

的销售损益合并确认为本期的净损益(损益的确认面向未来);如果采用重置成本计量,材料的跌价损失和销售损益分开确认到了两个会计期间,即材料的跌价损失确认到本期,销售损益则在实现的会计期间确认。

对于材料存货的期末计价,笔者认为可行的操作思路是:
①判断是否有减值迹象。②如果存在减值迹象,判断其可变现净值及重置成本是否能够有效取得,如果两者之中只有其中之一能够有效取得,则按能取得的该项数据进行减值判断。③如果两者均能取得,且可变现净值与重置成本其中之一高于账面成本,则不计提减值准备;若两者均低于账面成本,则按重置成本确定减值准备。○

计提坏账准备

自动生成凭证公式的定义

河北唐山 张玉明

坏账准备是金额保留性账户,应当按应收账款的规定比例保留一定的坏账准备金,年内核销坏账时记入本账户的借方。因为应收账款年内有增有减,因此在提取坏账准备前可能存在五种情况:①坏账准备账户余额为零,应按规定补提;②坏账准备为借方余额,除按规定计算外,还应补足借方金额;③坏账准备为贷方余额,但小于应保留的金额,不足部分补提;④坏账准备为贷方余额,但大于应保留的金额,超出规定部分应当冲回;⑤坏账准备为贷方余额,且等于按规定计算的金额,这种情况不提坏账准备。

无论哪种情况,年末计提坏账准备后,其余余额都应在贷方,并保留规定的金额。

根据这个原理,坏账准备年末账户余额=年末应收账款账户余额×坏账准备计提比率+坏账准备账户借方余额-坏账准备账户贷方余额。当其贷方余额大于计算金额时为负数,即为应冲回的金额。

可设账务系统期末余额函数为:

<期末余额函数名>(<科目编码>, <会计期间>, <方向>, <辅助项 1>, <辅助项 2>)。

设某企业“应收账款”科目编码为“1131”,“坏账准备”科目编码为“1141”,该企业按 5%计提坏账准备。则坏账准备的计提公式为:QM(1131,年,借)×0.005+QM(1141,年,借)-QM(1141,年,贷)。

应当注意的是,公式中“QM(1131,年,借)”的“借”参数不能少,如果少了这个方向参数,则系统的返回值是“1131”总账账户下所有明细账户借、贷相抵后的金额。

在计提坏账准备金时,该自动生成转账凭证的公式定义可以满足企业在任何情况下计提坏账准备的需要。○

长期股权投资中 收回利润的处理

江苏铜山 梁建强

《2006 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计》(以下简称“教材”)中将长期股权投资成本法下的收回利润或现金股利在投资后期间进行处理时,采用下面的公式来确认当期的投资收益和应冲减的初始投资成本金额:应冲减初始投资成本的金额=(投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益)×投资企业的持股比例-投资企业已冲减的初始投资成本;应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本的金额。

笔者对此处理方法不敢苟同,特提出以供商榷。

1. 确认冲减基点的错误。成本法下的长期股权投资,其目的主要是取得投资收益,因此应先确认投资收益,后考虑投资成本。为了更好地保障投资成本的安全,在收到的当期利润或现金股利中高于投资单位持股比例所享有的部分,可以作为初始投资成本的收回。因此,在收到被投资单位分得的利润或现金股利时,应先确认本期的收益,再确认应冲减初始投资成本部分。而教材中却先确认应冲减的初始投资成本,再确认投资收益。这是典型的顺序颠倒和概念混乱。

在确认应冲减初始投资成本的金额时,教材又把冲减基点放在了投资单位已冲减的初始投资成本上,作为本期的初始投资成本的冲减应在本期投资收益的基础上考虑。在这里,笔者要强调的是,冲减初始投资成本并不表示被投资单位的亏损或是投资单位持投比例的减少。

2. 冲减的投资成本不能恢复。教材指出,当冲减的初始投资成本额为负数时,应恢复已冲减的投资成本。这仅仅是为了保证长期股权投资的初始投资成本的完整性,说明这时用作利润分配的留存收益已由现在的留存收益弥补,并在数量上保持了投资前被投资单位的留存收益的完整性。笔者不敢苟同这种只重视形式而不重实质的观点。作为投资成本的冲回,主要是在保持“投资收益”这个独立概念的基础上,由于投资单位的投资行为而引起的一种收益处理,其主要目的是保障投资成本的安全,但这并不会因此而降低投资单位的持股比例,也不代表被投资单位的经营亏损,所以没有恢复已冲销的投资成本的必要。

3. 收回利润或现金股利的处理。在投资年度以后收到被投资单位分派的利润或现金股利,笔者认为应按下列公式确认当期的投资收益和应冲减的初始投资成本:应确认的投资收益=被投资单位分派的利润或现金股利-应冲销的初始投

资成本;应冲减的初始投资成本=被投资单位分派的利润或现金股利-被投资单位实现的净损益×投资单位的持股比例。当收到的被投资单位分配的利润或现金股利小于按持股比例计算的被投资单位所实现的净损益时,应把收到的全部利润或现金股利作为当期的投资收益。账务处理为:借:应收股利(分配的利润或现金股利);贷:投资收益(应确认的投资收益),长期股权投资——成本(应冲销的初始投资成本)。○

企业外购商誉

减值测试之我见

中国矿业大学管理学院 阮中飞

新颁布的企业会计准则规定,企业外购商誉应当在每年年度终了进行减值测试,不再要求进行摊销。

笔者认为,只对外购商誉进行减值测试并不合适。首先,这种减值测试在实务中较难操作。因为对外购商誉进行减值测试时,应该结合与其相关的资产组或者资产组组合来确定,其公允价值很难从整个企业的市价中直接得到,只能根据价值模型来估计。这就为企业进行盈余管理提供了方便。其次,由于商誉不能带来独立的现金流,无法将外购商誉与自创商誉创造的利益分开,减值测试中不可避免地要确认一部分自创商誉,而自创商誉又不应当予以确认,这就形成了一个无法解决的矛盾。因此,除了被收购企业仍然保持经营活动的独立性的这种特殊情况外,对外购商誉进行减值测试难免受自创商誉的影响。最后,我国尚未建立起真正的商誉公允价值评估体系,注册会计师无论是执业水平还是法律意识、职业道德都尚未达到可靠确定商誉公允价值的要求。而要对商誉进行减值测试的一个重要前提就是能够可靠确定商誉的公允价值。

就我国的现状来看,我们可以将企业的商誉资产分为消耗性商誉资产和非消耗性商誉资产两部分,对它们分别进行处理。

消耗性商誉资产的耗费和损耗采用系统摊销法,非消耗性商誉资产采用减值测试。具体操作方法是:首先,对于消耗性商誉资产,采用目前我国“摊销+减值”的处理方法,可以借鉴会计实务中对“固定资产”的处理方法,即在对商誉采用系统摊销法的同时,设置“商誉减值损失准备”账户,当有明显迹象表明商誉出现永久性减值时,应计提减值准备,计入当期损益;而当表明商誉发生减值的迹象全部或部分消失时,应将以前年度确认的减值损失予以全部或部分转回,但转回的金额不得超过已计提的减值准备的账面金额。其次,对于非消耗性商誉资产,应确认为一项永久性的资产,不予摊销,但必须每年对其进行减值测试,将预计不能收回的金额确认为费用,计入当期损益。○

改变资金结算方式

的纳税筹划

南京诚业联合会计师事务所 杨芳

A公司是一家经营自有房屋的租赁(经营性租赁,下同)、仓储及物业管理服务的企业,由于其经营项目的特殊性,资金结算均采用预收的方式。预收款项时开具何种结算凭证将直接影响其当期应缴纳税款的金额。具体分析如下:

1.收款的同时开具发票。结果是:收款当期即应全额申报营业税(暂不考虑其他税种,下同),违反了发票管理规定。A公司收取的款项虽然系预收款,但由于开具的是发票,税务部门审核营业税的纳税义务发生时间,通常就其形式认定,认定发票开具当期即为营业收入的期间,因此应于开票当期全额缴纳营业税。A公司仅是预收了价款,经营业务尚没有发生,因此不应该开具发票。

2.收款的同时开具资金结算凭证,待收入确认时开具发票。结果是:在收入确认期申报相应的营业税,即应缴纳税款的资金流出随着收入的递延而递延。

根据财税[2003]16号文件的规定,预收价款营业税纳税义务发生时间以收入确认的时间为准。A公司的业务涉及租赁、仓储及物业管理服务,其中:仓储及物业管理服务属提供劳务收入、经营租赁属让渡资产使用权收入。根据收入准则,A公司在预收仓储、物业管理服务费的情况下,由于劳务行为尚未发生,成本无法计量,因此预收的款项在当期不能确认收入,应随着后期劳务的完成,分期结转收入、成本。

根据租赁准则,A公司预收租金的当期即结转收入显然不合理,应当根据租赁协议的约定按直线法平均分配确认各期的收入。

根据财务会计制度的规定,A公司预收的价款均不应该在收款当期确认收入。随着收入确认的递延,其营业税纳税义务发生时间也将向后递延。

不难看出,针对同样的业务,开具不同的资金结算凭证,纳税义务发生时间随之不同。比较以上两种资金结算方式,显然第二种方式可以实现税款递延,从而实现获取资金时间价值,同时也符合发票管理的相关规定。但企业预收价款时使用自制的资金结算凭证,不利于税务部门的征管。

笔者认为,可以借鉴房地产企业的税收征管方式。①发票管理方面:企业收取预收价款时统一开具税务部门监制的预收款收据,因其为零星劳务,可免于逐笔开具发票,但在客户提出要求时应开具发票。②纳税方面:企业根据《中华人民共和国营业税暂行条例》及财税[2003]16号的相关规定按期如实申报纳税。○