

《企业会计制度》讲座(七)

□ 财政部会计司

(四) 固定资产核算作了部分修改

固定资产是指企业使用期限超过1年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。不属于生产经营主要设备的物品,单位价值在2 000元以上,并且使用年限超过2年的,也应当作为固定资产。固定资产是企业的劳动手段,也是企业赖以生产经营的主要资产。《企业会计制度》有关固定资产的核算,主要有以下变动:

1、固定资产范围等,由企业根据自身情况确定,按照管理权限,经股东大会或董事会,或经经理(厂长)会议或类似机构批准后执行。具体表现在以下几个方面:

(1)确定固定资产的范围。企业的资产哪些属于固定资产,哪些不属于固定资产,由企业根据固定资产定义,以及企业生产经营的具体情况确定,并编制固定资产目录,作为进行会计核算的依据。

(2)固定资产的折旧方法、预计净残值和预计使用年限,由企业根据实际情况确定和估计,并且在编制的固定资产目录中列明每类或每项固定资产的折旧方法、预计净残值和预计使用年限。

(3)企业确定的固定资产目录、折旧方法、预计净残值和预计使用年限,应当编制成册,按照法律、行政法规的规定报送有关各方备案,同时备置于企业所在地,以供投资者等有关各方查阅。

(4)企业确定的固定资产目录、折旧方法、预计净残值和预计使用年限,应当一贯性地使用,如果因法律、法规规定,或者环境等因素的影响而需要变更上述方法或估计的,应当按照管理权限,经股东大会或董事会,或经经理(厂长)会议或类似机构批准后再予执行,并按照会计政策和会计估计变更的原则进行会计处理。经变更后的固定资产目录、折旧方法、预计净残值和预计使用年限,应当再将其编制成册,按照法律、行政法规的规定重新报送有关各方备案,并备置于企业所在地,以供投资者等有关各方查阅。

企业在执行《企业会计制度》规定的固定资产核算方法前,应当建立完善的法人治理结构,并且采取合理的方法,恰当估计固定资产的预计净残值、预计使用年限等,不应当通过固定资产及其折旧的核算随意调节利润。

2、外商投资企业因采购国产设备而收到税务机关退还

的增值税款的处理。

为了鼓励外商投资企业购买国产设备,根据有关规定,对于外商投资企业购买国产设备而支付的增值税额,可予以退税。《企业会计制度》规定,对于退回的增值税款,冲减固定资产的价值,并分别情况处理:在设备达到预定可使用状态前收到退回的增值税款,冲减在建工程成本;在设备达到预定可使用状态后退回的增值税款,应调整设备的账面原价和已提的折旧额;如果以前年度已达到预定可使用状态的设备在本年度退回的增值税款,应冲减设备的账面原价和已提折旧额,并作为以前年度损益调整处理。

3、接受捐赠的固定资产。

按照《企业会计制度》规定,接受捐赠固定资产的入账价值应分别以下情况处理:

(1)捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费,作为其入账价值。

(2)捐赠方没有提供有关凭据的,确定其入账价值的顺序为:第一,同类或类似固定资产存在活跃市场的,按同类或类似固定资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费,作为其入账价值;第二,同类或类似固定资产不存在活跃市场的,按该接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量现值,作为其入账价值。

(3)如受赠的系旧的固定资产,按照上述方法确定的价值,减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额,作为其入账价值。

接受捐赠的固定资产应按外商投资企业和除外商投资企业外的其他企业分别处理:

(1)外商投资企业接受捐赠固定资产的处理。按照税法规定,外商投资企业接受的非货币资产(包括固定资产、无形资产和其他货物)捐赠,应按照合理价格估计计入有关资产项目,同时作为企业当年收益,在弥补企业以前年度所发生的亏损后,计算缴纳企业所得税。若弥补以前年度亏损后的余额较大,企业一次性纳税有困难的,经企业申请,当地主管税务机关批准,可在不超过5年的期限内平均计入企业应纳税所得额。按照上述规定,外商投资企业接受捐赠的非货币性资产价值一般应当在接受当期计入应纳税所得额,并在弥补相关亏损后,计算交纳所得税。但由于所得税清算需待年终后才能进行,外商投资企业在接受捐赠时无法确

定应交所得税额,因此,接受捐赠的固定资产暂时记入“待转资产价值”科目,待年度终了进行所得税清算时再计入应纳税所得额,按接受捐赠固定资产价值计算出应交所得税后的剩余部分,转入资本公积,如果按税法规定可以在不超过5年的期限内平均计入企业应纳税所得额的,应将接受捐赠固定资产计入“待转资产价值”的金额分期计入应纳税所得额,并按计入应纳税所得额的金额减去应交所得税后的余额,转入资本公积。

例:甲企业20×0年接受一台设备,价值为400万元(不考虑其他税费),按税法规定于20×0年度计入应纳税所得额。甲企业20×0年度实现利润总额为1 000万元,以前年度亏损允许所得税前弥补的金额为1 200万元。假定无其他纳税调整事项,甲企业的会计处理如下:

借:固定资产 4 000 000
 贷:待转资产价值 4 000 000
 应纳税所得额=(1 000+400)-1 200=200(万元)
 应纳所得税额=200×33%=66(万元)
 应计入资本公积的捐赠资产价值=400-66=334(万元)
 借:待转资产价值 4 000 000
 贷:应交税金——应交所得税 660 000
 资本公积——其他资本公积 3 340 000

(2)其他企业接受捐赠固定资产的处理。除外商投资企业以外的其他企业,接受捐赠固定资产时,应当将未来应交的所得税计入递延税款,接受捐赠固定资产价值减去未来应交所得税后的差额,转入资本公积。

例:甲企业20×0年接受一台设备,价值为400万元(不考虑其他税费)。甲企业的所得税税率为33%。甲企业的会计处理如下:

未来应交所得税=400×33%=132(万元)
 借:固定资产 4 000 000
 贷:递延税款 1 320 000
 资本公积——接受捐赠非现金资产准备 2 680 000

假设甲企业2年后出售该项设备,出售所得收入为250万元,累计折旧为200万元,则甲企业的会计处理如下:

借:固定资产清理 2 000 000
 累计折旧 2 000 000
 贷:固定资产 4 000 000
 借:银行存款 2 500 000
 贷:固定资产清理 2 500 000
 借:固定资产清理 500 000
 贷:营业外收入——处置固定资产净收益 500 000
 借:递延税款 1 320 000
 贷:应交税金——应交所得税 1 320 000
 借:资本公积——接受捐赠非现金资产准备 2 680 000
 贷:资本公积——其他资本公积 2 680 000

4、无偿调入的固定资产,原制度规定按照调出单位的账面原价作为调入单位的入账价值;《企业会计制度》规定,

按调出单位的账面价值加上发生的运输费、安装费等相关费用作为入账价值,在计算无偿调入的固定资产折旧时,应当按照估计尚可使用年限确定。

5、盘盈的固定资产,原制度规定,按照重置完全价值作为其入账价值;《企业会计制度》规定,按照同类或类似固定资产的市场价格,减去该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额,作为其入账价值。

6、按照《企业会计制度》规定:“企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件,应与所购置的计算机硬件一并作为固定资产管理”。“对于购置计算机硬件所附带的、单独计价的软件,应作为无形资产核算,并按制度规定的期限平均摊销。”

7、按照《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。房地产开发企业开发商品房时,应将土地使用权的账面价值全部转入开发成本;企业因利用土地建造自用某项目时,应将土地使用权的账面价值全部转入在建工程”。

由于土地使用年限通常高于房屋、建筑物的使用年限,企业以购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权的账面价值,转入开发商品房成本,或转入在建工程成本后,其账面价值构成房屋、建筑物的实际成本。如果土地使用权的预计使用年限高于房屋、建筑物的预计使用年限,在预计该项房屋、建筑物的净残值时,应当考虑该因素,并作为净残值预留,待该项房屋、建筑物报废时,将净残值中相当于尚可使用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、建筑物的,则将其价值转入无形资产进行摊销。如企业将土地连同地上房屋、建筑物一并出售的,则按其账面价值结转固定资产清理。

执行《企业会计制度》前土地使用权价值作为无形资产核算而未转入所建造的房屋、建筑物成本的企业,可不作调整,其土地使用权价值按照《企业会计制度》规定的期限平均摊销。

8、固定资产的期末计价,原会计制度规定,按账面净值计价;《企业会计制度》规定,按账面价值与可收回金额孰低计价,可收回金额低于账面价值的差额计提固定资产减值准备。

已计提减值准备的固定资产在计提折旧时,应当按照该项固定资产的账面价值(即固定资产原价减去累计折旧和已计提的减值准备,下同),以及尚可使用年限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,该项固定资产的折旧率和折旧额的确定方法,按照固定资产价值恢复后的账面价值,以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额。

因计提固定资产减值准备而调整固定资产折旧率和折旧额时,对未计提固定资产减值准备前已计提的累计折旧不再作调整。

责任编辑 温彦君