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

提取的安全生产费形成固定资产的。发生支出:借:在建工程;贷:银行存款等。确认固定资产:借:固定资产;贷:在建工程。借:专项储备;贷:累计折旧。

三、专项拨款形成的固定资产

1. *政府补助形成的固定资产*。与资产相关的政府补助,如用于购买固定资产或无形资产的财政拨款、固定资产专门借款的财政贴息等。企业实际收到款项时,按照到账的实际金额计量,确认资产(银行存款)和递延收益。企业将政府补助用于购建长期资产时,该长期资产的购建与企业正常的资产购建或研发处理一致,通过"在建工程"、"研发支出"等账户归集,完成后转为固定资产或无形资产。并自长期资产可供使用时起,按照长期资产的预计使用期限,将递延收益平均分摊转入当期损益。

相关账务处理为:①企业实际收到财政拨款时:借:银行存款(到账的实际金额);贷:递延收益。②企业将政府补助用于购建固定资产时:借:固定资产;贷:银行存款。③资产负债表日,计提折旧,同时分摊递延收益:借:制造费用/研发支出等;贷;累计折旧。借:递延收益;贷:营业外收入。

2. *政府资本性投入形成的固定资产*。企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项,应通过"专项应付款"账户核算。工程项目完工形成长期资产的部分转入资本公积,未形成长期资产的部分予以核销。

相关账务处理为:①企业收到资本性拨款时:借:银行存款;贷:专项应付款。②将专项或特定用途的拨款用于工程项目时:借:在建工程;贷:银行存款/应付职工薪酬等。③工程项目完工。工程项目完工形成长期资产的部分:借:专项应付款;贷:资本公积——资本溢价。未形成长期资产需要核销的部分:借:专项应付款;贷:在建工程。拨款结余需要返还的:借:专项应付款;贷:银行存款。○

因未签书面合同获得两倍工资赔偿如何纳税

广西地税局科研所　苏如飞

近日,小王与以前工作过的单位进行了劳动仲裁。从2010年4月1日起,小王就在该单位工作,但是该单位并没有和小王签订书面的劳动合同。2011年4月8日,小王以《劳动合同法》为依据,拿起法律的武器维护自己的权益。

劳动仲裁机构支持了小王的仲裁请求,要求该单位支付给小王自2010年5月2日起到2011年3月31日止的另外一倍工资共计66 000元。该单位支付款项时,扣缴了个人所得税款8 700元,将余下的57 300元支付给小王。由于补偿金的数额较大,小王对是否需要缴纳个人所得税及如何缴纳个人所得税产生了疑问。

如果将小王获得的工资赔偿66 000元定性为工资、薪金,则按照《个人所得税法》,应先将66 000元平均到每个月份,为:66 000÷12=5 500(元),再将5 500元与原来的月工资6 000元合并征税。5 500元须另外交纳税款725元(5 500×20%-375),则总共须交纳税款8 700元(725×12),交纳完个人所得税小王可以领到57 300元。

但笔者认为,小王所获得的工资赔偿并不应该认定为我国《个人所得税法》中的"工资、薪金",因为它并不是劳动者在正常劳动中必然获得的劳动报酬。小王获得的超出双方约定的劳动报酬的部分,是用人单位未按法律规定与劳动者签订书面劳动合同而应承担的赔偿,应该认定为用人单位对小王的劳动补偿金才合理。在劳动仲裁及司法实践中,双倍工资的基数往往按照双方约定的正常工作月工资来确定,一般是排除将加班工资、非常规性奖励金、福利性、风险性等项目计入双倍工资的,这也说明了另外一倍工资在性质上不是我国《个人所得税法》中的"工资、薪金",而是解除劳动合同后的经济补偿金。

对解除劳动合同后职工获得的经济补偿金,我国目前是按照1999年9月23日国家税务总局发布的《关于个人因解除劳动合同取得经济补偿金征收个人所得税问题的通知》(国税发[1999]178号)及2001年9月27日财政部、国家税务总局发布的《关于个人与用人单位解除劳动关系取得的一次性补偿收入免征个人所得税问题的通知》(财税字[2001]157号)的规定进行个人所得税的征收。

在上述文件中,对解除劳动合同后获得的经济补偿金征收个人所得税的规定如下:个人因与用人单位解除劳动关系而取得的一次性补偿收入(包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用),其收入在当地上年职工平均工资3倍数额以内的部分,免征个人所得税;超过的部分可视为一次取得数月的工资、薪金收入,允许在一定期限内进行平均。具体平均办法为:以个人取得的一次性经济补偿收入,除以个人在本企业的工作年限数,以其商数作为个人的月工资、薪金收入,按照税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限数按实际工作年限数计算,超过12年的按12年计算征收个人所得税。

根据上述文件计算的个人一次性经济补偿收入应纳的个人所得税税款,由支付单位在支付时一次性代扣,并于次月7日内缴入国库。个人按国家和地方政府规定比例实际缴纳的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金、失业保险金(以下简称"四金")在计税时应予以扣除。

在小王所在的城市,当地上年职工平均工资为32 000元,由于小王的经济补偿金为66 000元,小于当地上年职工平均工资3倍(32 000×3=96 000)数额,因此小王获得的收入是可以免征个人所得税的。该单位代扣代缴个人所得税8 700元的做法并不正确。假如小王的收入超过了当地上年职工平均工资3倍数额,超过部分才需要依照上述文件规定缴纳个人所得税。○