定资产的折旧与日常经营管理息息相关，是经常发生的，所以其折旧额直接体现在企业的经常性费用中，提取时借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目，并且在一般情况下不存在冲回问题；而固定资产减值准备的提取与企业日常经营管理无直接关联，导致减值的情形也并非经常发生的，因而减值准备的计提时，借记“营业外支出计提的固定资产减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”科目。在此后的期间，若表明固定资产发生减值的迹象全部消失或部分消失，则应在原已计提减值准备的数额范围内转回，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“营业外支出计提的固定资产减值准备”科目。尽管固定资产减值与折旧有着上述种种区别，但它们也不是孤立的，而是彼此联系，相互影响的。累计折旧额的大小会影响固定资产减值准备计提数额的多少，而固定资产减值准备的

提取，也实实在在地通过改变折旧的计提基数而影响折旧额的高低。另外，它们还反映了这样一种关系：“原值”减去“累计折旧”等于“净值”，“净值”再减去“减值准备”等于“固定资产的帐面价值”。这最后得出的“帐面价值”，可以理解为此时此刻该项固定资产的可收回金额。从这个角度来看，“固定资产减值准备”也是“累计折旧”的修正与补充，它们共同反映着固定资产的现时价值。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com