

对《关于执行〈企业会计制度〉 和相关会计准则有关问题解答(四)》 几个问题的理解

□ 郑庆华 纪宣明

财政部于2004年5月发布了《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》(以下简称《解答四》),对目前会计实务中在运用会计准则和会计制度时遇到的一些问题作了进一步解释。本文拟对其中的几个问题进行分析,以助于对其理解和运用。

一、关于固定资产折旧方法变更的处理

《解答四》规定:企业应合理选择固定资产折旧方法,折旧方法一经选定,不得随意变更。如果企业期末对固定资产的折旧方法进行复核时,固定资产包含的经济利益的预期实现方式有重大改变而应当改变固定资产折旧方法的,在按照规定履行相关程序报经批准后改按新的折旧方法计提折旧。对于固定资产折旧方法的变更,应作为会计估计变更,按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的相关规定进行处理。在实务中运用《解答四》时,应注意以下几个问题:

1、折旧方法的改变应建立在“经济利益的预期实现方式有重大改变”的基础上,而不能成为企业任意调节利润的工具,否则应作为重大会计差错进行处理。

2、折旧方法的变更,作为会计估计变更,应采用未来适用法进行处理,对以前年度计提的折旧不再追溯调整。

3、由于变更折旧方法,将使计提的折旧额发生变化,此时会计计提的折旧应与税法允许计提的折旧进行比较,如果存在差异应进行纳税调整。下面举例予以说明。

[例1]甲公司2002年12月购入一台管理用电子设备,原价为32万元,预计使用年限5年,预计净残值2万元。购入时,企业采用直线法计提折旧,2004年1月1日起,鉴于技术进步等原因,折旧方法由直线法改为年数总和法,预计净残值和预计使用年限不变。假定甲公司所得税采用递延法核算,所得税税率为33%。税法规定,折旧采用直线法时,折旧费用可以在税前扣除,并假定净残值和使用年限符合税法的规定。要求:计算2004年折旧额并进行相关的账务处理(假设

2003年该设备未发生减值)。

按照《解答四》规定,折旧方法的变更应作为会计估计变更,应采用未来适用法进行处理。会计处理如下:

(1)2004年计提折旧

折旧方法变更前,采用直线法计提折旧,2003年折旧额 $= (320\,000 - 20\,000) / 5 = 60\,000$ (元);折旧方法变更后,采用年数总和法计提折旧,2004年折旧额 $= \text{应计提折旧总额} \times \text{尚可使用年限} / \text{预计使用年限的年数总和} = (320\,000 - 20\,000) \times 4 / 10 = 96\,000$ (元)。

借:管理费用 96 000

贷:累计折旧 96 000

(2)分析所得税的影响

由于税法规定按直线法计提折旧,折旧费用为60 000元;会计按年数总和法计提折旧,折旧费用为96 000元,产生的可抵减时间性差异为36 000元,在所得税采用递延法时,账务处理如下:

借:递延税款 $(36\,000 \times 33\%)$ 11 880

贷:所得税 11 880

(3)分析对净利润的影响

折旧方法变更对2004年净利润的影响数 $= \text{利润总额} - \text{所得税} = (60\,000 - 96\,000) - (-11\,880) = -24\,120$ (元)

即,由于会计折旧方法的变更,使2004年净利润减少了24 120元。

(4)编写会计报表附注

本公司一台管理用电子设备,原始价值320 000元,原按直线法计提折旧。由于技术进步等原因,从2004年起将折旧方法改为年数总和法,采用未来适用法进行处理,此项会计估计变更使本年度净利润减少了24 120元。

二、关于固定资产和无形资产计提减值准备后,价值恢复时会计处理的比较

1、固定资产计提减值准备后,价值如何恢复

《解答四》规定:企业对于已经计提了减值准备的固定资产,如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值的,对以前期间已计提的固定资产减值准备应当转回。

企业转回已计提的固定资产减值准备时,应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值准备因素情况下计提的累计折旧之间的差额,借记“固定资产减值准备”科目,贷记“累计折旧”科目;按固定资产可收回金额与不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值两者中较低者,与价值恢复前的固定资产账面价值之间的差额,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。转回已计提的固定资产减值准备后,固定资产的账面价值不应超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

[例2]2002年12月甲公司购入一辆经营用货运汽车,原价400 000元,预计使用年限5年,预计净残值20 000元,按直线法计提折旧(假设在年末计提,计提的折旧费用计入“其他业务支出”科目)。

(1)2003年计提折旧和计提减值

①2003年末计提折旧。每年计提折旧额 $= (400\ 000 - 20\ 000) / 5 = 76\ 000$ (元),则2003年12月31日计提折旧:

借:其他业务支出 76 000
贷:累计折旧 76 000

(注:在不考虑减值正常计提折旧的情况下,2003年末固定资产净值为324 000元;2004年末固定资产净值为248 000元;依次类推,2007年末固定资产净值为20 000元。这是在恢复固定资产减值准备时的“上限”。

②2003年末计提减值准备。假设2003年12月31日,在对货运汽车进行减值测试时发现,由于经营环境恶化,货运汽车的可收回金额为260 000元,而固定资产净值为324 000元,应计提减值准备64 000元:

借:营业外支出——计提的固定资产减值准备 64 000
贷:固定资产减值准备 64 000

(2003年末计提减值准备后,固定资产原价400 000元,累计折旧76 000元,固定资产净值324 000元,固定资产减值准备64 000元,固定资产净额260 000元。)

(2)2004年计提折旧和计提减值

①2004年末计提折旧。2003年末计提减值准备后,汽车的账面价值为260 000元,假设预计使用年限为4年,预计净残值为20 000元,则2004年应计提的折旧额为60 000元 $[(260\ 000 - 20\ 000) / 4]$,则2004年12月31日计提折旧:

借:其他业务支出 60 000
贷:累计折旧 60 000

②2004年末计提减值准备。假设在2004年12月31日,在

对货运汽车进行减值测试时发现,经营环境有所改善,货运汽车的可收回金额上升到220 000元,在不考虑减值、正常计提折旧的情况下固定资产净值为248 000元,而计提减值准备前固定资产账面净额为200 000元 $(400\ 000 - 76\ 000 - 60\ 000 - 64\ 000)$,故,因固定资产价值恢复应转回固定资产减值准备。

企业转回已计提的固定资产减值准备时,应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧152 000元 $(76\ 000 + 76\ 000)$ 与考虑减值准备因素情况下计提的累计折旧136 000元 $(76\ 000 + 60\ 000)$ 之间的差额16 000元,借记“固定资产减值准备”科目,贷记“累计折旧”科目;按固定资产可收回金额220 000元与不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值248 000元两者中较低者220 000元,与价值恢复前的固定资产账面价值200 000元之间的差额20 000元,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。两笔合并时的账务处理:

借:固定资产减值准备 36 000
贷:营业外支出 20 000
累计折旧 16 000

转回固定资产减值准备后,固定资产原价400 000元,累计折旧152 000元,固定资产净值248 000元,固定资产减值准备28 000元,固定资产净额220 000元。这说明:第一,固定资产账面价值恢复到了可收回金额220 000元,没有超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值248 000元。第二,恢复固定资产账面价值的同时,补提了因减值少提的折旧额16 000元 $(76\ 000 - 60\ 000)$,使累计折旧的余额等于正常情况下计提折旧的数额152 000元。

2、无形资产计提减值准备后,价值如何恢复

《解答四》规定:无形资产计提了减值准备后,当表明无形资产发生减值的迹象全部消失或部分消失,而将以前年度已确认的减值损失予以全部或部分转回的,企业应按不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值与其可收回金额进行比较,以两者中较低者,与价值恢复前的无形资产账面价值之间的差额,借记“无形资产减值准备”科目,贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。

[例3]2003年1月甲公司购入一项专利权,支付价款1 000 000元,合同规定的使用年限5年,法律规定的有效年限为8年。假设按年摊销无形资产,在年末计提减值准备。

(1)2003年摊销无形资产和计提减值

①2003年末摊销无形资产。每年摊销金额 $= 1\ 000\ 000 / 5 = 200\ 000$ (元),则2003年12月31日账务处理如下:

借:管理费用 200 000
贷:无形资产 200 000

(注:在不考虑减值正常摊销情况下,2003年末无形资产账面余额800 000元;2004年末无形资产账面余额为

600 000元；依次类推，2007年末无形资产账面余额为0元。这是在恢复无形资产减值准备时的“上限”。)

②2003年末计提减值准备。假设2003年12月31日，在对无形资产进行减值测试时发现，由于市场混乱，该无形资产的预计可收回金额为700 000元，而此时无形资产账面余额为800 000元，应计提减值准备100 000元：

借：营业外支出——计提的无形资产减值准备 100 000
贷：无形资产减值准备 100 000

(2003年末计提减值准备后，无形资产账面余额800 000元，无形资产减值准备100 000元，无形资产账面净额700 000元。)

(2)2004年摊销无形资产和计提减值

①2004年末摊销无形资产。2003年末计提减值准备后，无形资产的账面价值为700 000元，假设预计使用年限为4年，则2004年应摊销金额为175 000元(700 000/4)，则2004年12月31日账务处理：

借：管理费用 175 000
贷：无形资产 175 000

②2004年末计提减值准备。假设在2004年12月31日，在对无形资产进行减值测试时发现，通过市场秩序整顿，市场环境明显好转，无形资产的预计可收回金额上升到610 000元，无形资产在不考虑减值，正常摊销情况下无形资产账面余额为600 000元，而计提减值准备前无形资产账面净额为525 000元(625 000-100 000)，故，因无形资产价值恢复应转回无形资产减值准备。

在无形资产价值恢复后，企业应按不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值600 000元与其可收回金额610 000元进行比较，以两者中较低者，与价值恢复前的无形资产账面价值525 000元之间的差额75 000元，分别冲减无形资产减值准备和营业外支出，即：

借：无形资产减值准备 75 000
贷：营业外支出——计提的无形资产减值准备 75 000

无形资产价值恢复后，无形资产账面余额625 000元，无形资产减值准备25 000元，无形资产账面净额600 000元。这说明：第一，无形资产账面价值恢复到了不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值600 000元。第二，恢复无形资产账面价值时，没有将因减值少摊销的25 000元(200 000-175 000)进行补摊。

三、长期股权投资采用权益法核算时，股权投资差额在不同情况下的处理

长期股权投资采用权益法核算，初次投资和再投资时都可能产生股权投资差额，当分别是借方差额或贷方差额时，如何进行会计处理？《解答四》作了如下规定：

1、初次投资与追加投资时都为股权投资借方差额的，

应根据初次投资、追加投资产生的股权投资借方差额，分别按规定的摊销年限摊销。如果追加投资时形成的股权投资借方差额金额较小，则可并入原股权投资借方差额按剩余年限一并摊销。

[例4]2003年1月1日，甲公司支付500万元给乙公司，受让乙公司持有的丙公司30%的股权，成为丙公司的第二大股东，并具有重大影响，甲公司对该长期投资采用权益法核算。投资时，丙公司的净资产为1 500万元。甲公司对股权投资差额按10年平均摊销。2004年1月1日，甲公司又从丁公司中受让10%的股权，支付给丁公司股权转让款200万元，股权转让日丙公司的净资产为1 800万元。甲公司与股权投资差额有关的会计处理如下：

(1)2003年

投资时：

借：长期股权投资——丙公司(投资成本) 5 000 000
贷：银行存款 5 000 000
借：长期股权投资——丙公司(股权投资差额) 500 000
贷：长期股权投资——丙公司(投资成本) 500 000

股权投资差额=500-1 500×30%=50(万元)

假设年末摊销股权投资差额：

借：投资收益 50 000
贷：长期股权投资——丙公司(股权投资差额) 50 000

(2)2004年再投资时

借：长期股权投资——丙公司(投资成本) 2 000 000
贷：银行存款 2 000 000
借：长期股权投资——丙公司(股权投资差额) 200 000
贷：长期股权投资——丙公司(投资成本) 200 000

股权投资差额=200-1 800×10%=20(万元)

年末分批摊销股权投资差额：

本年应摊销的股权投资差额=5+20/10=7(万元)

借：投资收益 70 000
贷：长期股权投资——丙公司(股权投资差额)70 000

2、初次投资时为股权投资借方差额，追加投资时为股权投资贷方差额的，追加投资时产生的股权投资贷方差额超过尚未摊销完毕的股权投资借方差额的部分，计入资本公积(股权投资准备)。企业应按追加投资时产生的股权投资贷方差额的金额，借记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目，按照尚未摊销完毕的该项股权投资借方差额的余额，贷记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目，按其差额，贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

[例5]承例4，如果2004年1月1日再投资时支付的转让款为100万元，其余资料不变，则2004年再投资时产生的股权投资差额为贷方差额80万元(100-1 800×10%)，甲公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——丙公司(投资成本) 1 000 000

贷:银行存款 1 000 000
借:长期股权投资——丙公司(投资成本) 800 000
贷:长期股权投资——丙公司(股权投资差额) 450 000
资本公积——股权投资准备 350 000

如果追加投资时产生的股权投资贷方差额小于或等于初次投资时产生的尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,以追加投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,未冲减完毕的部分按规定年限继续摊销。企业应按追加投资时产生的股权投资贷方差额的金额,借记“长期股权投资——xx单位(投资成本)”科目,贷记“长期股权投资——xx单位(股权投资差额)”科目。

[例6]承例4,如果2004年1月1日再投资时支付的转让款为153万元,其余资料不变,则2004年再投资时产生的股权投资差额为贷方差额27万元(153-1 800×10%),甲公司的账务处理如下:

借:长期股权投资——丙公司(投资成本) 1 530 000
贷:银行存款 1 530 000
借:长期股权投资——丙公司(投资成本) 270 000
贷:长期股权投资——丙公司(股权投资差额) 270 000
年末时摊销未冲减完的股权投资差额:
借:投资收益 20 000(18万/9)
贷:长期股权投资——丙公司(股权投资差额) 20 000

3. 初次投资时为股权投资贷方差额,追加投资时为股权投资借方差额

第一种情况:初次投资发生在财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》的通知(财会[2003]10号文件,以下简称“财会[2003]10号文件”)发布之后,且产生为股权投资贷方差额已计入资本公积的,追加投资时为股权投资借方差额的,以初次投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减追加投资时产生的股权投资借方差额,不足冲减的借方差额部分,再按规定的年限分期摊销。如果追加投资时产生的股权投资借方差额大于初次投资时产生的股权投资贷方差额,企业应按初次投资时产生的股权投资贷方差额,借记“资本公积——股权投资准备”科目,按追加投资时产生的股权投资借方差额的金额,贷记“长期股权投资——xx单位(投资成本)”科目,按其差额,借记“长期股权投资——xx单位(股权投资差额)”科目。

[例7]2004年1月1日,A公司支付440万元给B公司,受让B公司持有的C公司30%的股权,成为C公司的第二大股东,并具有重大影响,A公司对该长期投资采用权益法核算。投资时,C公司的净资产为1 500万元。A公司对股权投资差额按10年平均摊销。2005年1月1日,A公司又从D公司受让10%的股权,支付给D公司股权转让款193万元,股权转让日C公司的净资产为1 800万元。A公司与股权投资差额有关的会计处理如下:

(1)2004年
投资时:
借:长期股权投资——C公司(投资成本) 4 400 000
贷:银行存款 4 400 000
借:长期股权投资——C公司(投资成本) 100 000
贷:资本公积——股权投资准备 100 000
股权投资差额=440-1 500×30%=-10(万元),为贷方差额

(2)2005年再投资时
借:长期股权投资——C公司(投资成本) 1 930 000
贷:银行存款 1 930 000
借:资本公积——股权投资准备 100 000
长期股权投资——C公司(股权投资差额) 30 000
贷:长期股权投资——C公司(投资成本) 130 000
股权投资差额=193-1 800×10%=13(万元)
年末摊销股权投资差额:
借:投资收益 3 000
贷:长期股权投资——C公司(股权投资差额) 3 000

如果追加投资时产生的股权投资借方差额小于或等于初始投资时产生的股权投资贷方差额,应按追加投资时产生的股权投资借方差额,借记“资本公积——股权投资准备”科目,贷记:“长期股权投资——xx单位(投资成本)”科目。

[例8]承例7,如果2005年1月1日再投资时支付的转让款为186万元,其余资料不变,则2005年再投资时产生的股权投资差额为借方差额6万元(186-1 800×10%),甲公司的账务处理如下:

借:长期股权投资——C公司(投资成本) 1 860 000
贷:银行存款 1 860 000
借:资本公积——股权投资准备 60 000
贷:长期股权投资——丙公司(投资成本) 60 000

第二种情况:初次投资发生在财政部财会[2003]10号文件发布之前,且产生的股权投资贷方差额已计入“长期股权投资——xx单位(股权投资差额)”科目并按规定的期限摊销计入损益的,追加投资时产生的股权投资借方差额,应与“长期股权投资——xx单位(股权投资差额)”的贷方余额进行抵销,抵销后的差额按规定期限摊销。

由此可见,对该问题总的处理思路是,将初始投资和再投资看作同一事项,从而将产生的股权投资差额借、贷方互相抵销,抵销后的余额如为借方,则反映在“长期股权投资——xx单位(股权投资差额)”科目中,继续摊销;抵销后的余额如为贷方,则反映在“资本公积——股权投资准备”科目中。

(作者单位:北京化工大学经济管理学院
厦门集美大学财经学院)
责任编辑 季建辉