

第 t 年全年应提折旧额=第 t 年按固定资产原值折旧额+第 t 年全年物价上涨损失补偿额

第 t 年某月应提折旧额=第 t 年某月按固定资产原值折旧额+第 t 年每月物价上涨损失补偿额

例:某企业某车间生产用固定资产原值为 1 000 000 元,预计使用 10 年,预计净残值率为 5%。要求:采用年数总和法进行固定资产折旧核算。

第一年:假设年初估计今后年均物价上涨率为 2%

按原值折旧的月折旧率= $\frac{10}{55} \div 12 \times 100\% = 1.52\%$

按原值折旧的月折旧额= $950\ 000 \times 1.52\% = 14\ 440$ (元)

每月应提物价上涨损失补偿额= $(1\ 000\ 000 \times 2\%) \div 12 = 1\ 666.67$ (元)

则:第一年每月应提折旧额= $14\ 440 + 1\ 666.67 = 16\ 106.67$ (元)

会计分录为:

借:制造费用 16 106.67
 贷:累计折旧——按原值折旧额 14 440
 ——物价上涨损失补偿额 1 666.67

同时:借:固定资产 1 666.67

 贷:资本公积——物价上涨损失补偿额 1 666.67

第二年:假设年初估计今后年均物价上涨率为 1.5%

按原值折旧的月折旧率= $\frac{9}{55} \div 12 \times 100\% = 1.36\%$

按原值折旧的月折旧额= $950\ 000 \times 1.36\% = 12\ 920$ (元)

每月应提物价上涨损失补偿额= $1\ 000\ 000 \times (1+2\%) \times 1.5\% \div 12 = 1\ 275$ (元)

则:第二年每月应提折旧额= $12\ 920 + 1\ 275 = 14\ 195$ (元)

会计分录为:

借:制造费用 14 195
 贷:累计折旧——按原值折旧额 12 920
 ——物价上涨损失补偿额 1 275

同时:借:固定资产 1 275

 贷:资本公积——物价上涨损失补偿额 1 275

其它各年(略)。

考虑物价年均小幅上涨因素计提固定资产折旧时,在增加固定资产账面金额的同时增加了累计折旧额,所计算的固定资产的净值(折余价值)与按现行会计制度规定所计算的固定资产净值是一致的,因此,企业间通过资产负债表来进行资产总额的比较时,不会因为估计的物价上涨率不相等而不具可比性。但采用该法时,应注意企业任意高估物价年均上涨率来增大当期费用以达到逃税的目的。

(作者单位:淮海工学院经济管理学)

责任编辑 温彦君

实质重于形式原则的

几项运用



□ 陈继云

1、融资租赁的会计处理

按照《企业会计制度》的规定,资产,是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。资产要素的一个重要特征是由企业拥有或控制。根据该定义,会计上对融资租入的固定资产应该如何处理呢?众所周知,在融资租赁方式下,固定资产从企业外部租入,是租赁行为的对象,租赁的法律实质决定了这一租赁物的所有权属于出租方,承租方只拥有使用权、收益权。这显然不符合“资产是企业拥有的资源”的定义。然而,从另一方面,我们又可以看到,由于融资租赁方式下租赁方所支付的租赁费包括了出租方购买出租物的所有成本和一定利润,并且其租赁期一般覆盖租赁物可使用的大部分期间,以及在租约到期时承租方有权选择优先廉价购买租赁物等,这表明和出租物有关的主要风险和报酬已经转至承租方,其实质上已经控制了租赁物。因此,须进行会计确认和核算。

2、关联方交易关系的确认

《关联方关系及其交易的披露》准则中对关联方关系及其交易在财务报告中披露的原则、方法,关联方关系的交易类型、信息披露应包含的内容做了规范。但对“关联方关系”却没有具体定义,只是给出了判断标准,即“在企业财务和经营环境中,如果一方有能力直接或间接、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,本准则将其视为关联方。”在这一判断标准中,后一段充分体现了实质重于形式原则,即关联方关系是否存在,应视其关系的实

质,而不仅仅是法律形式。如一家母公司同时控制了两家子公司,则不仅母公司与这两家子公司之间存在关联方关系,这两家子公司之间也存在关联方关系。再如,某人同时在两家公司担任关键管理职务则可以将这两家公司视为关联方。但“仅仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商”不视为关联方。

3、收入的确认

《企业会计准则—收入》在收入的确认方面较多地运用了实质重于形式原则。如在确认商品销售收入时,其条件之一就是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方,其重视的是所有权上的主要风险和报酬的经济实质而不是所有权的法律形式。在某些情况下,企业已经将所有权凭证或实物交付给买方,但商品在质量、品种、规格等方面不符合合同要求又未按保证条款及时弥补,或未完成售出商品的安装或检验工作(是销售合同的重要组成部分),就不能确认收入。又如,企业将一项资产处理给其他单位,在文件中称将法律所有权转移,但可能存在确保企业继续享有该资产所包含的未来经济利益的协议,这时,也不能作为销售来处理。

4、期后事项审计的处理

期后事项指资产负债表日至审计报告日发生的以及审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。《独立审计具体准则第15号—期后事项》第四条要求注册会计师应充分关注以下两类期后事项对会计报表的影响:“(一)能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项;(二)虽不能影响会计报表金额,但可能影响对会计报表正确理解的事项。”

会计处理上把期后事项划分为两类:即调整事项和非调整事项。调整事项指能提供补充证明,且对资产负债表日财务状况及编制的会计报表产生影响的需调整的项目。非调整事项指不影响会计报表金额,但可能导致使用者的误解,只需在会计报表附注中揭示的事项。对于期后事项,由于它是在资产负债表日后发生的,资产负债表日的会计报表并没有对其进行反映,但本着充分揭示和实质重于形式原则,要在附注中披露,并对报表项目及其金额进行调整。如审计单位在资产负债表日前签发的支票因透支被退回要调整报表现金项目;资产负债表日对应收账款中坏账的估计由于债务人突然破产需冲销的应收账款过大而明显不足,应调整加计报表的坏账准备;以及诉讼的判决影响等。注册会计师应该充分关注该原则的运用。

5、短期投资的计量

我国企业会计准则规定:资产计量应遵循历史成本原则,在《企业会计制度》中则提出了资产减值的处理,即短期投资按成本与市价孰低计量,市价低于成本的部分,应当提取短期投资跌价准备。按照国际惯例短期证券投资可分为

三类:一是准备持有至到期的债券;二是投机用的证券;三是随时可抛售的证券。对不同的类别可采用不同的方法计价。由于短期投资变动频繁,其价值与市场价值密切相关,因此,应根据市价反映其真实价值,一味墨守历史成本原则使其账实偏离,或一味遵循谨慎原则,都会误导信息使用者。这正是实质重于形式原则的又一体现。

6、长期借款利息的处理

在我国会计实务中,长期借款的利息按实际发生数计提,分别计入“财务费用”或“在建工程”等相关科目的借方,同时贷记“长期借款”科目,而不论借款利息要在多长时间內支付。这里存在一些问题,举例说明。例:某企业19X8年8月向银行借入资金1 000万元,借款利率为年率6%,借款期限5年,每半年付息一次,假设借款为一工程使用。会计处理上每月计提利息,19X8年8月为:

借:在建工程 50 000
贷:长期借款 50 000

19X8年12月31日资产负债表日:企业的长期借款余额为:10 000 000+50 0000×5=10 250 000(元)

其中长期借款本金1 000万元,应付未付利息25万元。由于利息是半年付一次,那么此利息应归属于流动负债,19X8年末资产负债表日的长期借款余额1 025万元,显然是夸大了长期负债,减少了流动负债。针对这种情况,按照实质重于形式原则,尽管在会计实务中将此借款利息计入了“长期借款”科目,我们仍要把其流动负债的实质体现出来,因此可将25万元利息列入长期负债下的:“一年内到期的长期负债”项目。

(作者单位:南京审计学院会计系)

责任编辑 温彦君

· 简讯 ·

为会计短期轮岗叫好!

□ 楼宇然 杨丽文

农行诸暨市支行从8月13日开始至27日止,对支行所辖各个分理处主办会计实行异地轮岗。在轮岗中既肯定对方主办会计的工作业绩,学习对方的长处;同时也查找到对方主办会计在工作上、制度上、管理上存在的不足和问题,促其改进与提高工作水平。

实行银行内部会计短期轮岗制,也就是采取“走出去”、“开眼界”,取人之长,补己之短的好办法,又是开展相互监督,相互检查,既当监督者,又当被监督者的好举措,有利于相互促进,相互提高。