

再议固定资产清查结果的账务处理

任 玲

(辽宁科技大学工商管理学院 辽宁鞍山 114051)

《财会月刊》2009年第28期刊发的《现行会计准则下固定资产盘盈之会计处理》一文中,作者对由于当期漏记固定资产而导致固定资产盘盈的情况提出如下处理方案:借:固定资产;贷:待处理财产损溢。经批准后,借:待处理财产损溢;贷:营业外收入。

笔者认为该方案值得商榷,因为当期漏记固定资产,导致固定资产盘盈,只需在当期补记即可,并不会因漏记固定资产而导致企业获得一项利得,增加营业外收入。营业外收入是企业发生的与日常活动无直接关系的各项利得。它不需要企业付出任何代价,实际上是一种意外所得,不可能也不需要与有关费用进行配比。因漏记而盘盈的固定资产,企业是通过支付对价的方式获得的,并不是一项意外所得,如果按该文的方式进行处理,不但会导致当期利润虚增,还会导致企业当期所得税税负的增加。这会对企业当期财务状况和盈利状况造成影响,也可能误导财务报告使用者据此所做出的决策。由此,引发了对固定资产清查结果会计处理的进一步探讨。

为了保证企业账簿记录的真实和准确、建立健全企业固定资产的管理制度、确保固定资产的安全与完整,各单位应对其固定资产进行定期或不定期的清点盘查,以保证企业账实相符。固定资产是一种单位价值较高、使用期限较长的有形资产,对于管理规范的企业而言,盘盈、盘亏固定资产现象较为少见。如果清查中发现固定资产的盘盈或盘亏应及时查明原因,在期末结账前处理完毕。当固定资产盘盈时,按照现行企业会计准则的规定,应视为差错,进行会计更正处理;当固定资产盘亏时,确认为当期损益。具体的会计处理分为两步:首先,调整固定资产明细账;然后,按照查明的原因经批准后进行相应的会计处理。

1. 固定资产盘亏的会计处理。在固定资产清查过程中,如果发现盘亏的固定资产,应查明原因,填制固定资产盘亏报告表并写出书面报告,报经企业主管领导批准后处理。①报批前,借:待处理财产损溢——待处理固定资产损溢,累计折旧,固定资产减值准备;贷:固定资产,应交税费——应交增值税(进项税额转出)(适用于增值税转型改革后可抵扣的固定资产进项税额)。②批准后,借:其他应收款(可收回的保险赔偿或过失人赔偿),营业外支出——盘亏损失;贷:待处理财产损溢——待处理固定资产损溢。

2. 固定资产盘盈。在固定资产清理过程中,发现的盘盈固定资产,经查明属企业所有,应确定固定资产重置价值,

并为其开立固定资产卡片。按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》,对于盘盈的固定资产应视为前期差错,进行会计更正处理。但对因不同原因而产生的盘盈应进行不同的会计处理。固定资产的盘盈有两大类原因,一类是意外所得,一类只是账上的错记或漏记。这两种情况对企业来说有着本质区别,对于意外所得导致固定资产的盘盈,现行企业会计准则将其视为差错更正进行会计处理。盘盈的固定资产通过“以前年度损益调整”科目核算,然后再补交所得税,将“以前年度损益调整”的净额转入“利润分配——未分配利润”科目中,最后再补提盈余公积。即盘盈时,借记“固定资产”科目,贷记“以前年度损益调整”科目。批准后,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“应交税费——应交所得税”、“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目,然后调整报表相关项目,并在报表附注中披露与前期差错更正有关的信息。现行企业会计准则将固定资产盘盈视为前期差错,通过调整前期留存收益来进行会计处理。这种方法更为合理也更接近实际,还能因此而控制企业对利润的操纵。

但对于错记或漏记而导致的固定资产盘盈,由于其性质与意外所得的盘盈有本质的不同,因此应区别对待。因为此时的盘盈既不会对前期损益有所影响,也不应导致当期“应交税费——应交所得税”的增加。实际上,这种盘盈的固定资产是企业以给付对价的方式获得的,若在会计处理上将其记入“营业外收入”或者通过“以前年度损益调整”科目进行调整并缴纳当期所得税是不合理的。这是因为:首先,这种盘盈的固定资产是企业通过支付对价的方式获得的,只是由于漏记或错记而导致盘盈,并没有任何额外的经济利益流入企业。无论是计入营业外收入或是计入以前年度损益调整都与业务的性质不符。其次,这种盘盈的固定资产,不仅增加了企业的税负,而且会给企业创造虚增利润的机会。如果固定资产在用而只是账上没有,那么在其使用前期没有提折旧,已经导致了前期利润的虚增,现在盘盈了,按照其重置成本再调增以前年度留存收益,又一次虚增了以前年度利润。这种处理显然不合理。此时应直接补记或进行调整。

例如:某公司2008年底盘盈一台机器设备,经查是2008年10月28日购入,机器设备款已付,共370万元,会计漏记了整笔经济业务。此时只要补记即可,不涉及任何期间的损益当然也无关系所得税问题。即:借:固定资产370000;贷:银行存款370000。○