

“两准则”有关固定资产会计处理的区别

邓亦文

(湖南信息科学职业学院 长沙 410151)

【摘要】 本文阐述了《小企业会计准则》与《企业会计准则》有关固定资产会计处理方面的具体区别,并通过列举实例予以说明,以期帮助广大财会人员准确地理解和掌握《小企业会计准则》中固定资产的核算内容,更好地从事小企业的会计实务工作。

【关键词】 小企业会计准则 企业会计准则 固定资产 会计处理 区别

对许多财会人员来说,一提起企业固定资产的会计处理,他们都会感到非常熟悉,原因是他们早已在教科书中及企业会计准则的讲解培训中学习过,并在实际工作中运用过。因此,他们认为小企业实施《小企业会计准则》,开展固定资产的具体会计核算应当是轻车熟路,不会有什么闪失违规的。但实际上,《小企业会计准则》与《企业会计准则》中有关固定资产的会计处理还是存在不同的。为此,笔者拟从以下几个方面对“两准则”有关固定资产会计处理的具体区别予以分述解析,以飨读者。

一、自营建造固定资产会计处理方面的区别

1. 建造过程中发生借款费用的资本化条件和范围存在差异。《小企业会计准则》规定,小企业为购建固定资产取得长期借款,在竣工决算前发生的借款利息,应在应付利息日根据借款合同利率计算确定的利息费用计入在建工程的成本。办理竣工决算后发生的利息费用,在应付利息日计入财务费用。而《企业会计准则》规定,只有符合资本化条件的借款利息费用发生在资本化期间,才能予以资本化计入在建工程的成本,不符合资本化条件的借款利息费用则应予以费用化,计入财

已生成		转账凭证	
转_字 0003	制单日期: 2012.08.31	审核日期:	附单据数: 0
摘要	科目名称	借方金额	贷方金额
期间损益结转	本年利润	400000	
期间损益结转	主营业务收入	1000000	
期间损益结转	主营业务成本		600000

注:上述凭证中的10 000和6 000以红字进行显示。

3. 利润表的编制。经过上述处理后,在我们编制利润表时就会出现如下结果(为简化起见,假设该月只有该笔业务):

第一,“营业收入”项目栏,其公式为:FS (“6001”,月,“贷”,,,,,)+ FS (“6051”,月,“贷”,,,,,)。金额为-10 000。

第二,“营业成本”项目栏,其公式为:FS (“6401”,月,“借”,,,,,)+ FS (“6402”,月,“借”,,,,,)。金额为-6 000。

利润表(简表)如下:

利润表		2012年8月		金额单位:元
编制单位:		本期金额	上期金额	
一、营业收入		-10 000.00		
减:营业成本		-6 000.00		
二、营业利润(亏损以“-”填列)		-4 000.00		
三、利润总额(亏损总额以“-”填列)		-4 000.00		

通过上述红字冲销处理,我们可以清晰地看到,该类业务在利润表中得到了正确反映,使利润信息更为准确。

三、结语

对于销售退回类经济业务发生的处理,无论是做相反会计分录还是进行红字冲销,从本质上来说并没有太大的区别,但是在用友ERP的利润表编制过程中会存在一定的问题。用友ERP中的利润表中的项目采用的账务处理函数都是发生额,加之期末损益类账户发生额又进行了结转,转入了“本年利润”账户,所以从该意义上来说,进行红字冲销的处理更为准确。

以此类推,在用友ERP环境下,若经济业务发生时,涉及损益类账户且需做相反会计分录,则可以进行红字冲销的处理,这样处理更为准确。

主要参考文献

1. 张红玲.浅析销售退回的会计处理.财会月刊,2010;11
2. 陈美虹.销售退回的发票及账务处理.中国管理信息化,2012;8
3. 李政.销售退回的会计处理及税务处理建议.企业技术开发,2011;7
4. 杨婧,杜娟,王春梅.浅析用友ERP-U8系统中销售提成业务的处理方法.中国管理信息化,2011;4

务费用,而且资本化金额的计算还需要区分一般借款和专门借款。符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的购建或生产活动才能达到预定可使用或可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等。

2. 建造完工的工程计入固定资产成本的截止日期存在差异。《小企业会计准则》规定,企业自营建造完工的工程计入固定资产成本的日期,截止到竣工决算前。而《企业会计准则》规定,企业自营建造完工的工程计入固定资产成本的日期,截止到达到预定可使用状态。

例1:宏兴公司2012年6月30日为自行建造一栋厂房向建设银行专门借入资金2 600 000元,并存入银行。该借款期限为2年,年利率为9.6%,到期一次还本付息,不计复利。与建造该厂房工程有关的成本,诸如工程施工领用购入的工程物资、领用本企业外购的生产用原材料、建设期间发生的工程人员工资及福利费、支付的工程管理费用等共计1 725 200元。假设该厂房工程于2012年12月31日完工并办理竣工决算,而该厂房达到预定可使用状态的日期是2013年1月31日,宏兴公司该项借款利息费用符合资本化的条件。那么,宏兴公司自营建造完工的该厂房列入“固定资产——×厂房”的成本为多少呢?(假设不考虑借款存入银行产生的利息收入)

解析:题设条件告诉我们,宏兴公司是利用专门借款自营建造厂房的。

(1)若宏兴公司是一个小企业,则适用《小企业会计准则》。根据上述规定可知,宏兴公司在该厂房竣工决算前发生的借款利息费用应计入厂房在建工程的成本,该建设期间的借款利息=2 600 000×9.6%×6/12=124 800(元)。宏兴公司的账务处理为:借:在建工程 124 800;贷:应付利息124 800。再根据上述规定可知,宏兴公司自营建造完工的厂房工程,计入固定资产成本的日期是截止到竣工决算前,因此,宏兴公司自营建造完工的该厂房结转至“固定资产——×厂房”的成本应为:1 725 200+124 800=1 850 000(元)。而办理竣工决算后发生的借款利息费用,如2013年1月份的借款利息费用20 800元(2 600 000×9.6%×1/12),只能在应付利息日列入“财务费用”。

(2)若宏兴公司是一个大中型企业,则适用《企业会计准则》。由上述规定及题意可知,宏兴公司该厂房在达到预定可使用状态之前发生的借款利息费用都应以资本化,计入该厂房在建工程的成本。因此,宏兴公司2012年7月1日至2012年12月31日的借款利息费用124 800元及2013年1月份的借款利息费用20 800元均应计入厂房在建工程的成本。现假设宏兴公司按摊余成本和实际利率计算确定的该项长期借款的利息费用与按借款合同利率计算确定的利息费用相同,不存在差额(利息调整),则宏兴公司的账务处理为:借:在建工程 145 600(124 800+20 800);贷:应付利息145 600。由此可得,宏兴公司自营建造完工的该厂房结转至“固定资产——×厂房”的成本应为:1 725 200+145 600=1 870 800(元)。

二、融资租入固定资产会计处理方面的区别

《小企业会计准则》规定,承租人融资租入的固定资产,在租赁开始日,应按照租赁合同约定的付款总额和在签订租赁合同过程中发生的相关税费等作为其入账成本。而《企业会计准则》规定,在租赁开始日,承租人应按租赁开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值两者中的较低者,加上承租人发生的初始直接费用作为租入固定资产的入账成本,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,同时将“两者中的较低者”与最低租赁付款额的差额作为未确认融资费用处理。

例2:2012年12月31日,宏兴公司与M租赁公司签订一份租赁合同:向M公司租入一台生产用设备,租赁期为2013年1月1日至2015年12月31日;租赁开始日该设备的公允价值为1 600 000元;租赁合同规定的6个月的利率为8%(未知M公司的租赁内含利率);宏兴公司自2013年1月1日起,每隔6个月于月末支付租金350 000元;宏兴公司在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的印花税、差旅费等5 000元;租赁期届满时,宏兴公司享有优惠购买该设备的选择权,购买价为600元,租赁开始日估计期满时该设备的公允价值为190 000元。那么,宏兴公司在租赁开始日租入该固定资产(生产用设备)的入账成本为多少?账务处理又如何?[已知:PA(6,8%)=4.623,PF(6,8%)=0.630]

解析:由题设条件可知,宏兴公司在租赁期届满时享有优惠购买该租入设备的选择权,且优购价600元远低于行使选择权日租赁资产的公允价值190 000元,故在租赁开始日(2013年1月1日)就可以合理确定宏兴公司将行使这种选择权,满足融资租赁五条判断标准其中的一条,由此可判定该项租赁是融资租赁。

(1)若宏兴公司属于小企业,则适用《小企业会计准则》。根据上述规定,宏兴公司作为承租人融资租入该项固定资产的入账成本为:6×350 000+5 000=2 105 000(元)。宏兴公司的账务处理为:借:固定资产——融资租入固定资产 2 105 000;贷:长期应付款——应付融资租赁款2 100 000,银行存款5 000。

(2)若宏兴公司属于大中型企业,则适用《企业会计准则》。根据上述规定及题设条件,我们可以确定宏兴公司融资租入该项固定资产的入账成本如下:

因为租赁开始日租赁资产的公允价值为1 600 000元,是已知的,而最低租赁付款额=6×350 000+600=2 100 600(元),由此可得出:最低租赁付款额的现值=350 000×PA(6,8%)+600×PF(6,8%)=350 000×4.623+600×0.630=1 618 428(元)。

显然,1 600 000<1 618 428,所以,宏兴公司融资租入该项固定资产的入账成本应为:1 600 000+5 000=1 605 000(元)。宏兴公司的账务处理为:借:固定资产——融资租入固定资产1 605 000,未确认融资费用 500 600;贷:长期应付款——应付融资租赁款 2 100 600,银行存款5 000。

三、固定资产大修理支出会计处理方面的区别

《小企业会计准则》规定,小企业发生的符合税法规定的固定资产大修理支出(指同时符合下列条件的支出:①修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上;②修理后固定资产的使用寿命延长2年以上)通过“长期待摊费用”科目核算,而且该支出在该固定资产尚可使用的年限内按月进行摊销,计入相关资产的成本或当期损益类科目。而《企业会计准则》规定,企业对固定资产进行定期检查发生的大修理支出,有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分(指同时符合下列条件:①与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;②该固定资产的成本能够可靠地计量)应当计入固定资产的成本,不符合固定资产确认条件的应当费用化,在发生时计入当期损益。

例3:宏兴公司于2008年9月30日购入一条需要安装的生产用成套设备。2008年12月31日,该成套设备安装完毕,经验收达到了预定可使用状态,结转的固定资产成本为2 650 000元,当日投入使用。该成套设备预计使用寿命为8年,采用直线法计提折旧。2013年1月1日,因该成套设备出现重大故障,故宏兴公司决定对其进行大修理。当日该成套设备停止使用,并开始进行修理。在大修理过程中,领用工程物资成本为920 000元,应付大修理工程人员的薪酬360 000元,支付银行存款68 000元。2013年3月31日,该生产用成套设备的大修理工程完工,经验收合格并于当日投入使用。预计经过此次大修理,能使得该成套设备的使用寿命延长4年,宏兴公司采用直线法于2013年4月份起对该大修理支出按月进行摊销。那么,宏兴公司怎样对该成套设备发生的大修理支出进行会计处理呢?

解析:宏兴公司的固定资产发生大修理支出,要视其是否满足会计准则规定的条件而进行会计处理。

(1)若宏兴公司属于小企业,则适用《小企业会计准则》。该成套设备2013年1月1日至3月31日发生的大修理支出共1 348 000元(920 000+360 000+68 000),而宏兴公司取得该项固定资产时的计税基础(结转的固定资产成本)的50%为:2 650 000×50%=1 325 000(元)。显然,该项固定资产的大修理支出大于取得该项固定资产时计税基础的50%,且修理后该项固定资产的使用寿命延长了4年,故完全满足税法规定的固定资产大修理支出的确认条件。因而,宏兴公司在大修理工程完工验收合格时需做如下账务处理:借:长期待摊费用——大修理支出 1 348 000;贷:工程物资920 000,应付职工薪酬360 000,银行存款 68 000。

2013年4月末,宏兴公司对该成套设备发生的大修理支出按月进行摊销时做出的账务处理如下:借:制造费用 28 083.33(1 348 000÷4×1/12);贷:长期待摊费用——大修理支出 28 083.33。

(2)若宏兴公司属于大中型企业,则适用《企业会计准则》。现假定该成套设备2013年1月1日至3月31日发生的大修理支

出完全满足固定资产确认的两个条件,则该大修理支出应当予以资本化,计入该成套设备的成本。

宏兴公司在2013年3月31日做如下账务处理:借:在建工程——成套设备大修理工程1 348 000;贷:工程物资920 000,应付职工薪酬360 000,银行存款68 000。同时转入固定资产:借:固定资产——成套设备1 348 000;贷:在建工程——成套设备大修理工程1 348 000。

四、固定资产盘盈会计处理方面的区别

《小企业会计准则》规定,小企业财产清查中盘盈的固定资产,在按管理权限报经批准处理之前,应先通过“待处理财产损益——待处理非流动资产损益”科目核算,按管理权限经批准后,盘盈净收益应转入“营业外收入”科目。而《企业会计准则》规定,企业在财产清查中盘盈的固定资产,应作为前期差错处理,在按管理权限报经批准处理前,应先通过“以前年度损益调整”科目核算,报经批准后方可结转为企业的留存收益。

例4:2013年1月31日,宏兴公司在财产清查过程中,发现2012年12月份购入的一台设备尚未入账。按照相同新旧程度设备的市场价格估计,其重置成本为72 000元(假定与其计税基础不存在差异)。那么,宏兴公司如何对该台盘盈设备进行会计处理呢?

解析:

(1)若宏兴公司属于小企业,则适用《小企业会计准则》。根据上述规定,该盘盈设备的会计处理如下:①按管理权限报经批准处理之前,借:固定资产 72 000;贷:待处理财产损益——待处理非流动资产损益 72 000。②按管理权限经批准后,借:待处理财产损益——待处理非流动资产损益 72 000;贷:营业外收入 72 000。

(2)若宏兴公司属于大中型企业,则适用《企业会计准则》。根据上述规定,同时假定宏兴公司按净利润的10%提取法定盈余公积,且不考虑相关税费及其他因素的影响,该台盘盈设备的会计处理如下:①按管理权限报经批准处理之前,借:固定资产 72 000;贷:以前年度损益调整72 000。②按管理权限报经批准后,结转为留存收益。借:以前年度损益调整72 000;贷:盈余公积——法定盈余公积7 200(10%×72 000),利润分配——未分配利润 64 800(90%×72 000)。

主要参考文献

1. 蒋启德,刘诚主编.小企业会计准则释义与运用.北京:中国发展出版社,2012
2. 企业会计准则编审委员会编.小企业会计准则解读:小企业会计准则、小企业会计制度与企业会计准则的比较.上海:立信会计出版社,2012
3. 企业会计准则学习组编.企业会计准则2006.北京:中国经济出版社,2006
4. 财政部会计资格评价中心编.初级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2009