

销。符合下列条件之一的固定资产修理，应视为固定资产改良支出：(1)发生的修理支出达到固定资产原值20%以上；(2)经过修理后有关资产的使用寿命延长二年以上；(3)经过修理后的固定资产被用于新的或不同的用途。该办法第25条以及《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第35条规定的固定资产最低折旧年限为：房屋、建筑物为20年；火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年；电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产经营有关的器具、工具、家具等为5年。

以上规定与会计规定不同的地方可能引起会计处理和税务处理的时间性差异，应当注意纳税调整。

4、注册会计师是否应认可华兴公司第一种情况的会计处理？

在会计实务中，固定资产的装修支出符合资本化原则的，可以在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。不符合资本化条件的，应当直接计入当期费用。但值得注意是否符合资本化原则，不是按照税法规定的其装修费用是否超过固定资产原值的20%以上。为此，针对本案例，注册会计师应当追加审计程序以确认该项固定资产装修是否符合资本化的条件，如果符合，注册会计师应当认可华兴公司的会计处理；如果有证据说明该固定资产装修不符合资本化的条件，注册会计师应当建议华兴公司做出相应调整。

5、注册会计师是否应认可华兴公司第二种情况的会计处理？

由于对经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应单设“经营租入固定资产改良”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单

独计提折旧。因此，不能认可华兴公司的会计处理，应当作出会计调整，并考虑对“经营租入固定资产改良”计提折旧。

借：经营租入固定资产改良

3 000 万元

贷：长期待摊费用——租入固定资产改良支出

3 000 万元

四、土地使用权与固定资产

【案例4】注册会计师李浩在审计华兴公司2005年度会计报表时，发现2005年度6月份结转的一个新建车间的价值中，并没有包括土地的价值，经询问得知，由于2004年购买的是整块土地，包括未来三期厂房建设的用地，土地使用年限为50年，这次新建车间仅占部分土地，因此认为无法把土地使用权结转至该车间的固定资产账上，仍在“无形资产——土地使用权”体现。另外，注册会计师还发现2005年11月份，华兴公司已经利用该块土地使用权抵押向银行办理了贷款。

【讨论与分析】

1、在会计实务中，企业购买土地后建房，如何把土地使用权结转到房屋建筑物的固定资产账上？

企业购买土地时，按照支付的土地出让金计入“无形资产——土地使用权”；如果企业在其上建房，应当按照在建工程的“红线图”标注的四址边界把相关部分的“无形资产——土地使用权”结转到在建工程成本，等到房

屋建筑物达到预定使用状态后，该部分土地使用权与在建房屋建筑物成本一起结转入“固定资产——房屋建筑物”里，这样，土地和地上附着物形成一个资产。

2、在会计实务中，如果土地使用期限长，但房屋建筑物使用寿命短，如何计提折旧？

由于土地和地上附着物形成一个资产，共同为企业经济利益，不能分开形成资产，也不能分别计提折旧，所以，在计提折旧时，应当考虑到当房屋建筑物报废时，土地尚剩余的使用年限，把此剩余年限的土地价值留在房屋建筑物的残值中，等房屋建筑物报废时，该剩余年限的土地价值再通过固定资产清理结转入“无形资产——土地使用权”。

3、注册会计师对本案例中的情况应如何处理？

首先，建议华兴公司追溯重述房屋建筑物的入账价值及其折旧；其次，与华兴公司的管理当局沟通，说明把整块土地抵押贷款可能造成的风险及其对厂房所有权的留置的影响，建议华兴公司积极采取措施纠正其不规范的做法。如果华兴公司接受建议，考虑发表无保留意见的审计报告；如果拒绝接受，考虑对会计报表的影响而发表非标准意见的审计报告。■

(作者单位：中央财经大学
利安达会计师事务所)
责任编辑 孙蕊

●短讯

8月31日，中小企业管理软件厂商MYOB智管在北京召开“掌握商机，携手共赢”代理商大会，来自全国各地近百家经销商参加了此次大会，并亲身接触了MYOB在中国市场上首先推出的“记账智友”和“账表通”两款财务管理软件。■

(本刊通讯员)