

《企业会计制度》讲座(八)

□ 财政部会计司

例:某工业企业生产线设备的账面原价为5 000万元,预计使用年限10年,已计提折旧2年,累计折旧为1 000万元,预计净残值为零。假定第3年年底该生产线设备的可收回金额为3 200万元,预计尚可使用年限为5年,预计净残值不变,以后均未再发生减值。假定该企业的生产线设备使用8年后出售,出售所得收入1万元。该企业第3年及以后年度的会计处理如下:

①第3年计提折旧

应提折旧额=5 000÷10=500(万元)

借:制造费用 5 000 000
贷:累计折旧 5 000 000

②第3年年度终了,计算应计提的减值准备

应计提的减值准备=固定资产账面价值-可收回金额=3 500-3 200=300(万元)

借:营业外支出——计提固定资产减值准备 3 000 000
贷:固定资产减值准备 3 000 000

③第4年计提折旧

应提折旧额=固定资产账面价值÷尚可使用年限=3 200÷5=640(万元)

借:制造费用 6 400 000
贷:累计折旧 6 400 000

④第5年及以后各年计提折旧同③。

⑤出售生产线设备

第一,将固定资产净值和计提的减值准备转入固定资产清理

借:固定资产清理 3 000 000

累计折旧 47 000 000
贷:固定资产 50 000 000
借:固定资产减值准备 3 000 000
贷:固定资产清理 3 000 000
第二,将出售所得收入入账
借:银行存款 10 000
贷:固定资产清理 10 000
第三,结转固定资产清理
借:固定资产清理 10 000
贷:营业外收入 10 000

固定资产计提减值准备后,在计提固定资产折旧时,不再按原价计提,而应当按照其账面价值(固定资产原价减去累计折旧和已计提的减值准备后的金额)以及尚可使用年限重新计算折旧率和折旧额,以前年度已计提的折旧不再进行调整。另外,企业因变更固定资产期末计价政策,即由期末按固定资产净值计价改按账面价值与可收回金额孰低计价,作为会计政策变更,采用追溯调整法调整期初留存收益和相关项目时,对此次因追溯调整计提的减值准备而影响的累计折旧,也不再进行调整。

例:某企业管理用设备的账面原价为5 000万元,预计使用年限10年,已计提折旧2年,累计折旧为1 000万元,预计净残值为零。假定该企业原固定资产期末按净值计价,从第3年起按照国家统一的会计制度规定改按账面价值与可收回金额孰低计价,并采用追溯调整法。该企业估计该管理用设备第1年年末的可收回金额为4 000万元;第2年年末的可收回金额为3 800万元。该企业在进行追溯调整时,应作如下会计处理

的。在向吴老挥手告别的时候,看到吴老才于前行的样子,我的眼睛突然就变得湿润起来。

在我回北京后不久,老人把自己留下的唯一一本原版英文书——《高等会计学学习题与问题讲解》,执意从邮局寄给了我。吴老在所附的短信中说:“今从邮局用挂号将此书寄出,请查收

后,惠存。并来信或来电告知为盼。”我知道,这是吴老留下的唯一的一本早年在圣约翰上大学时的课本。因为吴老曾对我说,想送一本原版英文教材给我,但现在在别人手里,要等几天。他说,自己上大学时的那些书,除这本外,都被一些年轻人借去,他们说很需要,就送给他们了,自己也没想着多

留一本。老人寄过来的这本书很旧,1933年出版于纽约,纸张发黄不说,装书的线都快要断了,但这是我迄今为止收到的最珍贵的书。

“用舍由时,行藏在我!”那位90高龄的会计老人,心境原本如此。

(假定计提的减值准备不能在应纳税所得额前扣除,不考虑利润分配因素):

①计算会计政策变更的累积影响数(单位:万元)

年度	原会计政策影响的损益	按变更会计政策影响的损益	所得税前差异	所得税影响	累积影响数
第1年	0	500(注1)	500	0	500
第2年	0	(300)(注2)	(300)	0	(300)
合计	0	200	200	0	200

注:(1)第1年应计提的减值准备=(5 000-500)-4 000=500(万元);

(2)第2年应计提的减值准备=(5 000-500×2-500)-3 800=-300(万元)。

如果按照一般做法,由于第1年计提了500万元的减值准备,固定资产账面价值为4 000万元,应当按照该项固定资产的尚可使用年限重新计算应计提的折旧额,即第2年计提的折旧不再是500万元(如果尚可使用年限为9年,第2年的累计折旧应为444万元)。但由于会计政策变更在第3年年初,第2年已经计提了500万元的折旧,因此,在此次会计政策变更进行追溯调整时,不再调整第2年已提的折旧额。本例第2年按变更会计政策影响的损益为300万元(调增利润300万元),实质上已考虑了减值和已计提折旧的调整因素(如果第2年折旧额为444万元,与实际计提的500万元折旧额相差56万元;第2年按444万元计提折旧计算,则第2年年末账面价值为3 556万元,与可收回金额3 800万元相比较,差异为244万元,与第2年按500万元计提折旧计算的账面价值3 500万元和可收回金额3 800万元比较的差异500万元,相差56万元。第2年按500万元计提折旧,转回减值准备300万元,其对损益的影响金额为200万元;而第2年按444万元计提折旧,转回244万元减值准备,其对损益的影响金额也为200万元。由此可见,固定资产期末计价政策变更采用追溯调整法时,是否调整原已计提的折旧额,在某些情况下对前期损益不产生影响,因此,对原已计提的折旧额不再进行调整。值得注意的是,如果计提减值准备的固定资产是生产用固定资产,计提的折旧需计入生产成本的,则计提减值准备后不调整固定资产折旧额,对损益的影响会存在差异)。

会计政策变更的累积影响数=200(万元)

②会计处理

借:利润分配——未分配利润 2 000 000

贷:固定资产减值准备 2 000 000

(五)对无形资产的核算作了部分修改

1.无形资产的定义

无形资产是指企业为生产商品、提供劳务、出租给他人,或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。无形资产具有如下特征:

(1)无形资产不具有实物形态。无形资产通常表现为某种权力、技术或获取超额利润的综合能力。比如,非专利技术、商誉等。无形资产没有实物形态,但却能够为企业带来经济利益,或使企业获得超额收益。不具有实物形态是无形资产区别于其他资产的特征之一。然而,某些无形资产的存在有赖于实物载体,比如,计算机软件需要存储在磁盘中,但这并不意味着

改变无形资产本身不具有实物形态的特性。

(2)无形资产属于非货币性长期资产。无形资产区别于货币性资产的特征,就在于它属于非货币性资产。无形资产没有实物形态,但仅仅以无实物形态将无形资产与其他资产加以区分是不够的。无形资产属于长期资产,主要是因为它能在超过企业的一个经营周期内为企业创造经济利益。那些虽然具有无形资产的其他特性却不能在超过一个经营周期内为企业服务的资产,不能作为企业的无形资产核算。

(3)无形资产是企业使用而非出售的资产。企业持有无形资产的目的不是为了出售而是为了生产经营,即利用无形资产来生产商品、提供劳务、出租给他人或为企业经营管理服务。比如,土地使用权,属于企业生产经营用的资产,而非出售的资产。

无形资产为企业创造经济利益的方式,具体表现为销售产品或提供劳务取得的收入、让渡资产使用权给他人取得的租金收入,也可能表现为因为使用无形资产而改进了生产工艺、节约了生产成本等。

(4)无形资产在创造经济利益方面存在较大的不确定性。无形资产必须与企业的其他资产结合,才能为企业创造经济利益。这里的“其他资产”包括足够的人力资源、高素质的管理队伍、相关的硬件设备、相关的原材料等。此外,无形资产创造经济利益的能力还较多地受外界因素的影响,比如相关新技术更新换代的速度、利用无形资产所生产产品的市场接受程度等。无形资产在创造经济利益方面存在较大的不确定性,要求在对无形资产进行核算时应更为谨慎。

2.无形资产的分类

无形资产可以采用多种方法分类。

按取得方式不同,可以将无形资产分为外部取得无形资产和内部自创无形资产两大类。其中,外部取得无形资产又可以分为外购无形资产、通过非货币性交易换入无形资产、投资者投入无形资产、通过债务重组取得无形资产、接受捐赠取得无形资产等;内部自创无形资产是指企业自行研究与开发取得的无形资产。

按是否可以辨认,可以将无形资产分为可辨认无形资产和不可辨认无形资产。判断某项无形资产是否可以辨认,对该项无形资产的确认和计量非常重要。一般而言,如果某项无形资产可以单独对外出租、出售、交换,而不须在其被处置时,作为与该项无形资产共同创造利益的其他资产也一并被处置。例如,企业单独购入的土地使用权属于可辨认无形资产。但有时也存在某种特殊情况,即虽然企业将某项无形资产处置时还需同时处置为共同创造某一利益的其他资产,该无形资产仍可能是可辨认的。例如,与地上附着物一并购入的土地使用权,如果其他单位希望单独购买企业的该项土地使用权,为此,企业需处置地上的附着物,但该土地使用权仍然是可辨认的。企业无形资产中,除可辨认的无形资产外,剩下的商誉属于不可辨认的无形资产。

3.无形资产的确认

无形资产的确认是指符合无形资产确认条件的项目,作为企业的无形资产加以记录并将其列入企业资产负债表的过程。《企业会计制度》规定,无形资产在满足以下两个条件时,

企业才能加以确认:(1)该资产产生的经济利益很可能流入企业;(2)该资产的成本能够可靠地计量。

可见,某个项目要确认为无形资产,首先必须符合无形资产的定义,其次还需要符合上述两项条件。作为无形资产核算的项目首先应当符合无形资产的定义,符合无形资产定义的重要表现之一,就是企业能够控制该项无形资产的经济利益。这虽是企业一般资产所具有的特征,但对于无形资产来说,显得尤为重要。实务中,要确定无形资产创造的经济利益是否很可能流入企业,需要实施职业判断。在实施这种判断时,需要考虑相关的因素。比如,企业是否有足够的人力资源、高素质的管理队伍、相关的硬件设备、相关的原材料等来配合无形资产为企业创造经济利益。当然,最为重要的是应关注外界因素的影响,比如是否存在相关的新技术、新产品冲击与无形资产相关的技术占据其生产的产品市场等。总之,在实施判断时,企业的管理部门应对无形资产在预计使用年限内存在的各种因素作出最稳健的估计。

作为无形资产确认的基本条件之一,即成本能够可靠地计量。企业自创商誉虽然符合无形资产定义,但自创商誉过程中发生的支出却难以计量,因而不能作为企业的无形资产予以确认。又比如,一些高新技术企业的科技人才,假定其与企业签订了服务合同,且合同规定其在一定期限内不能为其他企业提供服务。在这种情况下,虽然这些科技人才的知识在规定的期限内预期能够为企业创造经济利益,但由于这些技术人才的知识难以辨认,加之形成这些知识所发生的支出难以计量,从而不能作为企业的无形资产加以确认。

4.无形资产取得成本的计量

《企业会计制度》按照无形资产取得方式,对无形资产取得成本的计量作出了规定。根据规定,企业无形资产在取得时,应按实际成本计量。取得时的实际成本应按以下方法确定:

(1)购入的无形资产,按实际支付的价款作为实际成本。

对于一并购入的无形资产和其他资产,其成本通常应按该无形资产和其他资产的公允价值相对比例确定。

例:某企业从其他单位购入一项专利权和相关设备,实际支付的价款为6 500万元。其中专利权未与相关设备的价格分别标明。假定该项专利权的公允价值与相关设备公允价值的相对比例为4:1,则该项专利权的成本计算如下:

$$6\,500 \times (4 \div 5) = 5\,200 \text{ (万元)}$$

借:无形资产	52 000 000
固定资产	13 000 000
贷:银行存款	65 000 000

采用公允价值相对比例来确定与其他资产一同购入的无形资产的成本,须以该项无形资产的相对价值是否较大为前提。如果相对价值较小,则无须单独核算,可以计入其他资产的成本,视为其他资产的组成部分;反之,则需要单独核算。比如,只作为计算机必不可少的附件随机购入的、金额相对较小的软件,就不必单独核算;但如果是连同一组计算机购入、金额也相对较大(甚至占主要部分)的管理系统软件,则应单独核算。随同地上附着物一同购入的土地使用权也属于类似情况。如果一并购入的无形资产与其他资产在使用上不可分离,

在使用年限方面也基本一致,则无须将其与其他资产分开核算。

(2)投资者投入的无形资产,应按投资各方确定的价值作为实际成本。但是,为首次发行股票而接受投资者投入的无形资产,应按该无形资产在投资方的账面价值作为实际成本。

(3)通过债务重组取得的无形资产,按照债务重组的规定确定其实际成本。

企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的无形资产,按应收债权的账面价值加上应支付的相关税费作为实际成本。如涉及补价,收到补价的企业,按应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费作为实际成本;支付补价的企业,按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,作为实际成本。

(4)以非货币性交易换入的无形资产,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为实际成本。如涉及补价,收到补价的企业,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费减去补价后的余额,作为实际成本;支付补价的企业,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为实际成本。

(5)接受捐赠的无形资产,应分别按以下规定确定其实际成本:

①捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费,作为实际成本。

②捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定其实际成本:

第一,同类或类似无形资产存在活跃市场的,按同类或类似无形资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费,作为实际成本;

第二,同类或类似无形资产不存在活跃市场的,按该接受捐赠的无形资产的预计未来现金流量现值,作为实际成本。

(6)自行开发无形资产

《企业会计制度》规定,自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,按依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用,作为无形资产的实际成本。在研究与开发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金、借款费用等,直接计入当期损益。

企业在自行研究与开发无形资产过程中,会发生各种各样的费用。比如,研究与开发人员的工资和福利、所用设备的折旧、外购相关技术发生的支出等。发生的这些费用往往难以根据某个特定的项目进行归集;此外,随着企业间技术竞争加剧,企业研究与开发的项目是否能够成功,将来是否能为企业带来经济利益,在研究与开发过程中往往存在较大的不确定性。因此,《企业会计制度》明确要求企业在自行开发无形资产过程中发生的研究与开发费用,应于发生当期确认为当期费用;而依法申请取得时发生的注册费、律师费等费用,则应作为依法申请取得的无形资产的成本入账。

值得注意的是,已经计入各期费用的研究与开发费用,在该项无形资产获得成功并依法申请取得权利时,不得再将原已计入费用的研究与开发费用资本化。

5.无形资产后续支出

无形资产的后续支出是指无形资产入账后,为确保该无形资产能够给企业带来预定的经济利益而发生的支出,比如,相关的宣传活动支出。由于这些支出仅是为了确保已确认的无形资产能够为企业带来预定的经济利益,因而应在发生当期确认为费用。

6.无形资产摊销

无形资产摊销主要涉及无形资产成本、摊销开始月份、摊销方法、摊销年限、残值等因素。无形资产成本即为入账价值。确定无形资产摊销时,需要考虑以下因素:

(1)确定预计使用年限。通常情况下,无形资产成本应在其预计使用年限内摊销。但是,在确定无形资产的预计使用年限时,应当考虑多种因素,如企业对该无形资产的预期使用情况、根据该无形资产生产的产品的寿命周期、相关技术和工艺的发展情况、与该无形资产配套的其他资产的预计使用年限等。但是,预计使用年限超过了相关合同规定的受益年限或法律规定的有效年限的,该无形资产的摊销年限按如下原则确定:

①合同规定受益年限但法律没有规定有效年限的,摊销期不应超过合同规定的受益年限;

②合同没有规定受益年限但法律规定有效年限的,摊销期不应超过法律规定的有效年限;

③合同规定了受益年限,法律也规定了有效年限的,摊销期不应超过受益年限和有效年限二者之中较短者。

④如果合同没有规定受益年限,法律也没有规定有效年限的,摊销期不应超过10年。

(2)确定摊销开始日。无形资产应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销,计入损益。

(3)无形资产的摊销方法。无形资产的摊销方法应反映企业消耗无形资产内含经济利益的方式;或者说,应反映无形资产为企业带来经济利益的方式。因而无形资产的摊销方法可以有多种,比如直线法、加速法或其他方法(如对公路经营权采用车流量法等)。《企业会计制度》为简化会计核算,强调会

计信息的可比性,对无形资产采用直线法进行摊销。在摊销无形资产价值时,将无形资产的残值假定为零。

7.土地使用权

企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,在尚未开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,并按无形资产有关摊销期限的规定进行摊销。房地产开发企业开发商品房时,应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本;企业因利用土地建造自用某项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。

因土地使用权的使用年限与所建造房屋、建筑物的预计使用年限不同的,在预计该项固定资产净残值率时予以考虑。

8.无形资产的处置

(1)无形资产的出租。无形资产的出租是指企业将所拥有无形资产的让渡给其他单位,并收取租金。收取的租金按照让渡资产使用权所取得收入的确认原则确认和计量,并作为其他业务收入处理。

(2)无形资产的出售。无形资产的出售表明企业放弃无形资产的所有权。企业出售无形资产,应将所得价款与该项无形资产的账面价值之间的差额,计入营业外收支。

(3)无形资产的转销。如果无形资产预期不能为企业带来经济利益,从而不再符合无形资产的定义,应将其账面价值转销。企业在判断无形资产是否预期不能为企业带来经济利益时,应根据以下迹象加以判断:

①该无形资产是否已被其他新技术等所替代,且已不能为企业带来经济利益;

②该无形资产是否不再受法律的保护,且不能给企业带来经济利益。

9.无形资产的期末计价

《企业会计制度》规定,期末时,应当检查无形资产的可收回性,并按照其账面价值与可收回金额孰低计量,可收回金额低于账面价值的差额,计提无形资产减值准备。

责任编辑 温彦君

·简讯·

财政部国家税务总局 发布废旧物资回收经营 业务增值税政策的补充通知

自2001年5月1日至2001年6月30日期间,废旧物资回收经营单位发生的符合废旧物资增值税优惠政策规定的废旧物资销售行为,已开具增值税专用发票、无法收回并按规定缴纳增值税的,可按照原有关废旧物资增值税优惠政策办理。购入废旧物资的增值税一般纳税人取得增值税专用发票,其进项税金可按规定抵扣。(财税[2001]138号)

(本刊记者)

·简讯·

《内部会计控制规范》一书出版

财政部会计司编写的《内部会计控制规范》一书已由经济科学出版社出版。该书收录了财政部近期发布的《内部会计控制规范——基本规范(试行)》和《内部会计控制规范——货币资金(试行)》两个部门规章,财政部会计司有关负责同志在内部控制制度研讨会上的讲话及有关署名文章等。

(本刊记者)