

关于固定资产核算中

几个疑难问题的探讨

□ 邵毅平

财政部于2000年12月29日发布的《企业会计制度》对固定资产的入账价值做了诸多变动,以使利润确定的基础更加可靠。2001年11月9日发布的《企业会计准则——固定资产》,又在固定资产的定义、折旧的范围和计提基础以及后续支出、披露等方面做了一些变动。笔者现将准则和制度中有关固定资产核算中的变化以及核算中未明确规定的一些疑难问题作一探讨,以期对实务工作者有所裨益。

一、固定资产的后续支出问题

《企业会计制度》规定:“在原有固定资产的基础上进行改建、扩建的固定资产,按原固定资产的账面价值,加上由于改建、扩建而使该项资产达到预定可使用状态前发生的支出,减去改建、扩建过程中发生的变价收入,作为入账价值”,从而使固定资产的价值更为真实。而固定资产准则不再将固定资产的后续支出简单地划分为固定资产改扩建、固定资产的改良、固定资产大修理、固定资产中小修理,而是注意后续支出的经济实质。如果这些后续支出增强了固定资产获取未来经济利益的能力,提高了固定资产的性能,即:使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,则应将该后续支出计入固定资产的账面价值;如果这些后续支出不能提高相关固定资产原先预计的创利能力,依据资产的确认条件,就不能将其予以资本化,而应当在发生时将其确

认为费用。准则的这一变化体现了实质重于形式核算原则在会计上的又一次运用,但固定资产准则并未就资本化部分如何入账做出规定。据笔者了解,关于后续支出的会计处理在实务中至少会遇到以下两个难题:

1、资本化支出的入账问题

按照2000年国务院发布的《企业财务会计报告条例》中对有关会计要素的重新定义,企业应该反

映固定资产实际可用的价值,以体现资产真实性的特征,而不能用固定资产的原价去改扩建的支出,减去改扩建过程中的变价收入。因此,笔者认为符合资本化条件的固定资产的后续支出应根据《企业会计制度》的规定,按原固定资产的账面价值加上资本化的支出部分作为相关固定资产的入账价值较为合理。其具体核算举例说明如下:

例1:2002年1月1日,甲企业(一般纳税人)决定将其拥有的一台设备(该设备原价为100 000元,已计提累计折旧为40 000元,账面价值为60 000元)在2002年1月1日至2月28日进行改扩建,在改扩建期间该企业共发生支出20 000元,全部以银行存款支付。该设备经过改扩建达到预定可使用状态后,大大提高了生产能力,并使其使用年限延长了2年。为简化核算过程,假设整个过程不考虑其他相关税费。

本例中,由于对该设备的改扩建支出,符合了资本化条件,因此,该项后续支出应增加固定资产的账面价值。实务中甲企业的账务处理一般有以下两种做法。

做法一:(1)2002年1月1日固定资产转入在建工程的会计分录为:

借:在建工程	60 000
累计折旧	40 000
贷:固定资产	100 000

(2)2002年1月1日至2月28日,固定资产后续支出发生

的销售增长,反之,若公司经营效率下降,可持续增长曲线即会向右方旋转(如L3)表明在相同资本结构条件下,公司将获得一个较低的可持续增长(如X点)。

从上图也可以看出,随着资产负债率提高(加大财务杠杆),可持续增长的水平也愈来愈高,其实际增长超越可持续增长出现现金逆差的可能性也越来越小,但是财务杠杆高也意味着公司财务风险加大,因此,财务杠杆水平也不可

能无限加大,公司在拟订财务规划时,必定要在既定的经营效率、留存收益政策及可接受的财务风险水平下确定一个可持续的销售增长水平,当实际增长超越或低于可持续增长时,管理人员必须事先预计并加以解决可能导致的财务问题。

(作者单位:湖南财经高等专科学校会计系)

责任编辑 王教育

的会计分录为:

借:在建工程 20 000

贷:银行存款 20 000

(3)2002年2月28日,设备改扩建工程达到预定可使用状态时的会计分录为:

借:固定资产 80 000

贷:在建工程 80 000

做法二:把做法(一)中的:“在建工程”科目换成“固定资产清理”科目,其最终转入“固定资产”的入账价值仍是80 000元。笔者认为,做法(一)较妥。“固定资产清理”科目核算的是企业因出售、报废和毁损等原因转入清理过程的固定资产价值及其在清理过程中发生的清理费用或清理收入等,而固定资产的改扩建所发生的资本性支出,由于原固定资产的实体并未离开企业,只是其价值发生变化,因此该部分支出不能通过“固定资产清理”来增加原固定资产的账面价值。

2、准则施行前固定资产大修理中待摊、预提费用的会计处理问题

固定资产准则规定,若后续支出不符合资本化条件,则应在发生时直接计入当期损益,不再通过预提或者待摊的方式进行核算。固定资产大修理等维护性支出,通常就属于这种情况。但企业执行《企业会计制度》时,对已预提或尚未摊销的大修理支出在执行新准则时该如何衔接呢?财政部于2001年2月26日印发了《贯彻实施〈企业会计制度〉有关政策衔接问题的规定》,该规定中提出两种情形导致所采用的会计政策发生变更,应采用追溯调整法。这两种情形是:(1)按《企业会计制度》规定计提固定资产、无形资产、在建工程、委托贷款减值准备的会计处理;(2)按《企业会计制度》规定进行的债务重组、非货币性交易。2001年11月29日,财政部又发布了《外商投资企业执行〈企业会计制度〉有关问题的规定》,要求外商投资企业从2002年1月1日起应执行《企业会计制度》,同时该规定还提出了外商投资企业在执行《企业会计制度》时的特殊政策变更:“如果未摊销的开办费和筹建期间的汇兑损失余额较大,直接将其余额转入当期损益对企业的利润产生重大影响的,可采用追溯调整法进行处理。如果未摊销的开办费和筹建期间的汇兑损失余额较小,直接将余额转入当期损益对企业的利润无重大影响的,可将其余额直接转入当期损益。”因此,根据财政部对会计政策变更和衔接的理解,笔者认为:若大修理已预提或未摊销的金额较大,直接将其余额转入当期损益对企业的利润会产生较大的影响,则应采用追溯调整法进行会计处理;若大修理已预提或未摊销的金额较小,直接将其余额转入当期损益对企业的利润无重大影响时,可将余额直接转入当期损益。经过上述衔接处理,企业以后再发生大修理费用只需在发生当期确认为费用即可。

二、固定资产折旧问题

1、关于计提固定资产折旧的空间范围

《企业会计制度》规定了四项固定资产不计提折旧,而固定资产准则只规定了制度中四项的两项不计提折旧。另外两项之一的“以经营方式租入的固定资产”,由于其在租赁准则中已规定应计提折旧,因此在固定资产准则中不再重复。而改变的是将以前不计提折旧的“未使用、不需用的固定资产”也纳入了折旧的计提范围,其理由是企业对“未使用、不需用的固定资产”计提折旧有利于促进企业更加充分地利用固定资产并及时处置不需用的固定资产。

2、关于预计使用年限即准则中的“使用寿命”问题

准则给出了确定固定资产使用寿命应考虑的因素,比《企业会计制度》的规定更为细化,从而使企业执行起来有章可循,提高了可操作性。在固定资产使用过程中,由于其所处的经济环境、技术环境等发生了变化,有可能致使预计的固定资产使用寿命发生较大变化,从而必须延长或缩短使用寿命才能反映出其为企业带来经济利益的期间。为此,固定资产准则规定应当调整固定资产的折旧年限,该折旧年限的调整应该按照会计政策、会计估计变更和会计差错更正准则中的会计估计变更有关规定,采用未来适用法进行会计处理。

3、关于固定资产折旧的计提基础问题

尽管《企业会计制度》规定了固定资产的减值,但在制度中又规定“应提的折旧总额为固定资产原价减去预计残值加上预计清理费用”。该条说明制度中的折旧总额尚未涉及减值问题,实务操作中对减值是否调整折旧的问题也莫衷一是。固定资产准则则在定义部分鲜明地提出“应计折旧额,指应当计提折旧的固定资产原价扣除其预计净残值后的余额,如果已对固定资产计提减值准备,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额”。同时准则还明确规定“已计提减值准备的固定资产,应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额;如果已计提减值准备的固定资产价值又得以恢复,应当按照固定资产价值恢复后的账面价值,以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额”。“如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值的各种因素发生变化,使得固定资产的可收回金额大于其账面价值,则以前期间已计提的减值损失应当转回,但转回的金额不应超过原已计提的固定资产减值准备”。一些实务工作者在理解以上两条规定时比较困难,笔者认为理解的关键是转回金额如何确定的问题。在不考虑减值时,由于折旧的计提,固定资产的账面价值本身也在变动,这使得固定资产、无形资产这类资产的减值在转回时完全不同于存货、长期投资等,从而使得固定资产、无形资产等减值转回时考虑的因素就更复杂一些。现举例说

明如下:

例2:乙企业(一般纳税人)是一家生产性企业,该企业于20X1年12月28日购置了一台价值为105万元(含增值税进项税额)的设备用于生产。在考虑相关因素的基础上,企业预计该设备的使用寿命为5年,预计净残值为5万元,设备采用年限平均法计提折旧。20X3年12月31日,企业在进行检查时发现该设备减值,其可收回金额为56万元。20X4年12月31日企业再检查时发现,上年据以计提固定资产减值因素已发生变化,从而对企业产生了有利的影响,可收回金额达到70万元。为简化计算过程,假设整个过程不考虑其他相关税费,并且假定企业的折旧方法、预计净残值和预计使用寿命均未发生变化,折旧按年度计提。

(1)20X1年12月28日企业取得固定资产时:

借:固定资产 1 050 000

贷:银行存款 1 050 000

(2)20X2年12月31日计提固定资产折旧200 000元
 $[(1\ 050\ 000-50\ 000)/5]$ 时

借:制造费用 200 000

贷:累计折旧 200 000

(3)20X3年12月31日计提固定资产折旧200 000元和固定资产减值准备90 000元 $[1\ 050\ 000-200\ 000\times 2-560\ 000]$ 时:

借:制造费用 200 000

贷:累计折旧 200 000

借:营业外支出——计提固定资产减值准备 90 000

贷:固定资产减值准备 90 000

(4)20X4年12月31日计提固定资产折旧170 000元
 $[(560\ 000-50\ 000)/3]$ 和转回已计提的固定资产减值准备60 000*元时:

借:制造费用 170 000

贷:累计折旧 170 000

借:固定资产减值准备 60 000

贷:营业外支出——计提固定资产减值准备 60 000

*注:考虑20X3年12月31日固定资产减值因素的影响,20X4年12月31日计提折旧后的固定资产账面净额为390 000元 $(560\ 000-170\ 000)$,而20X4年12月31日在不考虑20X3年12月31日计提固定资产减值准备影响时计算确定的固定资产账面净额为450 000元 $(1\ 050\ 000-200\ 000\times 3)$,低于其可收回的金额700 000元。因此,该企业不能按照700 000元与390 000元的差额310 000元予以转回,而应按照450 000元与390 000元之间的差额60 000元予以转回。转回以后固定资产的账面净额又重新恢复到了历史的计价基础上。

(5)20X5年12月31日和20X6年12月31日计提固定资产折旧时:

借:制造费用 200 000

贷:累计折旧

200 000

三、关于土地使用权的核算问题

《企业会计制度》规定:“企业购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权,在尚未开发或建造自用项目前,作为无形资产核算,并按本制度规定的期限分期摊销。……企业因利用土地建造自用某项目时,将土地使用权的账面价值全部转入在建工程成本。”在实务中,往往会对以下两个问题难以解决:(1)一个企业买了一块土地分次建造房屋、建筑物,该土地出让金的价值应该如何分摊到不同的建筑物中去;(2)该无形资产转入在建工程成本后如何计提折旧。

这两个问题在《企业会计制度》中并未明确规定。笔者认为,购入土地支付的土地出让金,在自用项目未建造时仍按无形资产进行摊销,等自用项目开始建造时再将土地使用权尚未摊销的账面价值根据容积率,即用整块土地的面积除以房屋、建筑物的幢数得出每幢的面积,再用未摊销的土地使用权除以整块土地的面积得出每单位面积的未摊销使用权的价值,再将每单位面积的未摊销使用权的价值乘以每幢的面积就可以算出建造某幢房屋、建筑物时应进入自用项目的成本。同时,笔者建议,《企业会计制度》和有关准则应对该问题作出相应规定。

实务中,土地使用权的预计使用年限往往高于房屋、建筑物的预计使用年限,那么,该土地使用权转入在建工程成本后的折旧该如何计提呢?实务中的一般做法是在预计该房屋、建筑物的净残值时,考虑到土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物预计使用年限的因素,作为净残值预留,等该项房屋、建筑物报废时,将净残值中相当于尚可使用的土地使用权价值的部分,转入继续建造的房屋、建筑物的价值,如果不再继续建造房屋、建筑物,则将该部分价值转入无形资产进行摊销。如企业将土地连同房屋、建筑物一并出售的,按其账面价值结转固定资产清理。笔者认为该做法不够合理,其中的预留净残值存在较大的主观随意性,且由于土地使用权没有通过明细账核算,以后的转回也较为困难。在此,笔者提出另外一种新的做法,以供探讨。即把该土地使用权用明细账的形式独立在固定资产中,将不含土地使用权的房屋、建筑物与土地使用权分别就原预计使用年限和方法分别折旧(土地使用权部分的折旧仍旧是摊销性质),若房屋、建筑物报废,未计提折旧(摊销)的固定资产中的土地使用权价值部分就可以转入继续建造的房屋、建筑物的价值,若不再继续建造房屋、建筑物,则将其未折旧(摊销)的价值转回到无形资产继续摊销,这样,比较真实地反映了土地使用权进出固定资产的整个过程,清晰明了。

(作者单位:浙江财经学院会计学院)

责任编辑 季建辉