

合并会计报表中固定资产减值准备抵销处理

河北职业技术学院 樊淑侠 张春风 陈雅娟

笔者认为,集团在连续编制合并会计报表时,其内部交易的固定资产若发生了减值,由此会出现预计使用年限和净残值的变化,合并会计报表中固定资产减值准备的抵销也会因是否考虑预计使用年限和净残值的变化而出现不同的账务处理方法。本文就此进行探讨。

一、考虑预计使用年限和净残值的变化

例:2001年,集团公司向子公司销售商品,售价为120万元,成本为90万元,子公司购入商品作为管理用固定资产,预计使用年限为10年,预计净残值为20万元。2001年底可收回金额为70万元,预计尚可使用7年,预计净残值为10万元。2002年末可收回金额回升为80万元。2001年子公司计提折旧10万元 $[(120-20)\div 10]$,计提减值准备40万元 $(120-10-70)$;集团公司计提折旧7万元 $[(90-20)\div 10]$,计提减值准备13万元 $(90-7-70)$ 。2002年的抵销处理分析如下:

2002年末计提折旧时应以2001年已计提减值准备后的账面价值为基数,2002年末集团公司、子公司报表计提折旧均为8.57万元 $[(70-10)\div 7]$ 。2002年末合并会计报表不需要抵销当期折旧,因为从集团公司的角度出发并未多提折旧。

2002年末子公司报表固定资产减值准备转回情况如下:固定资产账面价值为61.43万元 $(120-10-40-8.57)$,不考虑减值准备的固定资产的折余价值为100万元 $(120-10-10)$,可收回金额为80万元,用不考虑减值准备的固定资产的折余价值和可收回金额两者中较低者(80万元)与固定资产的账面价值61.43万元比较,其差额作为转回的固定资产减值准备计入损益的金额,则转回的金额为18.57万元 $(80-61.43)$ 。同时,将由于计提减值准备而少提的累计折旧予以补提,提取减值准备情况下计提的折旧为18.57万元 $(10+8.57)$,不考虑减值准备情况下计提的折旧为20万元 $(10+10)$,则补提的折旧金额为1.43万元 $(20-18.57)$ 。会计处理为:借:固定资产减值准备20万元;贷:营业外支出18.57万元,累计折旧1.43万元。

2002年末集团公司报表固定资产减值准备转回情况如下:固定资产的账面价值为61.43万元 $(90-7-13-8.57)$,不考虑减值准备的固定资产折余价值为76万元 $(90-7-7)$,可收回金额为80万元,按不考虑减值准备的固定资产的折余价值和可收回金额两者中较低者(76万元)与固定资产的账面价值61.43万元的差额作为转回的固定资产减值准备计入损益的金额,则转回的金额为14.57万元 $(76-61.43)$ 。同时,将由于计提减值准备而少提的累计折旧予以补提,提取减值准备情况下计提的折旧为15.57万元 $(7+8.57)$,不考虑减值准备情况下计提的折旧为14万元 $(7+7)$,则冲减多提的折旧为1.57万元 $(15.57-$

14)。会计处理为:借:固定资产减值准备13万元,累计折旧1.57万元;贷:营业外支出14.57万元。可见,子公司转回减值准备20万元,集团公司转回减值准备13万元,多转回的减值准备7万元应予以抵销。通过上述分析,集团公司2002年应编制的抵销分录为:①借:期初未分配利润30万元;贷:固定资产原价30万元。②借:累计折旧3万元;贷:期初未分配利润3万元。③借:营业外支出4万元,累计折旧3万元;贷:固定资产减值准备7万元。

二、不考虑预计使用年限和净残值的变化

此时确认转回的固定资产减值准备计入损益的金额,不考虑减值因素的固定资产的折余价值按提取减值准备之前的价值和新的预计使用年限和净残值计算。依上例分析如下:2002年末计提折旧时应以2001年已计提减值准备后的账面价值为基数,但应按新的使用年限和净残值来计算折旧,2002年集团公司、子公司报表计提折旧均为8.57万元 $[(70-10)\div 7]$,2002年末合并会计报表不需要抵销当期折旧,因为从集团公司的角度出发未多提折旧。

2002年末子公司报表固定资产减值准备转回情况如下:固定资产账面价值为61.43万元 $(120-10-40-8.57)$,不考虑减值准备的固定资产的折余价值为95.71万元 $[120-10-(120-10-10)\div 7]$,可收回金额为80万元,用不考虑减值准备的固定资产的折余价值和可收回金额两者中较低者(80万元)与固定资产的账面价值61.43万元比较,其差额作为转回的固定资产减值准备计入损益的金额,则转回的金额为18.57万元 $(80-61.43)$ 。同时,将由于计提减值准备而少提的累计折旧予以补提,提取减值准备情况下计提的折旧为18.57万元 $(10+8.57)$,不考虑减值准备情况下计提的折旧为24.29万元 $[10+(120-10-10)\div 7]$,则补提的折旧为5.72万元 $(24.29-18.57)$ 。会计处理为:借:固定资产减值准备24.29万元;贷:营业外支出18.57万元,累计折旧5.72万元。

2002年末集团公司报表固定资产减值准备转回情况如下:固定资产的账面价值为61.43万元 $(90-7-13-8.57)$,不考虑减值准备的固定资产折余价值为72.57万元 $[90-7-(90-7-10)\div 7]$,可收回金额为80万元,按不考虑减值准备的固定资产的折余价值和可收回金额两者中较低者(72.57万元)与考虑固定资产减值准备的账面价值61.43万元的差额作为转回的固定资产减值准备计入损益的金额,则转回的金额为11.14万元 $(72.57-61.43)$ 。同时,将由于计提减值准备而少提的累计折旧予以补提,提取减值准备情况下计提的折旧为15.57万元 $(7+8.57)$,不考虑减值准备情况下计提的折旧为17.43万元

企 业 年 金 浅 探

西安工业学院 李 薇



企业年金在我国的发展很快,它与国家、企业、职工的经济利益都有关系。本文通过对企业年金与基本养老保险金的对比,指出企业年金是延迟支付的工资,具有明显的劳动报酬性质,并探讨了设定提存计划法下企业年金计量的三个特点,以及还应考虑的两个问题。

一、企业年金的确认

企业年金属于基本或公共养老保险计划之外的补充形式的养老保险计划。要在企业会计中对企业年金进行处理,首先应解决其确认问题。

企业年金与基本养老保险金从性质上来讲,既有共性又有差异。二者都是企业职工离退休后生活保障资金的一部分,但是与企业年金相比,基本养老保险金具有强制性、统一规范性、福利性显著及劳动报酬性弱化的特点。依据养老保险的相关规定,所有企业都应按照社会保障部门的要求为企业职工提取基本养老保险金。目前,企业缴纳的基本养老保险金按工资总额的一定比例提取,作为管理费用列支。基本养老保险金的缴纳与否与企业盈利与否无直接关系,只要企业存在,就应该缴纳基本养老保险金;如果企业不能继续存在,则应按照相关法律规定的程序做出相应处理。目前的养老统筹资金的管理,执行机构是社会公共部门。由于社会账户与个人账户结合使用,社会公共部门可以在一定范围内横

向或纵向对资金进行调剂使用。 $[7+(90-7-10)\div 7]$,则补提的折旧为1.86万元(17.43-15.57)。会计处理为:借:固定资产减值准备13万元;贷:营业外支出11.14万元,累计折旧1.86万元。可见,子公司转回减值准备24.29万元,集团公司转回减值准备13万元,从集团公司的角度出发,对于子公司多转回的减值准备11.29万元应予以抵销。通过上述分析,集团公司2002年应编制的抵销分录为:①借:期初未分配利润30万元;贷:固定资产原价30万元。②借:累计折旧3万元;贷:期初未分配利润3万元。③借:营业外支出7.43万元,累计折旧3.86万元;贷:固定资产减值准备11.29万元。

三、结论

通过以上的比较可知,合并会计报表中固定资产减值准备抵销的两种处理方法,其结果是完全不同的,笔者认为应采用第一种方法。原因有二:一是随着固定资产减值的发生,企业应根据其实际减值情况重新估计其尚可使用年限以及净残值;二是从会计实务角度出发计算比较简单。□

向或纵向对资金进行调剂使用。

而对于企业年金来说,它是根据企业的条件和愿望为本企业职工建立的,与企业的经济效益相联系,不具有强制性,覆盖范围也不如基本养老保险金的范围广。另外,对于企业年金的性质,笔者更倾向于劳动报酬观。企业年金是企业职工劳动报酬分期支付中延期支付的那部分,是劳动报酬的组成部分。有劳动、劳动有效益、企业能够负担,则企业职工退休后才会有年金收入。企业年金采用个人账户方式记载每个职工该项目的企业缴费、个人缴费、投资收益、利息等。与国家基本养老保险金不同,企业年金个人账户中的全部资产归职工个人所有,除本人外其他人不能调剂使用。它的资金管理执行机构是私人部门,其运作遵循市场规律。

从会计要素角度分析,企业年金是递延工资,是职工工作期间企业支付给职工的劳动报酬中递延支付的部分,这是国际上普遍认可的一种观点。它具有负债的性质,是企业对职工的一种负债。但由于资金管理主体、支付主体由企业转移到信托机构,使得原来企业对职工的负债转化成为信托机构对退休职工的负债,企业只对信托机构负有缴纳年金的义务,在缴纳足额年金之后,其义务就履行完了。

二、设定提存计划法下企业年金的计量特点

1.将来的年金替代率水平取决于职工早年工作的企业的效益、工资水平、年金提存情况及年金资产收益水平,补充养老金的水平受制于年金替代率水平。养老金替代率是指个人t期养老金与t-1期工资的比率,一般定义为个人进入退休期所领取的养老金与进入退休期上一年度社会平均工资的比率。养老金替代率是衡量个人福利损失或者表示个人受保障程度的指标。国际上基本养老保险金的替代率为20%~30%。我国现已确立了包括三大支柱在内的养老保险体系,其中基本养老保险(含个人账户)部分的替代率将从目前的80%~100%降低到60%,企业年金的替代率约为20%。由于前者具有强制性,实现一定的百分比具有保证,但企业年金替代率的水平取决于职工早年工作的企业的效益、工资水平、年金提存范围和提存水平及年金资产收益水平。

2.年金资产保值增值计划按市场化机制运作。我国2004年5月1日颁布的《企业年金试行办法》对企业年金管理的受托人、投资管理人及托管人资格作了详细规定,对年金资产运作的主体设立了较高的门槛,其目的是将主体风险降到最低。企业一旦按照规定将年金资产交付商业银行、证券公司、基金公司或者保险公司等信托机构,那么,信托机构就要按照市场化机制运行年金资产,年金资产的盈利与亏损不受企业的控制。