

对两个具体会计实务问题的看法

潘松艳

(重庆理工大学会计学院 重庆 400054)

一、固定资产折旧、减值准备计提顺序问题

例:某企业于2008年12月31日购入一项价值为13 200元的固定资产,预计其使用寿命为5年、净残值为零,2012年12月31日计算得出这项资产的可收回金额为2 700元。采用直线法计提折旧。该固定资产的减值准备如何计算?

(1)假如先提折旧后提减值准备,则2012年12月31日折旧后的固定资产账面价值为: $13\ 200 - 13\ 200/5 \times 4 = 2\ 640$ (元)。由于可收回金额为2 700元,固定资产账面价值为2 640元,所以不计提资产减值准备。

(2)假如先计算减值后提折旧,则2012年12月31日固定资产账面价值为: $13\ 200 - (13\ 200/5 \times 3 + 13\ 200/5/12 \times 11) = 2\ 860$ (元)。可收回金额为2 700元,固定资产账面价值为2 860元,应计提减值准备160元。计提减值准备后的固定资产账面价值为2 700元,然后再计算12月份的折旧,调整后的固定资产账面价值为: $2\ 700 - 2\ 700/5/12 = 2\ 655$ (元)。

现行企业会计准则只对固定资产折旧和资产减值准备的单独核算做出了具体规定,但对这两个业务期末处理顺序并未做出具体说明。笔者认为,减值测试是一项非经常性的业务,在每年的12月31日有证据表明的前提下才会发生,相当于是一个时点的问题;而折旧是在月末处理,只是为了简化工作量,其实它每时每刻都在发生,所以按照时间发生顺序来看,折旧与减值准备的计算顺序应该是:先计提折旧,然后再计提减值准备。

二、追加投资时成本法转权益法存在的问题

追加投资由成本法转为权益法进行会计处理时,现行企业会计准则虽规定了采用追溯调整法,但这在所有者权益变动表里作为会计政策变更还是在“其他项”反映呢?深交所要求按会计政策变更处理,笔者认为按“其他项”反映更合理些。

追加投资本身应当属于本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策,所以不属于会计政策变更,应当作为其他项反映。另外,实际上此时的追溯调整也是根据中国国情需要而进行的,在IFRS(国际财务报告准则)中没有规定对此类因为持股比例和影响力、控制力的实质性变化导致的核算方法变更进行追溯调整的处理。

会计准则讲解规定:“进行上述调整时,应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关商誉或计入损益金额”。那么如何

对正负商誉综合考虑呢?这里笔者总结出以下六种情形:

(1)两次投资都产生正商誉,不调整长期股权投资初始投资成本。

(2)第一次投资产生正商誉,第二次投资产生负商誉,并且正商誉 \geq 负商誉,则不需要做处理。

(3)第一次投资产生正商誉,第二次投资产生负商誉,并且正商誉 $<$ 负商誉,则差额计入当期损益,即“营业外收入”。例如,第一次投资产生正商誉50万元,第二次投资产生负商誉100万元,综合考虑两次投资形成负商誉50万元。借:长期股权投资50;贷:营业外收入50。

(4)两次投资产生的均是负商誉,则分别调整留存收益和营业外收入。例如,第一次投资产生负商誉100万元,第二次投资产生负商誉50万元,综合考虑形成负商誉150万元,那么追溯调整的处理是:借:长期股权投资150;贷:盈余公积10,利润分配——未分配利润90,营业外收入50。

(5)第一次投资产生负商誉,第二次投资产生正商誉,并且负商誉 $>$ 正商誉,则需要调整留存收益。假如,第一次投资产生负商誉100万元,第二次投资产生正商誉50万元,综合考虑两次投资形成负商誉50万元。借:长期股权投资50;贷:盈余公积5,利润分配——未分配利润45。

(6)第一次投资产生负商誉50万元,第二次投资产生正商誉100万元,综合考虑两次投资形成正商誉50万元,不做处理。

为什么追加投资后,仍采用权益法核算时不需要综合考虑商誉,然而由成本法转为权益法时就要综合考虑这两个时点形成的商誉呢?在成本法转权益法的过程中,成本法以前是静态的,所以再转权益法时,其不能动态地反映被投资公司的所有者权益份额,所以就要两次考虑初始投资的商誉问题。其之所以与追加投资前后均采用权益法核算的处理不同,是因为权益法是动态地反映被投资公司的所有者权益份额,是很公允的,所以不用考虑初始投资商誉的问题。从两种方法的核算根据来讲,权益法更符合权责发生制,但是成本法更符合法律的定义,在成本法下长期股权投资的账面价值仅单纯从会计角度并不能得到真实反映,所以在转换为权益法时就需要综合考虑。而对于一直采用权益法核算的,无论企业付出多还是少,在后续的计量过程中都能反映出来。○