

企业为进行生产经营活动，必须拥有一定数量的固定资产。合营企业的固定资产与国营企业不同，不仅包括有形资产，而且还包括无形的资产和其他资产。

一、关于固定资产的核算

1. 固定资产的标准

合营企业的固定资产，根据合营企业所得税法规定，是指使用年限在一年以上的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具和其他生产设备等一个条件。这与国营企业的固定资产必须同时具备二个条件有所不同。在合营企业所得税法上，没有关于低值易耗品的规定，仅规定了“单价在 500 元以下，使用期限较短的物品，可以按实际使用数列为费用。根据这一规定，不作为固定资产核算的这类物品，购入后尚未使用前不能列为费用，而应作为一次流动资产核算。但合营工业企业会计制度中规定了对使用年限较短，使用时不作固定资产核算的各种用具物品，可作为低值易耗品进行核算。

2. 固定资产的计价

合营企业的固定资产应按原价登记入帐，即按照从不同来源取得固定资产时的原始成本入帐，并应在使用期限内的各个会计期间摊提折旧费。会计分录如下：

投资或购买时：借：固定资产

贷：实收资本

(或)银行存款

折旧时：借：生产(管理)费用—折旧费

贷：累计折旧

如以旧的固定资产作为投资或以后购入旧的固定资产，有二种不同的计价方法。

其一是按双方商定的重置完全价值作为原价，再按新旧程度确定作为投资的价值，以其差额作为固定资产的累计折旧。例如：合营甲方以某项旧的固定资产作为投资，经双方商定重置价值为 100 000 元，按新旧程度确定投资价值为 70 000 元，相差 30 000 元为累计折旧，会计分录如下：

借：固定资产 100 000

贷：实收资本—甲方 70 000

累计折旧 30 000

其二是根据固定资产的新旧程度和尚可使用年限，直接商定该项固定资产的投资价值，并以此作为原价入帐，仍举上例会计分录如下：

借：固定资产 70 000

贷：实收资本—甲方 70 000

固定资产的价值一经登记入帐后,不论物价是否变动,一般不应重估调整。这样的处理方法,虽与国际会计准则的规定有所不同,但是符合现行的合营企业所得税法的规定的。

3. 固定资产的折旧

根据合营企业所得税法施行细则的规定,我国合营企业固定资产的折旧,一般应采用直线法平均计算,折旧率是根据固定资产的原价、估计残值(税法规定以原价的百分之十为原则)和使用年限来计算确定的。固定资产折旧足额后,仍可继续使用的,不再计提折旧,提前报废的固定资产不补计折旧,提前报废或转让的固定资产的变价净收入,与固定资产净值的差额,作为企业的营业外收入或营业外支出处理。

合营企业不设“折旧基金”科目,也不将折旧专户存储,专款专用。计算折旧以后不需要支付的折旧费用所形成的资金,就留存在企业里当作流动资金使用。

合营企业由于特殊原因需要加速折旧和改变计算方法的,应经税务机关批准。目前,国外盛行加速折旧方法,一般采用如下几种:

(1) 定率递减法,也叫余额递减法,是用一个固定的折旧率去乘固定资产的折余价值(即原价减去累计折旧后的余额),来计算各期的折旧额。年折旧额的计算公式如下:

$$\text{年折旧额} = \text{折旧率} \times \text{固定资产的折余价值}$$

(2) 年数总和法,也叫年数比例法,是以固定资产在每年开始时可以使用的年数,逐年相加作为分母,而以每年开始时可以使用的年数作为分子,其分数即为固定资产各年折旧率。各年折旧额计算公式如下:

$$\text{各年折旧额} = (\text{原值} - \text{估计残值}) \times \text{各年折旧率}$$

(3) 双倍余额递减法,即用不超过直线法两倍的折旧率来计算每期折旧费用。但不能把该资产的置存价值降到它的估计残值以下,为此,必须在资产的使用后期要转换折旧的计算方法。

假定资产原值 200 000 元,估计残值 20 000 元,使用年限五年,采用上述几种折旧计算方法,比较如下:

年 限 \ 折 旧 方 法 年 折 旧 额	直线法 折旧率 = 20%	定率递减法 折旧率: 37%	年数总和法 折旧率: 5/15、 4/15、3/15、 2/15、1/15	双倍余额递减法 折旧率: 40%
第一年	36 000	74 000	60 000	80 000
第二年	36 000	46 620	48 000	48 000
第三年	36 000	29 370	36 000	28 800
第四年	36 000	18 504	24 000	11 600
第五年	36 000	11 506	12 000	11 600
合 计	180 000	180 000	180 000	180 000

综合上表所列四种折旧计算方法,采用第一种方法计算的折旧,每期金额相等,因此适用于某些各期使用情况大致相同,受技术迅速改变的影响较小,同时也需考虑各期的物质磨损程度相当的固定资产。第二种到第四种的计算方法是快速折旧法,即开始时折旧提得较多,后期逐期减少。这样,就使企业的前期利润减少,从而可少交所得税,虽然后期随着所提折旧额的逐期减少,利润逐期增多,应交所得税逐渐增多,纳税总数是不变的,但就企业来说,与直线法相比,企业等于延期交税,

加速资金周转,无息占用了政府的资金。

4. 固定资产的租赁

租赁是物主(出租方)在收取报酬(租金)的前提下,将其所拥有的资产的使用权定期转移给他方(承租方)的一种契约形式。近年来,租赁业务在我国发展很快、合营企业在从国外引进先进设备时,也有通过国际租赁方式租入固定资产的。

租赁大体上分为两类:经营租赁和融资租赁。两类租赁的性质不同,其会计处理方法也不一样。

(1) 经营租赁。在租赁期内,固定资产所有权属于出租方,承租方只按月(或按期)支付租金,不承担财产所有权引起的其他费用,也不提折旧,承租方只须设置备查登记簿,记录租入固定资产的名称、数量和转移事项。对所支付的租金可直接记入有关的费用科目。如需进行改良或大修理,其支出可以直接列入有关费用,也可以通过待摊预提办法,按照支出的受益期限分期摊销。至于出租方,可将以营业租赁方式出租的固定资产记入“经营出租固定资产”帐户,或在“固定资产”帐户下设置子目。

(2) 融资租赁,即根据合同规定,出租企业在租赁期满,承租人付清最后一笔租金,将固定资产所有权转归承租方的一种租赁方式。承租方每期所付租金既包括了买价的分期付款,又包括了一定的利息支出。企业在使用租赁财产期间,可以计算折旧列入成本费用。折旧转化的流动资金可用以偿还租赁财产的价款。在会计处理上,应增设“融资租入固定资产”、“融资租入固定资产折旧”和“融资租入固定资产应付款”三个帐户。出租方应增设“融资出租固定资产应收款”帐户。

凡企业采用融资租赁方式租入固定资产时,应按租赁双方共同确定的固定资产价值记帐。承租方会计分录列示如下:

① 租入固定资产时:

借: 融资租入固定资产
贷: 融资租入固定资产应付款

② 根据租赁合同规定按期支付租金利息和手续费时:

借: 融资租入固定资产应付款
 管理费用—利息
 管理费用—手续费
贷: 银行存款

③ 按期计算融资租入固定资产折旧时:

借: 制造费用(管理费用)—折旧费
贷: 融资租入固定资产累计折旧

④ 租赁合同期满,付给出租单位转让费,固定资产产权归承租方所有时:

借: 融资租入固定资产应付款
贷: 银行存款

同时,

借: 固定资产
贷: 融资租入固定资产
借: 融资租入固定资产累计折旧
贷: 累计折旧

二、关于无形资产的核算

1. 无形资产的性质

无形资产通常是指那些没有物质实体,但能使企业享有某些特殊经济权利,或能给企业提供高于一般水平的收益,如专有技术、专利权、商誉、商标权、版权、场地使用权和其他特许权等。但是,并非所有的无物质实体的资产都是无形资产,如应收帐款、预付货款等虽无物质实体,都属于流动资产。

2. 无形资产的计价及摊销

合营企业的无形资产,有合营各方作为投资投入的,也有从外单位购入的。作为投资的无形资产,应按合营各方协商确定的金额作为原价。从外单位购入的无形资产,应以实际支付的金额作为原价。至于企业在长期经营过程中所形成的无形资产,如商誉、专有技术等不是专门花代价取得的,一般不记帐。

无形资产的摊销,根据合营企业所得税法施行细则的规定,有使用期限的,按规定期限分期摊销,没有规定期限的,可分十年摊销,但期限不得超过合营期限。各期摊销数可直接记入有关的无形资产科目的贷方,它的期末借方余额即为尚未摊销的无形资产价值。

三、关于其他资产的核算

其他资产一般包括开办费和某些长期递延费用,如租入固定资产的大修理和改良工程支出等。由于这些费用较大,且可带来经济效益,也要分期摊入成本。

1. 开办费

它是指合营企业筹建期间所发生的费用,如银行借款利息、法律咨询费、登记费、办公费、差旅费等。具体内容和开支时间,应由合营双方协商决定。时间一般从商定的某一天开始到工商行政部门签发执照日为止,也可延续到开始生产、经营的前一天为止。至于在筹建期间为进行基本建设所发生的动迁费、勘察设计费、临时设施费等,应列入基本建设成本,不作为开办费。开办费应在开始生产、经营后分期摊销,每年的摊销额一般不得超过百分之二十,如果需要也可延长分摊期,但不能超过合同规定的合营期限。

2. 租入固定资产大修理和改良工程支出

由于租入的固定资产不是合营企业所有,因此对租入的固定资产进行的改良工程和按照合同应由租入单位负责的大修理工程所发生的支出,一般也不能作为企业的固定资产核算,数额较大的,可单设“租入固定资产改良和大修理支出”帐户核算,并按照支出的受益(或使用)期限进行分摊。如租入期限短于支出的受益期限的,应按照租约规定的租赁期限分摊。

安装在租入固定资产上的可以移动的独立设备,如暖气设备、通风设备等,应作为固定资产核算,不包括在租入固定资产的改良工程之内。