

公允价值计量对资产折旧摊销的影响

周冶芳

(武汉科技大学文法经济学院 武汉 430081)

【摘要】 本文从采用公允价值计量后相关资产的折旧或摊销的角度,分析现行会计处理方法存在的问题,在此基础上提出公允价值计量条件下的资产折旧及摊销会计处理的设想。

【关键词】 公允价值计量 资产折旧 资产摊销

2007年开始实施的企业会计准则,在金融工具、投资性房地产、企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面较广泛地采用了公允价值计量,引发了会计界对公允价值计量的热烈讨论,但讨论主要围绕公允价值计量本身及其直接影响进行,对其产生的间接影响则讨论不多。本文特就公允价值计量对资产折旧或摊销等产生的影响进行探讨。

一、以公允价值计量的资产折旧或摊销的会计制度规定

会计制度采用公允价值计量,涉及资产折旧或摊销的主要是投资性房地产、非货币性资产交换和债务重组等方面。

1. 投资性房地产。《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定:企业可在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量;有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,也可以对投资性房地产采用公允价值计量。采用公允价值计量的,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,但应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

如果是采用成本模式,则按月(期)对投资性房地产计提折旧或进行摊销,借记“其他业务成本”科目,贷记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目。

2. 非货币性资产交换。非货币性资产交换,是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价低于25%)。

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的应当以公允价值和应该支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。两个条件都不符合,以换出资产的账面价值确定。

3. 债务重组。

《企业会计准则第12号——债务重组》规定:
(1)债务人会计处理。以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额,计入当期损益。抵债资产公允价值与账面价值的差

额,分别以下情况进行处理:①抵债资产为存货的,如为原材料,通过“其他业务收入”、“其他业务成本”科目核算;为库存商品,通过“主营业务收入”、“主营业务成本”核算。②抵债资产为固定资产、无形资产的,其公允价值和账面价值的差额,记入“营业外收入”、“营业外支出”科目。③抵债资产为长期股权投资的,其公允价值与账面价值的差额,计入投资收益。

(2)债权人会计处理。以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让资产按其公允价值入账,重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额,计入当期损益,债权已计提减值准备的,先将该差额冲减减值准备,减值准备不足冲减的,计入当期损益,即记入“营业外支出”账户中。

二、公允价值计量条件下资产折旧或摊销存在的问题

1. 折旧对象混乱。采用公允价值计量后,由于公允价值是基于市场信息的一种评价,随着市场的变化,公允价值处在不断的变化之中,与此相适应,资产的账面价值就要根据公允价值的变动进行调整并将变动的差额计入当期损益。一般来说,公允价值既可以大于实际成本,也可以小于实际成本。这样一来,资产折旧或摊销的对象就有了两种选择:一是公允价值;二是实际成本。许多学者认为,资产折旧或摊销的对象应该是公允价值,现行会计准则在采用公允价值计量同时又涉及资产摊销或折旧的几项具体准则中对折旧对象的规定非常混乱,有的是公允价值,有的是账面价值(实际成本)。

但笔者认为,资产折旧或摊销的对象应该是其实际成本,因为公允价值并非企业为取得该项资产实际付出的代价,而是随着市场变动发生的价值变动,如果进行摊销将其记入“管理费用”、“制造费用”等科目,当资产增值时,就会虚增费用;当资产减值时,就会少记费用,造成费用不实。公允价值是一种基于公平交易的客观评估价值,它不符合费用类科目的“实际消耗”的核算内容,所以资产摊销的对象应该是实际成本而不是公允价值。

2. 资产减值损失和公允价值变动在内涵上的重复。现行会计准则除了保留各项资产减值准备如坏账准备、存货跌价准备、持有至到期投资准备、长期股权投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、贷款损失准备(仅取消了在

企业购销业务违约金的财税处理

樊正玲 李伟毅

(日照职业技术学院 山东日照 276826 山东财政学院 济南 250014)

【摘要】在企业购销业务中经常发生违约问题,本文对违约金涉及增值税、营业税及企业所得税的财税处理作了分析并举例说明,为相关业务处理提供借鉴。

【关键词】购销业务 违约金 增值税 营业税 企业所得税

违约金是合同当事人在合同中预先约定的当一方不履行或不履行合同时,由违约的一方支付给对方的一定金额的货币。营业外支出是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项损失,本科目核算企业发生的各项营业外支出,包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。企业发生上述支出时,借记“营业外支出”科目,贷记“银行存款”等科目。相应的,收到违约金的一方应作为营业外收入处理。

一、违约金涉及增值税的财税处理

1. 供货方自采购方取得的与购销货物相关的违约金的

建工程减值准备)等,还在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组、非货币性交易等方面均采用了公允价值计量属性,并将其变动差额计入当期损益。

在全面推广公允价值计量条件不成熟的情况下,采用资产减值准备作为一种过渡形式,现行会计准则是两者同时对不同的对象使用,但从整体上讲,两者在内容上存在重复。

3. 公允价值计量后资产折旧或摊销账务处理的不一致。由于公允价值计量后,当公允价值大于实际成本时,资产折旧就会多提,摊销也会多摊,这样相关的费用类科目会多计,增值部分则记入了“公允价值变动损益”、“营业外收入”或“营业外支出”等科目,这时持有资产价值变动会对企业损益产生有利的影响;而当公允价值小于实际成本时,情况则相反。

4. 固定资产折旧额的计算确定存在的问题。《企业会计准则第8号——资产减值》规定:资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整,以使该资产在剩余使用寿命内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。资产减值损失一经确认,以后会计期间不得转回。

这条规定使得资产发生减值损失时,都要随之调整折旧或摊销额,不仅使固定资产折旧的计算变得麻烦,也不尽合理。

累计折旧反映的是固定资产的损耗程度,现行会计制度规定已计提减值准备的固定资产应当以减除减值准备后的价值重新确定折旧率和折旧额,这样减记的折旧本该计入管理

增值税处理。《增值税暂行条例》规定:销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。《增值税暂行条例实施细则》规定,价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。对于适用增值税政策的经济交易,根据增值税相关政策规定,纳税人缴纳增值税销售额为向购买方收取的全部价款和价外费用,此价外费用包含违约金。所以,违约金应当缴纳增值税。

费用、制造费用的却计入了营业外支出。

此外,固定资产折旧方法的改变,作为会计估计变更处理,采用未来适用法;原规定为会计政策变更,采用追溯调整法,这使企业可能会增加新的盈余管理手段,这些都导致固定资产折旧计算确定上存在一定的问题。

三、公允价值计量后资产折旧或摊销会计处理之构想

1. 资产折旧或摊销的对象确定为资产的实际成本。基于以上分析,公允价值计量下,会计既要反映资产的公允价值,以提高会计信息的相关性,又要反映资产的实际成本,以正确确定资产的折旧额。因此,应将折旧的对象确定为资产的实际成本,这样当资产价值发生变动时不用调整折旧额及其计算,又可使费用类科目和营业外收支科目核算内容更准确。

2. 资产减值准备计提和公允价值计量的区分。从本质上讲,资产减值准备是公允价值计量的不完全使用,是过渡形式,所以最好不要对同一资产同时使用,以免引起混乱,相关的账务处理也要统一口径。

主要参考文献

1. 刘思森.公允价值计量的发展与监管启示.会计研究,2009;8
2. 葛家澍.关于在财务会计中采用公允价值的探讨.会计研究,2007;11
3. 王世定,赵治纲.最新企业会计实务操作.北京:经济科学出版社,2007