

固定资产 几种特殊增加方式的 会计处理

史欣

随着社会主义市场经济体制的建立和完善,企业固定资产的增加方式也不断发生变化,有的现行会计制度还未提及。在此笔者就固定资产几种特殊增加方式的会计处理作些探讨。

一、以存货换购方式增加的固定资产

企业以存货换购固定资产属于非同类资产交易。因为交易前后的资产在生产经营过程中的地位和作用已发生本质变化,在会计上应视为卖出商品,同时作购入固定资产处理。此时固定资产的取得成本,应以该固定资产的公允市价予以评定;如果无公允市价,则应通过中介评估机构加以鉴定,再经交换双方确认,按其价值入帐。换出的存货应按照公允市价或交换双方协议约定的价值确定,可比照材料转让处理。

例如:A公司以原材料帐面价值100 000元,双方协议含税价117 000元,换购一台机器设备,其公允市价117 000元。应作如下会计分录:

借:固定资产 117 000
贷:其他业务收入 100 000
 应交税金—应交增值税(销项税额) 17 000

若交换双方协议原材料含税价132 000元,其会计分录如下:

借:固定资产 117 000
 应收帐款 15 000
贷:其他业务收入 112 820.51
 应交税金—应交增值税(销项税额) 19 179.49

同时,结转成本:

借:其他业务支出 100 000
贷:原材料 100 000

二、以无形资产换购方式增加的固定资产

例如:AA公司将帐面价值为200 000元的专利权转让给B公司,以获取B公司一套机器设备。此机器设

备无公允市价,经中介评估机构鉴定,并由交换双方确认其价值为250 000元,而专利权的公允价格为280 000元。

这属于非货币性资产交易问题。会计上作如下处理:一是转让无形资产;二是购入固定资产。AA公司应作如下会计分录:

借:固定资产 250 000
 应收帐款 30 000
 贷:其他业务收入 280 000
同时,结转成本。税金:
借:其他业务支出 214 000
 贷:应交税金—应交营业税 14 000
 无形资产 200 000

三、以抵减债权方式增加的固定资产

企业增加的固定资产,有时并不支付现金,而是以抵减债权的方式取得。也就是说以获取债务人的固定资产来冲销应收款项。其中有两种形式:一是取得固定资产的所有权;二是取得固定资产的使用权。应分别情况进行会计处理。

例如:AB公司应收C公司货款300 000元,因C公司无法偿付此项货款,只能以轿车一辆抵债偿还货款。C公司的轿车帐面净值340 000元,公允市价为320 000元。AB公司应作如下会计分录:

借:固定资产 320 000
 贷:应收帐款—C公司 300 000
 应付帐款—C公司 20 000

沿用上面举例,如公允市价为290 000元,经协商AB公司同意用轿车抵偿了结这一债务。这涉及到债务重整问题。差额10 000元,对于C公司来说是债务重整利得;而对AB公司却是债权清理损失。AB公司应作如下会计分录:

借:固定资产 290 000

营业外支出—债权清理损失 10 000

贷:应收帐款—C公司 300 000

若C公司由于资金调度困难暂时无力支付此项货款,暂以轿车一辆抵偿货款,并协议商定半年后C公司支付货款后收回轿车;如到时不支付货款,轿车归AB公司所有。

这里,C公司并非转移轿车的所有权,而AB公司取得的仅是轿车的使用权。笔者以为,AB公司可参照融资租入固定资产的会计核算方法处理,即在“固定资产”科目下设置一个明细科目“抵债增加的固定资产”进行核算,具体会计分录如下:

借:固定资产—抵债增加的固定资产 320 000

贷:应收帐款—C公司 300 000

应付帐款—C公司 20 000

半年后,如C公司支付货款并收回轿车,AB公司应作如下会计分录:

借:银行存款 300 000

应付帐款 20 000

贷:固定资产—抵债增加的固定资产 320 000

半年后,如C公司未支付货款,按照协议C公司已放弃轿车的所有权,AB公司应作如下会计分录:

借:固定资产—运输设备 320 000

贷:固定资产—抵债增加的固定资产 320 000

这里,需要指出的是,若企业发生上述事项,即企业取得的固定资产仅仅是固定资产使用权而非所有权,企业应在期末的会计报表附注中给予充分披露。

四、附有条件的捐赠方式下增加的固定资产

企业的固定资产,有的是有关人士或机构捐赠的,往往附有一些条件,比如受赠企业必须持续经营若干年以上,必须在一定期限内雇用一定数量的职工等等。在条件没有履行前,受赠企业不能享有其所有权,待履行了条件后才能将其产权归属企业。在会计处理上有三种意见:一是将受赠的固定资产作为或有资产入帐;二是不做会计记录,仅在期末的会计报表附注中对受赠固定资产的价值和所附条件加以说明;三是列入固定资产,相应地增加资本公积,并在期末的会计报表附注中给予充分揭示。笔者倾向于第三种意见,理由有三:

1. 实质地看,受赠固定资产尽管没有所有权,但却为企业实际控制,企业能自主地运用,并以此谋求经营利润。国际会计准则对资产确认的表述是:如一项资产的未来经营利益很可能流入企业,其成本和价值也能够可靠地加以计量,就应当在资产负债表中确认其为资产。我国的《企业会计准则》将资产定义为:资产是企业

拥有或者控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。所以说,所有权不是确认资产的绝对标准。若仅在会计报表附注中加以说明而不在资产负债表中确认其资产,似乎不很妥当;若列入或有资产也不很恰当,因为受赠固定资产实质上已为企业控制并自主运用,按照实质重于形式原则理应确认为资产。

2. 按照配比原则,附有条件的受赠固定资产也应计提折旧。若作为或有资产计提折旧,理论上似乎说不通,而不做会计记录,仅在会计报表附注中给予说明,就缺乏固定资产计提折旧的依据,同时也不便于企业的固定资产管理。

3. 受赠企业并未支付固定资产代价,但可能要支付一些象征性的代价(例如过户登记手续费)。这部分由受赠企业支付的款项列入或有资产,不很恰当。况且,一项固定资产价值分为两个帐户处理也不便于会计人员具体操作。为了体现会计核算重要性原则,充分反映企业的财务状况和简化会计处理,应予列入固定资产处理。

例如:AC公司接受某一知名人士捐赠轿车一辆,其公允市价为400 000元。受赠时,应作如下会计分录:

借:固定资产—附有条件的受赠固定资产 400 000

贷:资本公积—附有条件的受赠固定资产 400 000

AC公司履行了条件后,应作会计分录如下:

借:固定资产—运输设备 400 000

贷:固定资产—附有条件的受赠固定资产 400 000

借:资本公积—附有条件的受赠固定资产 400 000

贷:资本公积—受赠资产 400 000

五、以抵押有价证券方式增加的固定资产

企业需要增加某项固定资产,由于资金周转困难不能以现金支付,但可以采用抵押有价证券方式去获取,待具备支付能力时再收回有价证券。

例如:AD公司以面值为100 000元的有价证券抵押给D公司,并获取其一台机器设备。该机器设备的公允市价为120 000元。双方协商确定抵押期为一年,抵押期内AD公司应支付给D公司有价证券利息收入(假定有价证券年利息收入13 000元)。

AD公司的有价证券是抵押,并非转让,其所有权并没有真正转移。但这100 000元有价证券对于AD公司来讲也不是完全意义上的资产,或者说这部分有价证券已成为AD公司的或有资产。因为如果到时AD公司不能支付固定资产价款,这部分有价证券就归D公司所有。如何进行会计处理?目前有两种意见:一是增加

固定资产同时减少长期投资；二是增加固定资产同时增加应付帐款。笔者以为第二种意见较之第一种意见更为恰当。以抵押有价证券而获取固定资产本质上是相当于融资租入固定资产的问题，实质上AD公司的有价证券并没减少，也就是说AD公司因获取固定资产而以信用为代价增加了一项应在一定期限内偿还的负债。这样，AD公司应作如下会计分录：

1. 借：固定资产 120 000
 贷：应付帐款 120 000

2. 计提一年利息时：
借：财务费用 13 000
 贷：应付帐款 13 000

3. 支付固定资产价款及利息时：
借：应付帐款 133 000
 贷：银行存款 133 000

若到期未能按时支付款项，则有价证券的所有权归D公司所有。AD公司应作如下会计分录（假定抵押前已计提有价证券利息收入6 500元）：

借：应付帐款 119 500
 贷：长期投资 106 500
 投资收益 13 000

这样，AD公司还应支付给D公司款项为13 500元。

六、附有现金折扣方式下增加的固定资产

企业购置固定资产，若供货方在付款方面给予一定的现金折扣优惠，应采用总价法，即固定资产按不扣除现金折扣的价值入帐。如果企业能在折扣期限内付款，其少付的现金应视作“折扣收入”，列入财务费用，而不抵减固定资产的成本。

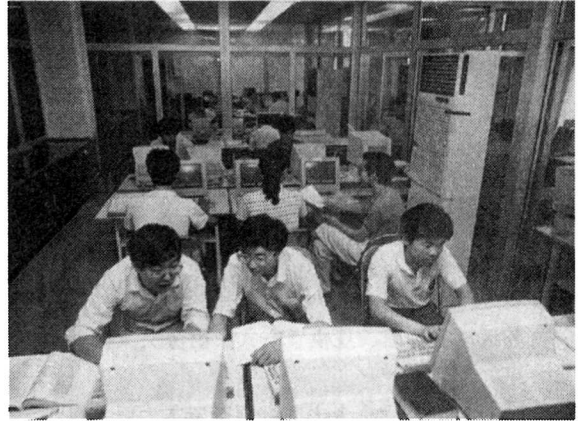
例如：AE公司购置一台机器设备，发票价格200 000元，规定的折扣条件为2/10, 1/20, n/30，假定公司在10天内付款，应作如下会计分录：

1. 购入时：
借：固定资产 200 000
 贷：应付帐款 200 000

2. 付款时：
借：应付帐款 200 000
 贷：银行存款 196 000
 财务费用—折扣收入 4 000

作上述处理的主要理由是：此项现金折扣是公司由于筹集资金提前付款或是现金提前流出而获取的，是公司筹资行为所致，而与固定资产价值无关。

责任编辑 温彦君



论衍生资本 与企业集团 财务管理体制

帅先富

目前，企业集团已成为西方发达国家的主要经济组织形式，在我国，其发展亦是如火如荼。然而，我国关于企业集团财务理论，特别是企业集团财务管理体制方面的研究，还远远滞后于经济形势发展的需要。如何构建我国企业集团财务管理体制，是当前财务理论工作者和实践工作者面临的一个重大课题。

一、关于财务管理体制内涵的探讨

什么是财务管理体制？这是财务理论中的一个重要问题。笔者认为，探讨财务管理体制的内涵，应从融资谈起。融资即资金融通，具体是指资金在投资者与筹资者之间流动以调剂余缺的经济活动。可见，每项资金融通至少应包括两个参与者即投资者与筹资者，如果只是一厢情愿，资金融通必然受阻，无法实现。在一个完整的资金融通过程中，考察的角度（投资者与筹资者）不同，资金流向也不同，对资金流出一方来说，资金融通过程是投资活动；对资金流入一方来说，资金融通过程是筹资活动。所以，严格地说，融资包括“投资”和“筹资”两个方面。融资从性质上来看，包括信用资金的融通和资本的融通。两者的主要区别在于：在资本融通过程中，资本的所有者参与受资者的经营管理活动，分享受