

固定资产折旧与相关账表设计

荣树新

(湖南工程职业技术学院 长沙 410151)

【摘要】 本文通过对计提减值准备固定资产的折旧额和折旧率计算公式等的分析,发现其账务处理有值得改进之处,认为现行增值税条例下应按进项税额是否已抵扣分别设置固定资产明细账户,相应地分别计提折旧,固定资产卡片应增加“已提减值准备额”、“进项税额抵扣额”等栏目。

【关键词】 固定资产折旧 固定资产减值准备 增值税核算

由于现行会计准则和增值税条例的出台,原固定资产折旧额、折旧率计算公式已不具有普遍适应性,原固定资产明细账户的设置方法、原固定资产折旧计算表也与新的增值税条例不相适应。为准确计提固定资产折旧、准确核算增值税,本文对计提了减值准备固定资产的折旧额和折旧率计算公式以及如何设置固定资产明细账户等进行探讨。

一、计提减值准备固定资产的折旧问题

根据《企业会计准则第4号——固定资产》(CAS4)的规定,目前仅已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地不提折旧,其他(包括不需、未使用)固定资产均要计提折旧。固定资产应计折旧额是应当计提折旧固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。CAS4还规定:企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核,使用寿命预计数、净残值预计数与原先估计数有差异的,应当调整预计数。

1. 已提减值准备固定资产折旧额计算公式。根据CAS4规定和《企业会计准则第8号——资产减值》的有关规定,企业至少应当于每年年度终了,按重新预计的使用寿命(或尚可使用年限)和预计净残值来确定下期的折旧额。并且,已计提减值准备的固定资产,其折旧的计提基数不是原值,而是原有净值扣减其减值准备之后的可变现净值,其可变现净值可按下列方法确定:固定资产可变现净值=固定资产账面原值-计提减值准备前累计已提折旧-计提的固定资产减值准备。则有:

年折旧额=(固定资产可变现净值-预计净残值)÷重新估计尚可使用年限

或者:年折旧额=(1-净残值率)÷重新估计尚可使用年限×固定资产可变现净值

式中:净残值率=预计净残值÷固定资产可变现净值;月折旧额=年折旧额÷12。

已计提减值准备固定资产的单位工作量折旧额计算公式类似。

2. 已提减值准备固定资产折旧率计算公式。根据上述计

算公式,即可推算出已计提减值准备的固定资产年折旧率和月折旧率。

年折旧率=年折旧额÷固定资产可变现净值=(1-净残值率)÷重新估计尚可使用年限×100%;月折旧率=年折旧率÷12。

二、现行固定资产明细账户设置与折旧计算表设计存在的问题

现行增值税条例下,增值税一般纳税人取得除房屋、建筑物、小轿车、摩托车和游艇(以下合并简称“自用消费品”)以外的固定资产用于增值税应税项目,其进项税额可以抵扣(包括相应运输费用的7%),但下列两种情形不能抵扣:一是用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进固定资产及相应的运输费用;二是非正常损失的购进固定资产及相应的运输费用。如果增值税一般纳税人取得除自用消费品以外的固定资产时确定用于增值税应税项目,从销项税额中抵扣了进项税额,而后固定资产暂时或永久改变用途,用于(或发生了)增值税不能抵扣的情形,相应的进项税额不能抵扣,对相应已抵扣的进项税额应转出。

那么进项税额转出金额如何计算呢?根据财政部、国家税务总局《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)第五条规定:不得抵扣的进项税额(或应转出进项税额,下同)=固定资产净值×适用税率。显然,进项税额已抵扣的固定资产中途暂时用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的,其不可抵扣的进项税额应按改变用途期间的折旧额与税率计算。由此可见,与增值税改革前比,新增增值税条例下固定资产进项税额存在转出问题,且存在根据折旧费和税率计算进项税额转出额问题。因此,为便于准确核算增值税,准确分类计提折旧,固定资产明细账、折旧计提表等应进行必要的改进。

1. 固定资产明细账户的设置。进项税额未抵扣的固定资产不涉及进项税额问题,也不存在进项税额转出问题,而根据进项税额已抵扣的固定资产计提的折旧费,可能要据此计算不能抵扣的进项税额,并进行进项税额转出处理,因此应按进项税额是否已抵扣分别设置固定资产明细账户。因涉及折旧

会计师事务所内部利益分配机制研究

彭剑君(博士) 刘家松

(中国社会科学院财贸经济研究所 北京 100836 中南财经政法大学会计学院 武汉 430074)

【摘要】完善会计师事务所内部治理,关键在于解决会计师事务所相关利益主体的利益分配问题,利益分配机制是会计师事务所内部治理最核心的内容。本文在分析我国会计师事务所内部利益分配现状的基础上,借鉴西方会计师事务所的成功经验,构建有中国特色的会计师事务所内部分配机制。

【关键词】会计师事务所 内部治理 股权结构 利益分配

随着中国注册会计师行业进入做大做强、加速国际化发展的新阶段,会计师事务所内部治理机制逐渐成为人们关注的热点问题。会计师事务所内部治理机制主要包括组织形式、股权结构、合伙人分配制度、合伙人控制制度、内部制衡、专业人员分配制度、质量控制制度以及组织文化等八个方面。这八个方面都与会计师事务所内部的利益分配存在直接或者间接的关系。可见,完善会计师事务所内部治理,关键在于解决会计师事务所相关利益主体的利益分配问题,利益分配机制是会计师事务所内部治理最核心的内容。只有建立合理的内部利益分配机制,会计师事务所做大做强的目标才能够实现,从

而从容应对会计服务市场的国际竞争。

一、现行会计师事务所内部利益分配机制存在的问题

1. 劳资利益分配比例失调。目前我国会计师事务所的主要管理岗位和业务部门的负责人基本上由股东或者合伙人担任,董事会成员和高级管理成员几乎完全重合,即所有者与经营者合而为一。而且,我国会计师事务所在分配机制和薪酬机制上并没有考虑到会计师事务所“人合”与“资合”相结合的两合特征,利润分配时仍与一般企业一样以“资合”为主要依据。对于智力资本的投入缺少量化指标衡量,多数情况下由主任会计师独自作出决定,缺乏客观统一的标准。这在我国会计师

费列支渠道问题,应再分别按使用部门设置账户;如果管理上需要考查固定资产使用情况,则应同时按使用情况即生产经营用、非生产经营用、未使用、不需用设置账户。对不提折旧的已提足折旧继续使用的固定资产以及按照规定单独估价作为固定资产入账的土地,应单独设置账户。

(2) 固定资产卡片。固定资产卡片中应在原有栏目基础上增加反映减值准备计提情况、进项税额抵扣情况的内容,即应增加“已提减值准备额”、“进项税额抵扣额”等栏目。

(1) 固定资产明细账户。应按进项税额是否已抵扣分别设置进项税额已抵扣固定资产明细账户和进项税额未抵扣固定资产明细账户。二者格式一致。以前者为例,其格式如表1所示。进项税额已抵扣固定资产不包括房屋、建筑物,属于运输设备类的小轿车、摩托车和游艇,以及小规模纳税人所有固定资产。进项税额未抵扣的固定资产包括小规模纳税人的所有固定资产,一般纳税人未取得增值税发票的固定资产,增值税改革前取得的所有固定资产,增值税改革后取得的房屋、建筑物以及属于运输设备类的小轿车、摩托车和游艇等。

2. 固定资产折旧计算表的设计。为便于根据折旧费计算不可抵扣的进项税额,也应按进项税额是否已抵扣分别填制固定资产折旧计算表,其格式相同,以“进项税额已抵扣固定资产折旧费计算表”为例,如表2所示。

表2 固定资产(进项税额已抵扣)折旧费计算表

使用部门及固定资产类别	固定资产月初原值	月折旧率	折旧额

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知.财税[2008]170号,2008-12-19
2. 国务院.增值税暂行条例.国务院令 第538号,2008-11-10
3. 财政部,国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.财政部 国家税务总局令 第50号,2008-12-15
4. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

表1 进项税额已抵扣固定资产明细账户
使用部门(使用情况):

年	月	日	凭证号	固定资产类别				合计
				动力设备	工作机器	运输设备	……	