

为,监管客体又可分为直接客体和间接客体。前者包括会计报表、会计报表附注及其他财务报告、审计报告,后者包括会计行业、会计机构、会计人员、内部会计管理或控制制度、内部会计核算制度、会计档案等。间接客体对中小企业会计信息有重要影响,所以在监管中也不容忽视。

4.中小企业会计信息监管手段。中小企业会计信息监管手段可从两方面来论述:从政治层面上说,在市场经济中,监管手段主要是法律、规章、规范性文件、内部控制制度等;从技术层面上说,监管手段可包括查账、培训、协调等。☒



江西赣州市地方税务局 金 灿 曾林斌

涉税台账应该全面、详实、简洁地反映有关纳税人的相关情况,以满足管理人员的需要。涉税台账设计合理,可以达到事半功倍的效果。笔者现对两种常用的涉税台账如何设置谈谈以下看法。

### 一、减免税台账

纳税人享受税收减免应按减免税程序向税务机关申请,履行减免税手续后才能给予减免,所以减免税台账应设置四项十五栏来反映整个过程。

1.申请单位,下设二栏。第一栏为各申请单位序号,能够使人一目了然地看出有多少单位申请了税收减免;第二栏为申请税收减免的单位名称。

2.申请概况,下设五栏。第一栏为时间,反映纳税人申请减免税的具体日期;第二栏为减免税种;第三栏为金额,反映纳税人申请税收减免的具体数额;第四栏为减免依据,反映减免税的适用政策,以便对其减免的合法性进行审查;第五栏为申请减免期限,反映纳税人申请减免税的时段,以便核对申请单位是否超期减免。

3.批复情况,下设六栏。第一栏为批复单位名称,以便确定是否存在越权审批现象;第二栏为批复时间,反映税务机关的办事效率;第三栏为批准文号;第四栏为批准减免税种,反映具体被批准的减免税种,以便统计各税种减免数额;第五栏为减免期限,反映批准减免的实际时段,超过此时段不予减免;第六栏为减免金额,超过此金额不予减免。

4.执行情况,下设二栏。第一栏为执行单位,反映具体执行减免批复的管理单位,以便明确此项减免税的管辖权;第二栏为执行时间,管理单位应在规定时间内办理税务结算手续。

### 二、税前弥补亏损台账

税法规定,纳税人发生的年度亏损,可在以后五年内申请税前亏损弥补。由于弥补的时间长且具有连续性,因此为了较好地反映每一年度的弥补亏损情况,应设置五项二十四栏来反映整个过程。

1.纳税人基本情况,下设三栏。第一栏为序号,反映申请税前亏损弥补的序号,可以很醒目地让人了解本年度有多少纳税人申请了税前亏损弥补;第二栏为单位名称,即哪些单位申请了税前亏损弥补;第三栏为本年度应纳税所得额,反映本年度按税法计算出来的可供税前弥补亏损的具体金额。

2.各年度应弥补亏损发生额,下设六栏。前五栏为按税法规定可以在税前弥补亏损的五个年度,并按先后顺序排列,反映每一年度待弥补亏损金额;第六栏为小计,反映五年共有多少金额待税前弥补亏损。

3.本年度申请税前亏损弥补所属年度及金额,下设六栏。根据本年度应纳税所得额大小,前五栏为按五个年度弥补亏损的金额,并从前往后依次弥补,反映每一年度申请税前亏损弥补的具体金额;第六栏为小计,反映本年度申请税前亏损弥补的总金额。

4.尚未弥补亏损所属年度及金额,下设六栏。前五栏分别按时间先后顺序反映每一年度弥补亏损后还剩多少金额尚未弥补;第六栏为小计,反映该单位还剩多少亏损未弥补完。

5.弥补亏损执行情况,下设三栏。第一栏反映弥补前五年亏损后还有多少应纳税所得额;第二栏为审核单位,即审核该弥补亏损单位的具体税务机关名称;第三栏为执行单位,即具体管辖此弥补亏损单位的管理单位名称。☒

## 谈固定资产发生 减值后的折旧问题

中央财经大学会计学院 张敬国

《企业会计制度》规定,对于已经计提了减值准备的固定资产,应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额。笔者认为,发生减值后,仍然应该以固定资产的账面余额作为计提折旧的基础。

### 一、选择固定资产账面余额作为计提折旧的基础的理由

资产减值准备是一个备抵科目,反映的是资产很可能发生某种损失的程度,而且这种损失在将来可能得到恢复。如果为资产计提的减值准备已经确定在将来无法收回,则应该将这部分减值从计提的减值准备中转出。在固定资产的会计核算中,累计折旧反映的是固定资产的损耗程度,与减值准备不同的是,累计折旧可以认为是固定资产已经发生的确定的损耗。

根据以上分析,对于已经计提了减值准备的固定资产,如果按照其将来可收回的账面价值作为新的计提折旧的基础,则并未将已经确定无法收回的损耗全部计提折旧。例如,一项固定资产的初始入账价值是100万元,按直线法十年计提折旧,无残值。在该项固定资产使用了一年以后,于第一年末根据当时情况计提了18万元的减值准备,并预计固定资产的使用年限不变。在该固定资产投入使用的第二年末,该固定资产

的价值又得到了完全的恢复,那么能否完全冲回已经计提的18万元的减值准备呢?

如果这项固定资产在投入使用以后,没有计提减值准备,则使用两年以后,该固定资产的账面价值是80万元 $[100-(100\div 10)\times 2]$ 。如果使用一年后计提了减值准备18万元,则投入使用的第二年末,该固定资产的账面价值按现行会计制度核算是64万元 $[100-10-18-(72\div 9)]$ 。

那么在第二年末,当固定资产的价值完全恢复时,可以转回的减值准备是16万元 $(80-64)$ ,而不是原来计提的18万元。这是因为,随着固定资产的使用,在原来计提的18万元减值准备中,已经有2万元因成为确定性损耗而无法得到恢复。因此,选择计提减值准备后的账面价值作为计提折旧的基础是不合适的,而应仍以固定资产的账面余额作为计提折旧的基础,只有这样才能准确核算固定资产发生的确定性损耗。对于上面的事例,这时的会计处理是:借:固定资产减值准备2万元,管理费用8万元;贷:累计折旧10万元。按照已经确定发生减值损耗的金额,借记“固定资产减值准备”科目,根据固定资产账面余额及固定资产尚可使用年限,贷记“累计折旧”科目,二者的差额借记“管理费用”科目。

## 二、选择固定资产账面余额作为计提折旧的基础的好处

1. 累计折旧和固定资产减值准备反映的内容更加清晰明确。以固定资产账面余额作为计提折旧的基础时,固定资产减值准备中的确定性损耗将被转出,计入累计折旧。这样,累计折旧集中反映固定资产已经发生的确定性损耗,而固定资产减值准备集中反映将来可能得到恢复的减值。两个会计科目虽然都反映固定资产的损耗,但是内容互不重复。

2. 为固定资产减值的恢复提供了更加明确的界限。现行会计制度规定,如果有迹象表明以前计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化,使固定资产的可收回金额大于账面价值的,则以前期间计提的减值损失应当转回,但是转回的金额不应超过原来已经计提的固定资产减值准备。然而,从上面的事例可知,不能以原来计提的减值准备作为减值准备转回的限额。原因在于,原来计提的减值准备已经有部分价值成为确定性损耗,无法得到恢复,如果以固定资产账面余额作为计提折旧的基础,确定的损耗被转到累计折旧科目中,这时固定资产减值准备科目反映的未来可能得到恢复的价值就是将来能够转回的固定资产减值的限额。

3. 与固定资产减值准备有关的所得税纳税调整的会计处理将变得简单明了。税法规定,固定资产发生的确定性损耗可以作为抵扣项目,从应纳税所得额中扣除。所以,在不考虑其他因素的前提下,以固定资产账面余额作为计提折旧的基础时,计提的折旧可以直接从应纳税所得额中扣除,不会产生时间性差异。那种形成时间性差异的不确定性损耗只反映在固定资产减值准备科目中,而且这种时间性差异会随着固定资产的使用而逐步转回。

在上面的事例中,假设企业每年的会计净利润是100万元,所得税税率为33%,除了第一年末计提的固定资产减值准备外,不再有其他需要进行所得税纳税调整的事项,则计提固定资产减值准备时的所得税会计处理如下:借:所得税33万元,递延税款5.94万元;贷:应交税金——应交所得税

38.94万元。

随着固定资产的使用,每年转回的递延税款为0.66万元 $(2\times 33\%)$ 。会计分录为:借:所得税33万元;贷:应交税金——应交所得税32.34万元,递延税款0.66万元。□

# 对母子公司固定资产 交易合并抵销处理的异议

福建沙县 魏兴福

在现行教材有关合并会计报表的编制中,对于母子公司固定资产交易的抵销处理分三种,一种是发生内部固定资产交易的抵销处理,即借记“营业外支出”科目,贷记“固定资产原价”科目,另外两种分别是不计提折旧与计提折旧的内部交易固定资产的抵销处理,都是借记“主营业务收入”科目,贷记“固定资产原价”、“主营业务成本”科目。对此,笔者认为有欠妥当。

母子公司交易为关联方交易,它们之间进行的固定资产交易分两种:

第一种是正常的商品交易,也就是销售正常商品的行为。其会计处理为:

1. 当期对非关联方的销售量占该商品总销售量的比例达到20%及以上时,应以对非关联方销售的加权平均价格作为计量基础来确认收入,超过部分计入资本公积,即借记“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”、“资本公积”科目。

2. 当期销售仅限于关联方或对非关联方的销售量未达到20%以上,且实际交易价格不超过商品账面价值120%的,据实确认收入,超过120%部分的,计入资本公积。会计处理也为借记“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”、“资本公积”科目。

第二种是非正常的商品交易,如向关联方出售固定资产、无形资产、股权或债权等均属于非正常销售行为。对于这种销售行为,应按出售方的账面价值进行结转,实际交易价格超出账面价值部分计入资本公积。也就是说,这种销售不确认营业外收入,而只能借记“固定资产清理”等科目,贷记“资本公积”科目。

根据以上分析,可以推断出母子公司之间固定资产交易在合并会计报表中的抵销处理。针对第一种情况,编制合并会计报表时应当进行如下调整:借记“主营业务收入”、“资本公积”科目,贷记“固定资产原价”科目。教材中漏记了“资本公积”这一项,而作为企业集团整体来说,此项“资本公积”是虚增的,应当抵销。针对第二种情况,应当进行如下调整:借记“资本公积”科目,贷记“固定资产原价”科目。而教材中是借记“营业外收入”科目,这是完全不对的。因为母子公司作为标准的关联方,其转让固定资产交易是非正常商品销售,不能像正常公司之间那样确认营业外收入,而只能计入资本公积。□