

未提足折旧固定资产清理的会计处理建议

李霞林

(北京农业职业学院机电工程学院 北京 102208)

【摘要】 固定资产报废清理的会计与税务处理,必须依照税法与会计准则的规定办理相关事宜,以避免不必要的麻烦和损失。本文对常见的未提足折旧固定资产清理的账务处理方法提出质疑,并提出了解决问题的建议与方法。

【关键词】 固定资产清理 折旧 会计核算

根据企业会计准则的规定,企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出的固定资产,需要通过“固定资产清理”账户进行核算,其主要账务处理包括转入清理的核算、清理过程发生的税费与收入的核算和清理完成结转损益的核算三个环节。

(一)

例:A企业是一般纳税人,适用的增值税税率为17%。A公司于2010年7月10日购入一台设备(用于产品制造),并于2013年5月12日因事故经批准报废。该设备原价180 000元,预计可使用5年,进项税额已全额抵扣,设备残值率为2%,按年数总和法计提折旧。截止到2013年5月已计提折旧132 300元,未计提固定资产减值准备,残料变卖现金收入为5 000元,未发生其他清理费用。

本例属于未提足折旧机器设备的提前报废,按照清理程序,首先应当将固定资产的账面价值转入清理。

按照现行会计准则的规定,其处理如下:

(1)将报废固定资产转入清理,按直接扣除固定资产已提折旧后的账面价值47 700元(180 000-132 300)转入“固定资产清理”科目:借:固定资产清理47 700,累计折旧132 300;贷:固定资产180 000。

(2)清理过程支付相关税费与收到残料变价收入的处理:①收到清理收入:借:库存现金5 000;贷:固定资产清理5 000。②进行进项税额转出。本例符合税法规定的纳税人不得抵扣进项税额的非正常损失购进固定资产情形。不得抵扣的进项税额=固定资产净值×适用税率。固定资产净值即固定资产折余价值,是指纳税人按照财务会计制度计提折旧后计算的固定资产净值。相关账务处理如下:借:固定资产清理8 109;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)8 109(47 700×17%)。

(3)结转清理净损益:借:营业外支出50 809(47 700+8 109-5 000);贷:固定资产清理50 809。

(二)

笔者认为这样处理是有问题的。按照会计准则的要求,当月减少固定资产当月仍然要提折旧,本例报废清理的固定资产在当月计提的折旧2 940元 $[180\ 000 \times (1-2\%) \times 3 \div 15 \div 12]$ 未转入清理,这显然违背了客观性原则,既造成清理损失的增加或收益的减少,也会使转出的进项税额增加,给企业带来不必要的损失。因此,该项固定资产报废清理应作如下处理:

(1)计提该项固定资产当月折旧。借:制造费用——折旧费2 940;贷:累计折旧2 940。

(2)将固定资产账面价值转入清理:借:固定资产清理44 760,累计折旧135 240;贷:固定资产180 000。

(3)收到固定资产清理收入(处理同上)。

(4)进行进项税额转出处理:借:固定资产清理7 609.2;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)7 609.2(44 760×17%)。

(5)结转固定资产清理净损益:借:营业外支出47 369.2(44 760-5 000+7 609.2);贷:固定资产清理47 369.2。

(三)

对比以上两种处理方法,第二种比第一种减少清理损失3 439.8元(50 809-47 369.2),同时少转出进项税额499.8元(8 109-7 609.2),而且第二种账务处理结果比第一种更符合事实和会计核算客观性原则。

当然,现在许多企业已经实现了固定资产会计处理的电算化,那么上面所讲的第一种固定资产清理处理办法就不会存在,因为财务软件会在进行固定资产清理之前强制进行折旧计提。但由于现在我国中小企业总数已占全国企业总数的99%以上,且绝大多数中小企业会计处理仍处于手工环境下,也就是说,使用第一种固定资产清理处理办法的企业绝不在少数。

基建财务“待摊投资”科目适用之商榷

吴 赛(高级会计师)

(南京林业大学财务处 南京 210037)

【摘要】 本文探讨了《基本建设财务管理规定》、《国有建设单位会计制度》中关于“待摊投资”科目适用范围的可操作性与准确性,提出对现有科目适用范围进行分类调整核算的建议。

【关键词】 基本建设 财务管理 待摊投资 支出 分摊

财政部发布的《基本建设财务管理规定》(财建[2002]394号,简称《规定》)第十九条指出:待摊投资支出是指建设单位按项目概算内容发生的,按照规定应当分摊计入交付使用资产价值的各项费用支出,包括建设单位管理费、土地征用及迁移补偿费、土地复垦及补偿费、勘察设计费、研究试验费、可行性研究费、临时设施费、设备检验费、负荷联合试车费、合同公证及工程质量监理费、(贷款)项目评估费、国外借款手续费及承诺费、社会中介机构审计(查)费等。《国有建设单位会计制度》(财会字[1995]第45号,简称《制度》)规定:“待摊投资”科目核算建设单位发生的构成基本建设实际支出的、按照规定应当分摊计入交付使用资产成本的各项费用支出;上述各种待摊投资,应在工程竣工交付时,按照交付使用资产和在建工程的比例进行分摊。

仔细分析上述第一种处理办法存在的原因,除了没有财务软件在资产报废清理时的强制折旧计提,还有会计实务中的习惯影响。因为固定资产的减少一般发生在月中,而固定资产折旧的计提大多是在月末进行。这样一来,固定资产报废时,就将其转入清理,到了月末再对该项已经减少的固定资产计提折旧,显然该项固定资产的当月折旧额在固定资产清理过程未得到反映,无形中增加了“固定资产清理”科目的借方金额,同时也带来固定资产净值增加,使购入固定资产进项税额转出增加,最终影响固定资产清理净损益,导致会计核算的不准确,影响财务会计报告的真实性和准确性。当然,如果是对已提足折旧固定资产进行清理,就不存在以上问题了。

依据以上分析,笔者认为,为使固定资产清理的会计核算准确、真实,可以有以下两种解决办法:一是调整固定资产折旧计提时间。不管是已经实现会计电算化的单位还是未实现会计电算化的企业,固定资产折旧计提时

一、支出费用要分类核算

《规定》和《制度》中关于“待摊投资”科目的解释均将其明确为“应当分摊计入交付使用资产成本的各项费用支出”,关键词应为“分摊”。分摊即分配,如:低值易耗物品的分摊就是按实际用量将低值易耗品分别摊入各种产品成本中去。之所以需要分摊,就是因为无法直接确定某种产品成本的实际用量,所以才需间接分摊,用量如能直接指向何种产品,则根本无需分摊,直接计入即可,直接归集的准确性必然高于间接归集。

对应到基本建设财务中,分摊即按投资额将实际支出分别摊入各类项目成本中。结合《规定》和《制度》中关于“待摊投资”科目适用规定,问题随之产生。勘察设计的可行性研究费、社会中介机构审计(查)费、合同公证及工程质量监理费等中能明确指向具体项目的实际支

间一律在月初进行。这种改变不会影响“当月增加的固定资产当月不提折旧、当月减少的固定资产当月照提折旧”。当然,这样一来,如果当月有涉及折旧的调整方案如折旧方法、净残值率、折旧年限等的调整,就要等到下个月才能生效了。二是调整固定资产清理时间。即将固定资产报废清理一律安排在月末处理。这样需要在固定资产清理总账下按部门和资产名称设置明细账,以方便明确清理对象。在固定资产报废清理时暂不将其立即转入清理,需等月末计提完当月固定资产累计折旧之后再转入清理,计算相关税费,从而结转清理净损益,但发生清理费用和相关变价收入时还是应立即进行账务处理。

主要参考文献

1. 方焯. 中小企业数已占全国企业总数99%. 经济参考网, 2012-8-9
2. 高建立. 中小企业为何无法实现会计电算化. 总裁学习网, 2011-12-16