

## 固定资产变价收入 或损失的会计分析

东北财经大学 张桂杰

企业长期投资决策类型包括完整的工业项目投资、固定资产的更新改造投资和单纯的固定资产投资。在这三类投资的可行性分析中,都遵循增量现金流量分析的原理,并且使用“有无”判断原则进行增量现金流量的判断。即:符合“有项目,有成本,无项目,无成本”特征的成本为相关成本;符合“有项目,有成本,无项目,有成本”特征的成本为无关成本。按照这一原则进行判断,固定资产的更新改造项目涉及新旧两类资产的现金流量而显得较为复杂,而更新改造项目当中难以理解的方面主要是原有固定资产变价收入或损失额的确定及其所得税效应。

### 一、原有固定资产变价收入及所得税支出效应

例 1:某企业 2008 年购入一台设备,设备价值 100 万元。以直线法计提折旧,设备使用期限为 10 年,期末残值为 1 万元。假定税法与会计制度规定相同,无所得税差异。2011 年年初企业将设备出售,售价为 80 万元。已收到价款。假设处理过程中未发生清理费用,并且不考虑增值税问题,则相应的会计处理及分析如下:

设备出售时,首先将其账面净值转入固定资产清理账户:  
借:固定资产清理 703 000,累计折旧 297 000;贷:固定资产 1 000 000。

收到价款时,现金类资产“银行存款”增加 80 万元(属于因出售设备而产生的现金流入量)。借:银行存款 800 000;贷:固定资产清理 800 000。

月末转入损益类账户:借:固定资产清理 97 000;贷:营业外收入 97 000。

由于设备售价 80 万元高于固定资产账面净值 70.3 万元,因此企业要为所获得的利得上交所得税。假设企业适用的所得税税率为 20%,则企业因为出售固定资产而产生的利得 9.7 万元要上交所得税 1.94 万元(9.7×20%)(此项因为出售固定资产而产生的利得缴税属于增量现金流出量)。

由此得出,因为出售固定资产而增加的现金流量总额=800 000-19 400=780 600(元)。

### 二、原有固定资产变价损失及损失抵税效应

例 2:沿用上述资料。在其他条件不变的情况下,假设设备售价为 60 万元而不是 80 万元,则相关会计处理如下:

出售时会计处理同上。

收到价款时,现金类资产“银行存款”增加 60 万元(属于因出售设备而产生的现金流入量)。借:银行存款 600 000;贷:

固定资产清理 600 000。

月末转入损益类账户(固定资产清理有借方余额,属于清理净损失,转入损益类账户的贷方)。借:营业外支出 103 000;贷:固定资产清理 103 000。

由于设备售价 60 万元低于固定资产账面净值 70.3 万元,因此企业出售固定资产发生净损失,而按照规定,损失额可以税前扣除,从而产生抵减所得税的效应。企业发生净损失 10.3 万元,因此会少缴所得税 2.06 万元(10.3×20%)(若企业不出售该资产,就不会发生 10.3 万元损失,就不会减少所得税支出,因此属于相关现金流量)。

由此得出,企业因为出售固定资产而增加的现金流量总额=600 000+20 600=620 600(元)。○

## 特殊行业或特定来源形成 的固定资产核算

石家庄铁路职业技术学院 李晓红 李贵芬 王瑞迎

### 一、存在弃置义务的特定固定资产

对于特殊行业的特定固定资产,确定其初始入账成本时,还应考虑企业依法承担环境保护和生态恢复等义务所确认的支出,即弃置费用,如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。

弃置费用应按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用,应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

相关账务处理为:①弃置费用入账:借:固定资产(弃置费用的现值);贷:预计负债。②利息费用入账:借:财务费用;贷:预计负债。

### 二、高危行业企业使用提取的安全生产费形成的固定资产

安全生产费,是指从事矿山开采、建筑施工、危险品生产以及道路交通运输的企业与其他经济组织按照规定标准提取,专门用于完善和改进企业安全生产条件的费用。企业提取安全生产费应在“专项储备”账户核算。企业使用提取的安全生产费时,属于费用性支出的,直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,应当通过“在建工程”账户归集所发生的支出,待项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

相关账务处理为:①企业提取安全生产费:借:制造费用/管理费用等;贷:专项储备。②企业使用提取的安全生产费,属于费用性支出的:借:专项储备;贷:银行存款等。③企业使用