

企业集团固定资产折旧方法之我见

陕西咸阳 裴凤庆

企业集团在遵循会计或税法折旧方法的前提下,可以根据自身的需要选定一套不同于会计或税法折旧方法的内部折旧方法。内部折旧方法不受会计或税法折旧方法的约束,完全是企业集团基于强化内部管理与控制目的而自行确定的,既不会与会计折旧方法相抵触而直接改变外部投资者对企业集团市场价值的判断,也不会与税法折旧方法相抵触而影响企业既定收益下的纳税现金流出量。企业对外会计报表遵循会计折旧方法,纳税调整依据税法折旧方法,而内部折旧方法作为强化集团内部管理与控制的手段,与自身管理控制的需要相适宜。因此,内部折旧方法在操作上可以借鉴香港“资本减免”的税法折旧方法。本文就企业集团如何运用香港“资本减免”的税法折旧方法来确定内部折旧方法的问题进行粗略的探讨。

一、香港“资本减免”的税法折旧方法简介

香港“资本减免”的税法折旧方法是香港税法给予纳税企业“资本减免”的优惠,包括首期免税折旧额和每年免税折旧额两部分。首期免税折旧额是指设备购入当年按照购入价值及税法规定的首期免税折旧率(一般为60%)计算并一次性计入当年成本、可用于抵扣当年应纳税所得额的折旧费。以后年度该固定资产不再享有首期免税折旧额。首期免税优惠主要针对生产经营设备,其目的是增强企业设备的更新能力,降低固定资产的投资风险、鼓励企业不断提高生产效率。每年免税折旧额指的是按固定资产净额(购入价值-税法口径的折旧额)及税法规定的折旧率计算计入当年成本、可用于抵扣当年应纳税所得额的折旧费。

例如:某企业2002年购入A设备1 000万元,首期免税折旧率为60%,每年免税折旧率为30%。该设备预计使用年限为5年,直线折旧率为20%。

若当年实现利润800万元,所得税税率为18%。则:首期免税折旧额=1 000×60%=600(万元),2002年免税折旧额=400×30%=120(万元)。即:2002年可将720万元的折旧费抵扣当年的应纳税所得额。如果按会计口径计算2002年应纳税所得额为144万元(800×18%),而按税法口径计算2002年应纳税所得额为50.4万元[(800+1 000×20%-720)×18%],减少纳税93.6万元,在会计上作为递延税款处理。

若2003年实现利润1 100万元,其他条件不变,则:2003年免税折旧额=(1 000-720)×30%=84(万元);2003年会计上应纳税所得额=1 100×18%=198(万元);2003年税法上应纳税所得额=(1 100+1 000×20%-84)×18%=218.88(万元)。即增加纳税20.88万元(218.88-198),在会计上作为递延税款处理。以后年度以

此类推。

因此,这种“资本减免”的税法折旧方法从整个折旧期来看不会减少政府的税收收入,但可以加快企业固定资产周转速度、减少企业投资风险、增强企业竞争优势,同时也有利于政府税收收入的不断增加。

二、企业集团内部折旧方法的探讨

对于企业集团在运用香港“资本减免”的税法折旧方法来确定集团内部折旧时,首先要分别确定首期内部折旧额与每年内部折旧额,具体做法为:

1. 根据技术设备要求的更新速度和企业的财务承受能力,将经营性固定资产划分为不同的类型,分别确定“首期内部折旧率”和“每年内部折旧率”。

2. 纳税时各成员企业首先按照税法折旧口径计算各自实际应纳税所得额和实际应纳税所得额,然后按照各自适用的内部折旧率计算内部折旧成本,依此计算内部应纳税所得额与内部应纳税所得额,并将两种计算结果报送企业集团财务管理总部。

3. 对于统一纳税的企业集团,财务管理总部首先按照税法折旧口径计算内部应纳税所得额与内部应纳税所得额,并报送税务机关,然后将实际应纳税所得额与内部应纳税所得额的差额,在总部与成员企业之间进行结转。对于独立纳税的成员企业,财务管理总部在成员企业实际完税后,根据完税凭证先确认实际应纳税所得额,然后将实际应纳税所得额与内部应纳税所得额的差额,在总部与成员企业之间进行对冲结转。对于按月或按季纳税的成员企业或企业集团,其差额可在年末一次性结转。

例如:某企业集团所属子公司(甲公司)于2003年1月购入生产用数控机床,总价款为3 200万元,会计直线折旧期为8年,残值率为6%,税法直线折旧期为10年,残值率为8%。集团内部折旧方法按照香港“资本减免”的税法折旧方法,规定该机床内部首期折旧率为60%,每年折旧率为20%;依据会计折旧口径,甲公司在2002年和2003年分别实现账面利润2 000万元和2 200万元,所得税税率为33%。

因为:会计每年折旧额=3 200×(1-6%)÷8=376(万元),税法每年折旧额=3 200×(1-8%)÷10=294.4(万元),所以:2002年实际应纳税所得额=(2 000+376-294.4)×33%=686.93(万元);2003年实际应纳税所得额=(2 200+376-294.4)×33%=752.93(万元)。

又因为:2002年首期内部折旧额=3 200×(1-6%)×60%=1 804.8(万元);2002年每年折旧额=(3 200-1 804.8-3 200×6%)×20%=240.64(万元);2003年每年折旧额=(3 200-1 804.8-240.64-

对现金流量表及其编制方法的探讨

中国铝业股份有限公司郑州研究院 原振林

一、有关现金流量表的编制基础问题

现金流量表中的“现金”是指库存现金、银行存款、其他货币资金和现金等价物。其中,现金等价物是指企业持有的期限短、流动性高、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小的短期投资。但随着我国票据市场的快速发展和日臻完善,银行承兑汇票具有风险几乎为零、易于背书转让、急需资金时能够及时到金融机构贴现等特点,它相对于银行借款等融资手段更加快捷、手续简单且融资成本低廉,因此已成为企业间结算的主要手段之一。由于银行承兑汇票具备期限短、流动性高、易于转换为已知金额的现金等现金等价物的基本特征,因此笔者认为,也应将银行承兑汇票纳入现金流量表中的“现金”范畴。

二、特殊资本性收支如何反映的问题

1.当某企业向同一供应商购买固定资产和生产经营用物资时,其支付的现金如何在“经营活动”和“投资活动”中界定的问题。笔者认为,在往来账下设置二级明细科目就可以比较好地解决这一问题。例如在“应付账款”科目下设置“经营性应付账款”和“非经营性应付账款”明细科目。在往来账下科学地设置二级明细科目,还可以在以后的付款业务中正确地分经营性支出应付款和资本性支出应付款。同理,对于同一客户既有产品销售业务又有固定资产业务或投资业务的,利用上述办法可以比较好地解决关于应收账款如何在“经营活动”和“投资活动”中界定的问题。

2.生产经营用物资或产品用于资本性支出与工程物资用于生产经营或转为生产经营用物资时,其购进时支付的现金如何在现金流量表中反映的问题。这主要分为以下四种情况:①当期购进的生产经营用物资或产品用于资本性支出;②以前年度库存的生产经营用物资或产品用于资本性支出;③当期购进的工程物资用于生产经营或工程完工后转为生产经营用物资;④以前年度库存的工程物资用于生产经营或工程完

工后转为生产经营用物资。上述第①种和第③种情况均属于当期支付的现金如何在现金流量表中反映的问题,而第②种和第④种情况则属于以前年度现金流量表中“经营活动”和“投资活动”的支出项目事后发生的变化如何在“变化了的会计期间”反映的问题,是根据变化的情况对以前年度现金流量表的修正。

对于第①种情况,由于为购进生产经营用物资或为生产产品所支付的现金实质上最终被用于资本性支出,因此无论该部分资金一开始在会计上怎样核算,编制现金流量表时都应作为“投资活动产生的现金流量”来反映。对于第③种情况,由于为购进工程物资所支付的现金实质上最终被用于经营性支出,因此无论该部分资金一开始在会计上怎样核算,编制现金流量表时都应作为“经营活动产生的现金流量”来反映。

第②种和第④种情况属于对以前年度现金流量表的修正,不能直接反映在当期现金流量表的有关项目中。

假设某电解厂的厂房在2001年8月扩建,购进工程物资一批,价款500万元,工程在2002年2月完工投产,2002年1月生产上大修电槽槽领用该工程物资50万元,剩余工程物资10万元于3月转为生产经营用物资。由于2001年该电解厂在编制现金流量表时,8月份购进的500万元工程物资已全部记入了“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目,因此在编制2002年的会计报表时,生产上领用的50万元工程物资和转为生产经营用的10万元工程物资,只能在补充资料有关项目内单独予以反映。在补充资料的“不涉及现金收支的投资和筹资活动”项目中增加“以前年度存货用于投资活动”和“生产领用以前年度工程物资或以前年度节余工程物资转为存货”等内容。同时,在填列补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”中的“存货的减少(减:增加)”项目时,应在其下增加“以前年度存货用于投资活动”和“生产领用以前年度工程物资或以前年度节余工程物资转为存货”等内容。如果“以前

3 200×6%)×20%=192.51(万元)。所以:2002年内部应纳所得税=(2 000+376-1 804.8-240.64)×33%=109.08(万元);2003年内部应纳所得税=(2 200+376-192.51)×33%=786.55(万元)。

即:2002年及2003年实际应纳所得税与内部应纳所得税的差额分别为577.85万元(686.93-109.08)和-33.62万元(752.93-786.55),会计上将其差额记入“递延税款”科目。

甲公司2002年的账务处理为:①计提固定资产折旧时:借:制造费用2 045.44万元;贷:累计折旧2 045.44万元。②结转税款时:借:所得税109.08万元,递延税款577.85万元;贷:应交

税金——应交所得税686.93万元。

2003年的账务处理为:①计提固定资产折旧时:借:制造费用192.51万元;贷:累计折旧192.51万元。②结转税款时:借:所得税786.55万元;贷:应交税金——应交所得税752.93万元,递延税款33.62万元。

另外,对于财务管理总部,首先将各子公司当年实际应纳所得税汇缴至税务机关。其次,依据内部折旧方法,将子公司的实际应纳所得税与内部应纳所得税的差额在总部与成员企业之间进行结转。☐