

固定资产暂估入账之我见

程 玺

(郑州大学西亚斯国际学院 郑州 451150)

【摘要】 未办理竣工决算的已达到预定可使用状态的固定资产按照估计价值确定其成本并计提折旧,并按竣工决算后固定资产实际成本对固定资产暂估入账价值进行调整,属于会计估计及其变更,因此不调整原已计提的折旧额。但由于前期会计估计错误而导致的固定资产暂估价值与其竣工决算后实际成本的重大差异属于前期会计差错,应遵照前期会计差错更正的要求进行会计处理。

【关键词】 固定资产暂估价值 竣工决算实际成本 会计估计 会计差错

(一)

《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定:已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应当按照估计价值确定其成本并计提折旧;待办理竣工决算后,再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需调整原已计提的折旧额。这样的规定引起人们对企业可能利用对固定资产估计价值的调整,来操纵财务报表的担忧。陈亚娟(2010)在《在建工程转入固定资产后计提折旧的探讨》一文中指出:如果会计人员将估计金额提高,而最后决算金额少于估计金额,定会造成决算以前期间利润偏低;如果会计人员将估计金额降低,而最后决算金额高于估计金额,定会造成决算之前的期间利润偏高。为了避免企业操纵利润,在建工程转入固定资产办理竣工决算后的折旧方式采用会计差错更正的方式进行调整更符合配比原则,且使企业各年度的利润更为准确。李瑞霞(2011)认为,按竣工决算后的实际成本调整固定资产的价值,而不对已计提折旧进行调整,从而使企业在竣工决算前对该固定资产计提的折旧与实际存在差异,导致企业利润的波动,不能真实反映固定资产对企业生产经营的影响,还会给人们造成企业在年度间调节利润的嫌疑。肖相卒(2009)认为,《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定按实际成本调整固定资产的暂估价值,而不调整以前期间按暂估价值计提的折旧是不合理的,应该调整原来按暂估价已计提的折旧额。

笔者认为,《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南关于按实际成本调整固定资产暂估价值后,不对以前期间按固定资产估计金额已计提折旧进行调整的规定并无不妥之处,上述作者对该问题的理解有误。

(二)

固定资产按暂估价值入账,并按竣工决算后实际成本对固定资产的估计入账金额进行调整,属于会计估计及其变更,会计估计变更的会计处理应采用未来适用法。

已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,按其估计价值确定固定资产的成本并计提折旧,属于会计

估计的范畴。会计估计,是指企业对结果不确定的交易或者事项,以最近可利用的信息为基础所做的判断。企业在会计核算中,由于经济活动的内在不确定性,不得不经常进行估计。一些估计的主要目的是确定资产或负债的账面价值;另一些估计的主要目的是确定将来在某一期间记录的收益或费用的金额。企业购建的固定资产已达到预定可使用状态,虽尚未办理竣工决算,但其已符合固定资产的定义,并也能满足固定资产的确认条件,应当确认为固定资产。因为尚未办理竣工决算,该固定资产的实际成本还不能最终确定,因此应当根据工程预算、工程施工、工程变更及工程监理等相关的固定资产建造成本资料或信息,合理、充分地估计固定资产的建造成本,并以此估计的成本确定固定资产的入账价值及其相关负债的金额,并根据该固定资产的暂估价值和预计的固定资产使用年限,计提固定资产折旧。

竣工决算后,固定资产的实际成本往往与其估计的金额不一致,根据决算金额对已入账的固定资产成本进行调整属于会计估计变更。会计估计变更,是指由于资产和负债的当前状况及其预期经济利益和义务发生变化,从而对资产或负债的账面价值或资产的定期消耗金额进行调整。估计已达到可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产的成本,要依据全面、可靠、具体的固定资产建造成本资料。尽管如此,估计固定资产成本所依据的资料详细程度等与进行工程决算相比,还是存在差距。因此,估计的固定资产成本金额与决算结果出现某种程度的差异是不可避免的,但这种误差属于会计估计变更的范畴。会计估计变更,并不意味着以前期间会计估计是错误的。根据相关会计准则,对会计估计变更的处理采用未来适用法,因此也就无需对按估计的固定资产成本金额计提的折旧与按固定资产竣工决算实际成本计提的折旧的差额进行追溯调整。

(三)

值得指出的是,尽管《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南规定按固定资产竣工决算后实际成本对固定资

房地产企业土地增值税的筹划方法

张 珊 张玉华

(青岛科技大学计划财务处 青岛 266061 潍坊工程职业学院考核办公室 山东青州 262500)

【摘要】 本文介绍了房地产企业土地增值税的相关知识、纳税筹划的意义,并且通过举例说明房地产企业土地增值税的具体纳税筹划方法以及筹划过程中的注意事项。

【关键词】 房地产企业 土地增值税 纳税筹划

房地产企业涉及的税种较多,包括企业所得税、营业税、土地增值税、房产税、印花税、城镇土地使用税、耕地占用税、城市维护建设税、契税等,房地产企业主要缴纳的是营业税、企业所得税和土地增值税,其中土地增值税是对房地产企业收益影响较大的税种之一。对房地产企业来说,如何进行有效的土地增值税纳税筹划、减轻企业的纳税负担、相应增加企业的盈利,势必成为当前及今后企业发展中的重要课题。

一、土地增值税的相关规定

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权,取得增值收入的单位和个人征收的一种

税。现行的《土地增值税暂行条例》是自1994年1月1日起实施的。根据《土地增值税暂行条例》及其实施细则,土地增值税的征税范围包括:转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让。我国土地增值税的特点是:以转让房地产的增值额为计税依据、征税面比较广、实行超率累进税率、实行按次征收。

1. 税率。土地增值税是以转让房地产取得的收入,减除法定扣除项目金额后的增值额作为计税依据,并按照四级超率累进税率进行征收:增值额未超过扣除项目金额50%的部分,税率为30%;增值额超过扣除项目金额50%,未超过扣除

产暂估价值进行的调整采用未来适用法,无需进行追溯调整,但是并不意味着任何的固定资产暂估入账价值与竣工决算实际成本之间的差额都无需进行追溯调整。如果企业滥用会计估计或前期会计估计错误,则属于前期会计差错,若差错是重大的,则应当进行追溯调整。前期会计差错,是指没有运用或错误运用以下两种信息,而对前期财务报表造成的省略或错报:①编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息;②前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。如果企业在暂估固定资产成本时没有运用或错误运用预期可取得的信息而造成暂估的成本金额与决算金额出现差异,就属于前期会计估计错误,应当作为前期会计差错,按前期会计差错更正进行会计处理。如果该差错是重大的,应当进行追溯调整。

例如,某煤焦化公司于2009年8月已整体完工并投产,该公司2009年底按照暂估的固定资产成本确认了相关固定资产和相关负债,并按固定资产暂估价值计提固定资产折旧。至2011年2月注册会计师对该公司2010年财务报表进行审计时,该公司的固定资产仍未办理完毕工程竣工决算。注册会计师在对该公司固定资产进行审计时,根据该公司提供的其暂估固定资产成本时所依据的资料估计的该公司固定资产的成本远高于该企业估计的固定资产成本。经注册会计师进一步了解和发现,该公司暂估固定资产的成本只是为了形式上满足企业会计准则的要求,并没有实质上按照会计准则的要求来估计已达预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固

定资产的成本,不仅严重低估固定资产的成本和相关负债,而且折旧费用也遭到了严重低估,使该公司投产当年便取得了相当可观的利润,达到甚至超过了上级部门为其设定的经营目标。该公司固定资产暂估成本与注册会计师依据该公司预计成本资料而估计的该公司固定资产成本严重不符,即属于前期会计估计错误,应当按照前期会计差错更正的方式,对二者之间差异造成的对该公司财务报告的影响进行追溯调整。

综上所述,已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产应当暂估该类固定资产成本,并按该暂估成本金额进行折旧。正常情况下按照竣工决算后该固定资产的实际成本调整固定资产的暂估成本,不需要调整原已计提的折旧额。但是如果固定资产实际成本与原暂估成本之间的差异,系由前期会计估计错误导致的,属于会计差错,应该按照会计差错更正的要求进行会计处理,若该差错是重大的,应当进行追溯调整。

主要参考文献

1. 陈亚娟. 在建工程转入固定资产后计提折旧的探讨. 财会通讯, 2010; 1
2. 李瑞霞. 企业在暂估固定资产账务处理中的一些建议. 品牌(理论月刊), 2011; 6
3. 肖相卒. 对固定资产暂估入账及账务处理的探讨. 会计师, 2009; 1