

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。□