

计提固定资产减值准备后 双倍余额递减法折旧率的确定

重庆 马圣君 沈阳

(一)

计提减值准备后,固定资产的账面净值小于不计提减值准备时的固定资产账面净值。因此,在固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法不变的情况下,计提减值准备后的固定资产折旧额应小于不计提减值准备时的固定资产折旧额。

例:ABC企业于2007年12月购入一项固定资产,原价为2000000元,预计使用年限为5年,预计净残值为20000元,按双倍余额递减法计提折旧。2008年年末,因技术落后等原因对该项固定资产计提减值准备100000元。假设计提减值准备后固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法不变。

分析:ABC企业对该项固定资产采用双倍余额递减法计提折旧,其预计使用年限为5年,则该项固定资产的年折旧率 $=2\div 5\times 100\%=40\%$ 。2008年应计提折旧 $=2000000\times 40\%=800000$ (元)。2008年年末,该项固定资产发生减值100000元,则该项固定资产净值 $=2000000-800000-100000=1100000$ (元)。由于固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法均不变,尚可使用4年,则计提减值准备后年折旧率 $=2\div 4\times 100\%=50\%$ 。2009年应计提折旧 $=1100000\times 50\%=550000$ (元)。2010年应计提折旧 $=(1100000-550000)\times 50\%=275000$ (元)。2011、2012年应计提折旧 $=(1100000-550000-275000-20000)\div 2=127500$ (元)。

若ABC企业购入的该项固定资产在使用过程中没有发生减值,则按双倍余额递减法计提的折旧为:2008年应计提折旧 $=2000000\times 40\%=800000$ (元)。2009年应计提折旧 $=(2000000-800000)\times 40\%=480000$ (元)。2010年应计提折旧 $=(2000000-800000-480000)\times 40\%=288000$ (元)。2011、2012年应计提折旧 $=(2000000-800000-480000-288000-20000)\div 2=206000$ (元)。

ABC企业在2008年年末对固定资产计提减值准备后,其2009年应计提的折旧额为550000元,大于不计提减值准备时的折旧额480000元。这与上面分析所得出的计提减值准备后的固定资产折旧额小于不计提减值准备时的固定资产折旧额的结论不符。企业通过这种折旧方式多计提折旧以调减当期利润而少纳税,在后期则负担较少的折旧费用,使利润提高,应纳税额增加,从而达到延期纳税的目的。虽然这是有利于企业的,但却不利于维护我国良好的税收秩序。

(二)

经过对上述案例的分析,在双倍余额递减法下,之所以出

现计提减值准备后的年折旧额大于不计提减值准备时的年折旧额的现象,是因为在计提减值准备后固定资产折旧年限的确定存在问题。我们在对固定资产计提减值准备后,重新计算年折旧额时以预计尚可使用年限作为基础计算新的年折旧率为 $y=2\div$ 尚可使用年限 $\times 100\%$,而固定资产在不计提减值准备时的年折旧率为 $Y=2\div$ 预计可使用年限 $\times 100\%$ 。计提减值准备后的年折旧率大于不计提减值准备时的年折旧率(尚可使用年限 $<$ 预计可使用年限),可能导致计提减值准备后的年折旧额大于不计提减值准备时的年折旧额。

仍以上述案例为例,在对固定资产计提减值准备后,仍然以预计总的可使用年限为基础计算年折旧率,则其各个会计年度需要计提的折旧额为:2008年应计提折旧 $=2000000\times 40\%=800000$ (元)。2008年年末,该项固定资产发生减值100000元,则固定资产净值 $=2000000-800000-100000=1100000$ (元)。计提减值准备后固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法均不变,年折旧率仍为 $2\div 5\times 100\%=40\%$ 。2009年应计提折旧 $=1100000\times 40\%=440000$ (元)。2010年应计提折旧 $=(1100000-440000)\times 40\%=264000$ (元)。2011、2012年应计提折旧 $=(1100000-440000-264000-20000)\div 2=188000$ (元)。

显然,在对固定资产计提减值准备后,仍然以预计总的可使用年限为基础确定年折旧率进而计算出的年折旧额小于不计提减值准备时的年折旧额,这符合会计上的谨慎性原则和配比原则。因此,笔者建议,在采用双倍余额递减法重新计算年折旧额时,不以预计尚可使用年限作为计算新的年折旧率的基础,而仍然以预计总的可使用年限作为计算年折旧率的基础。这样便能使固定资产在计提减值准备后的年折旧额小于不计提减值准备时的年折旧额。○

谈政府补助的会计处理

天职国际会计师事务所 王盖君

一、会计准则对政府补助会计处理的相关规定

《企业会计准则第16号——政府补助》规定,政府补助,是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助同时满足下列条件的,才能予以确认:一是企业能够满足政府补助所附条件;二是企业能够收到政府补助。政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。企业在日常活动中取得的与收益相关的政府补助,应当按照应收金额计量,确认为营业外收入;与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在该资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的损益。

二、首次执行日对原计入专项应付款的政府补助结余的调整

按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定,首次执行日,企业对于已经确认的政府补助,不予追溯调整。但企业在首次执行日已存在政府拨款或根据政府文件收取的相关款项,列示于“专项应付款”科目的,会计准则未作详细规定,导致企业财务人员对前述专项应付款的会计处理有各种不同的理解。

例:某公司2006年底“专项应付款”科目余额为2 583 617.81元,该款项为供电企业按照原《国家计委、国家经贸委关于调整供电贴费标准等问题的通知》收取的贴费。贴费是用户因向电网申请用电,增加用电容量,申请改变供电点,或变更用电性质时向供电部门交纳的由供电部门统一规划并负责建设的110KV及以下各级电压外部供电工程建设和改造等费用。该款项在收取时计入专项应付款,发生相关支出时冲减专项应付款。《国家发展改革委关于停止收取供配电贴费有关问题的补充通知》规定:从2002年1月1日起停止收取贴费。但对贴费结余部分如何处理,未作明确规定。因此,该公司多年来一直将该款项在“专项应付款”科目挂账。在2006年底新旧会计准则转换时,有两种不同的处理意见:一是遵循配比原则,直接将其调整计入年初未分配利润;二是在以后年度逐步消化,在企业以后年度发生符合原文件规定的经济事项支出时,直接冲减专项应付款。

笔者倾向于第二种处理意见。因为收取贴费的初衷是在当时电力供应紧张条件下,为加快电力设施建设、弥补供电企业部分额外开支而收取的,并严格限定了资金用途。经过多年发展,电力供求形势发生了很大变化,国家为扩大电力市场、促进经济发展而停止征收供配电贴费。但供电企业为满足客户要求,在增加用电容量、改变供电点时仍将发生相关支出。因此,将原按规定收取的贴费按原文件规定的用途使用完毕较为合情、合理。

三、与资产相关的政府补助的会计处理

《企业会计准则第16号——政府补助》规定:与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的损益。

所谓与资产相关的政府补助,是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。这类补助一般以银行转账的方式拨付,如政府拨付的用于企业购买长期资产的财政拨款、政府对企业用于建造固定资产的相关贷款给予的财政贴息等。

对于一般企业所收到的用于购建全新资产的政府补助,上述会计处理并无不妥。但如果企业所收到的政府补助是用于对遭受毁损资产的修复等指定用途,则不能按会计准则的规定进行会计处理。

2008年初,我国南方遭受的特大冰灾给供电企业造成了巨大损失。如某上市公司公告,此次冰灾导致公司电网资产损失27 921万元,公司因冰灾收到政府各部门救灾资金6 800万元,专项用于对公司因冰灾损毁的电网设施的修复。

这是一个典型的与资产相关的政府补助的例子。按会计准则的规定,应对供电资产进行清理,并将清理损失计入营业外支出,确认为当期损益。而对所收到的6 800万元补助款,如按与资产相关的政府补助会计处理的规定,则应全部计入递延收益,在所修复的供电资产剩余使用寿命内进行摊销,分期计入当期损益。这样处理的结果是,公司的非常损失一次性计入了损益,而国家给予的非常损失的部分弥补,则将在未来较长的时间内,分期计入当期损益。

笔者认为,上述灾损补助的会计处理有值得探讨之处。冰灾损失与政府对冰灾损失的部分补助也应当遵循配比原则,不能机械地遵循与资产相关的政府补助会计处理的规定。没有冰灾,政府不会发放补助,企业也不会收到政府补助款。既然冰灾损失一次性计入当期损益,那么收到的政府补助也应一次性计入当期损益,冲减非常损失。

一次性计入当期损益,对企业的应纳税额也有较大影响。面对巨额的资产损失,企业很难在法定弥补期限内产生足够的应纳税所得额来弥补因非常损失造成的亏损,采用一次性计入当期损益的方法,则可将政府补助全部用于亏损弥补。而如果按照与资产相关的政府补助会计处理的规定,将政府补助分期计入当期损益,则只有五年的政府补助可以税前扣除,剩余部分则不能税前扣除。这对企业十分不利。○

认购股款 在财务报表中的列示

江苏徐州 范孝周 李寒俏

在我国,上市公司发行股票一般需经过股东认购、收到股款和发放股票三个阶段。为了把认购股票和收取股款的过程以及违约的事实反映出来,上市公司一般会设置“其他应收款——认购股款”、“认购股本”等科目进行核算。对于“其他应收款——认购股款”科目的期末余额,目前国内会计界的普遍做法是在资产负债表上将其列为流动资产,并且与一般的其他应收款分别列示。但是该种做法存在诸多不妥之处,笔者拟对其作一分析。

一、不妥之处

1. 认购股款不具备资产性质。《公司法》规定:“发起人向社会公开募集股份,必须公告招股说明书,并制作认股书。认股书应当载明本法第八十七条所列事项,由认股人填写认股股数、金额、住所,并签名、盖章。认股人按照所认股数缴纳股款。”对于逾期未交的股款,《公司法》并没有做出明确的规定。而现实的做法是,发起人可要求认股人缴纳股款,若认股人在规定的期限内不缴纳股款,发起人可强行催收,若认股人在规定的期限内拒不缴款,发起人可以剥夺其相应的权利。很