

也谈固定资产 弃置费用的会计处理

华北电力大学工商管理学院 刘祖基 刘渊

《财会月刊》(会计)2009年第二期刊登了何宗宁同志的《固定资产弃置费用之处理》(以下简称《何文》)。笔者通过认真研读后发现该文存在若干不妥之处,现提出并与何宗宁同志商榷。

一、弃置费用是否应该计入固定资产成本

《何文》认为弃置费用不应计入固定资产成本,原因在于弃置费用不符合资产的定义和确认条件。笔者认为,弃置费用应该计入固定资产的成本。企业将一项资产认定为固定资产需要满足两项标准,一是符合定义,二是符合确认条件。固定资产的定义是“为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计期间的有形资产”,确认条件是“该固定资产包含的经济利益很可能流入企业,该固定资产的成本能够可靠地计量”。

1. 符合固定资产的定义。弃置费用是特殊企业在购进资产时必须承担的保护环境和生态恢复等义务所发生的确切支出。这种支出实质上是一种间接的、为保证企业正常经营而发生的不可避免的支出。此外,发生弃置费用的购入资产肯定是使用寿命超过一个会计期间的有形资产,因而弃置费用符合固定资产的定义。

2. 符合固定资产的确认条件。根据《企业会计准则第4号——固定资产》的规定,对于购置的环保设备和安全生产等资产,其使用不能直接为企业带来经济利益,但有助于企业从相关资产获得经济利益,或者将减少企业未来经济利益流出,对于这类设备企业应将其确认为固定资产。弃置费用虽然不会为企业带来直接的经济利益,但弃置费用是企业为了承担保护环境和生态恢复等义务所发生的一项环境成本,企业为此将减少未来由于污染环境而需要支付的环境净化费或罚款。因此,弃置费用符合固定资产确认的第一个条件。在初始确认预计弃置费用时,应将预计弃置费用的现值计入固定资产的成本,其成本也是能可靠计量的。因此,弃置费用满足固定资产的确认条件,应当计入固定资产成本。

二、弃置费用是否应该计入资本公积

《何文》认为弃置费用不属于费用,而符合损失的定义,因此可通过“资本公积”科目进行核算。笔者认为上述观点是失实的。诚然,弃置费用属于企业非日常活动中发生的事项,但是弃置费用在发生时按现值借记“固定资产”科目,贷记“预计负债”科目,这只会涉及企业资产和负债的变动,并不会导致所有者权益的变化。因此,弃置费用不属于直接计入所有者权

益的损失,更不能通过所有者权益中的“资本公积”科目进行核算。

三、结论

弃置费用应当计入固定资产成本,企业应遵循会计准则的规定,按照弃置费用的现值计算确认应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。另外,将弃置费用计入固定资产成本有以下三个方面的好处:

1. 符合配比原则。弃置费用是特殊企业进行生产经营的一种不可避免的代价,这种代价实质上就是企业的一项生产成本。将弃置费用计入固定资产成本实现了收入与成本的配比。随着经济利益的流入,将未来需要支付的费用分别以计提折旧和计入财务费用的形式列入当期损益,避免了资产报废时需要支付大量的费用但没有相应的收入相配比的问题。

2. 减轻了固定资产使用终了时企业必须支付弃置费用的支出负担。弃置费用是企业必须承担的未来义务,也是为企业未来减轻支付负担的一种计量方法。此外,弃置费用明确了企业必须承担的社会责任,在企业生产经营过程中通过固定资产折旧的形式,逐步积累保护环境和生态恢复等所需要的资金。

3. 有利于实现我国会计计量方式的国际趋同。弃置费用的相关规定解决了特殊固定资产初始成本的计量问题,与国际会计准则的处理方法是一致的。这满足促进我国经济发展的需要。○

对《有关包装物押金的 纳税筹划》一文的异议

东华理工大学经济与管理学院 郑小平

《财会月刊》(会计)2008年第四期刊发了梁文涛同志的《有关包装物押金的纳税筹划》(简称《梁文》)。《梁文》提出,对于包装物的纳税筹划,筹划思路是:既不随同产品作价出售,也不收取租金,而是收取包装物押金。笔者对其提出的观点(变“包装物随同产品出售”为“收取包装物押金”,变“收取包装物租金”为“收取包装物押金”)作了较为详细的分析,并以实例进行了验证。笔者认为,梁文涛同志并没有正确理解纳税筹划的目标。众所周知,纳税筹划的最终目标是实现税后利润最大化,而减轻纳税负担只是实现税后利润最大化的一种手段。《梁文》所提出的观点,是基于纳税负担最小化所得出来的结论,自然是不合理的。下面笔者对《梁文》中所列举的两个实例进行分析(以下分析均不考虑企业所得税的影响)。

例1:甲公司2006年7月销售汽车轮胎1万件,每件价格2340元,另外包装物的价格为234元/件(为了更好地进行分析,笔者将《梁文》中的不含税价格调整为含税价格)。假

设甲公司包装物自身的成本为 140 元/件,甲公司对此销售行为应当如何进行纳税筹划(根据现行税法的规定,汽车轮胎适用的消费税税率为 3%)?

结合《梁文》中的筹划思路,分析如下:

方案一:采取包装物随同产品一并销售的方式。包装物作价随同产品一并销售的,应并入应税消费品的销售额征收增值税和消费税。此时,企业与包装物有关的销售收入 $=1 \times 234 \div (1+17\%)=200$ (万元),与包装物有关的销售成本 $=1 \times 140=140$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 17\%=34$ (万元),与包装物有关消费税 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 3\%=6$ (万元),与包装物有关的税后利润 $=200-140-34-6=20$ (万元)。

方案二:采取收取包装物押金的方式。在这种方案下,企业对每件包装物单独收取押金 234 元,押金不并入应税消费品的销售额征税。这又分为两种情况:

(1)包装物押金 1 年内收回。《梁文》中没有考虑到包装物自身的成本问题。此时,企业与包装物有关的销售收入为零,与包装物有关的销售费用 $=1 \times 140=140$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额、消费税为零,与包装物有关的税后利润 $=0-140-0-0=-140$ (万元)。在这种情况下,与方案一相比,甲公司减少了 160 万元的利润,而不是像《梁文》中所说的可少缴增值税、消费税共计 40 万元。

(2)包装物押金 1 年内未收回。在这种情况下,1 年后甲公司与包装物有关的销售收入 $=1 \times 234 \div (1+17\%)=200$ (万元),与包装物有关的销售费用 $=1 \times 140=140$ (万元),补缴的与包装物有关的增值税销项税额 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 17\%=34$ (万元),补缴的与包装物有关消费税 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 3\%=6$ (万元),与包装物有关的税后利润 $=200-140-34-6=20$ (万元)。与方案一相比,企业的税后利润都是 20 万元,但是,与包装物有关的增值税和消费税是在 1 年以后补缴的,延缓了企业的纳税时间,充分利用了资金的时间价值。

例 2:甲公司 2008 年 1 月销售产品 0.1 万件,每件价格 1 170 元(含增值税),另外收取包装物租金 234 元/件。此包装物一般 1 年内即可收回。假设甲公司包装物自身的成本为 140 元/件,甲公司应当如何进行纳税筹划?

结合《梁文》中的筹划思路,分析如下:

方案一:采取收取包装物租金的方式。由于包装物租金属于价外费用,应视为含税收入,在征税时应换算为不含税收入再并入销售额。与包装物有关的租金收入 $=0.1 \times 234 \div (1+17\%)=20$ (万元),与包装物有关的成本 $=0.1 \times 140=14$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额 $=0.1 \times 234 \div (1+17\%) \times 17\%=3.4$ (万元),与包装物有关的税后利润 $=20-14-3.4=2.6$ (万元)。

方案二:采取收取包装物押金的方式,且包装物押金在 1 年内可以收回。与包装物有关的收入为零,与包装物有关的销售费用 $=0.1 \times 140=14$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额为零,与包装物有关的税后利润 $=0-14-0=-14$ (万元)。与方案一相比,甲公司减少了 16.6 万元的利润,而不是像《梁文》中所说的可少缴增值税 3.4 万元。

由此可见,对包装物的纳税筹划,正确的筹划思路是:包装物既不作价随同产品出售,也不收取租金,而应采取收取押金的形式,同时对包装物的收回设置极为苛刻的条款,以保证包装物押金不被退回。但如果购买方是增值税一般纳税人,这样的筹划方案是很难被对方所接受的。○

对外购商誉后续处理的看法

山东大学威海分校商学院 郭琳 韩永 向冰清

非同一控制下的企业合并有三种方式:吸收合并、新设合并和控股合并。吸收合并是指合并后注销被合并方的法人资格,由合并方持有被合并方的资产和负债,并在新的基础上继续经营。新设合并是指参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业,由新设企业持有参与合并各方的资产、负债在新的基础上继续经营。控股合并是指合并方通过交易或事项取得被合并方的控制权,并在合并后通过控制权主导被合并方的经营决策并从事其经营活动中获益,被合并方在合并后仍然维持其独立法人资格继续经营。

现行会计准则没有区分这三种方式下商誉的处理,只是笼统地规定将合并差价确认为商誉,并于每期期末进行减值测试。而笔者认为,应区分三种不同合并方式下对商誉的后续计量,即根据合并后对被合并方商誉的影响程度的不同选择不同的处理方法。

对于吸收合并和新设合并,由于在合并时都涉及资产重组,合并商誉也就面临和自创商誉重组融合的过程。此时对合并商誉的处理,笔者认为不应按照现行会计准则中规定的用商誉的未来现金流进行减值测试,因为这时企业拥有的商誉并不能区分外购商誉和自创商誉。因此,对吸收合并和新设合并的商誉应该采用摊销法进行摊销,最终实现自创商誉和外购商誉内涵的统一。

对于控股合并,笔者认为,既然合并过程中没有涉及资产的重组,即使是合并方可以通过控制被合并企业的经营决策影响企业的经营,但是新商誉的形成是一个缓慢的过程,那么合并商誉在一定时间内仍能体现被合并企业的超额盈利能力,用减值测试法对其进行后续计量与商誉的内涵趋同。因此,笔者认为,在对合并商誉的后续处理上应混合使用减值测试法和摊销法。这种做法从理论上来说使实务处理更接近商誉的内涵,也只有内涵与实务处理达到统一时,才能真正解决商誉的会计处理问题。当然,这样做并不能消除减值测试法和摊销法各自的不足之处,也有可能两种方法的混合使用会带来更大的混乱,对此还需要做进一步的研究,对相关问题予以有效解决。○