

固定资产大修理支出的会计及税务处理分析

靳利军

(黑龙江大学经济与工商管理学院 哈尔滨 150080)

【摘要】随着会计核算规章制度的不断演进,会计上对于固定资产大修理支出的核算方法也在不断发生变化,《企业所得税法》对固定资产大修理等后续支出的税前扣除的规定与会计上的规定又有所差异,本文特对此作一些分析。

【关键词】会计准则 税收制度 固定资产 大修理支出 后续支出 资本化

一、会计准则与税法有关大修理支出的规定

会计制度将固定资产维修支出分为日常修理支出和大修理支出。日常修理支出在实际发生时直接计入当期成本、费用,大修理支出可以用预提或待摊的方式核算。采用预提方式的,应当在两次大修理间隔期内各期均衡地预提预计发生的大修理费用,并计入有关的成本、费用;大修理支出采用待摊方式的,应当将发生的大修理费用在下一大修理前平均摊销,计入有关的成本、费用。

原固定资产准则与现行固定资产准则规定固定资产的修理支出在实际发生时计入当期损益,与生产有关的固定资产修理支出也直接计入管理费用;不再区分大修理和日常修理,即大修理支出不再预提或待摊。

《企业会计准则讲解 2008》明确指出,与固定资产有关的修理费用等后续支出,不符合固定资产确认条件的,应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用。

《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)规定:固定资产大修理费用等后续支出,符合资本化条件的,可以计入固定资产成本;不符合资本化条件的,应当计入当期损益。有人认为此项关于大修理支出会计处理的规定与之前的法规制度规定不同,即大修理支出由原来的必须费用化变为符合条件的可以资本化。虽然财会函[2008]60号与企业会计准则及其指南比较法律层次较低,但由于我国会计核算受到政府法规文件的约束,所以这一规定在实际工作中也须遵照执行。

新旧会计准则对于固定资产修理支出较原会计制度的变化主要是取消了大修理的待摊和预提,不再区分日常修理和大修理,并淡化修理支出与更新改造支出的提法,统一称为固定资产的后续支出。后续支出的资本化和费用化不再规定具体的量化标准,只强调以是否符合固定资产确认条件作为区分资本化和费用化的标准,体现了企业会计准则制定从规则导向向原则导向的转变。发生的大修理费用直接计入当期损益体现了会计核算的稳健性原则,因为进行待摊和预提的时间和金额本身具有一定的不确定性,待摊费用并不符合资产要素的定义,这也是资产负债观运用的一个具体体现。财会

函[2008]60号并不是对前述规定的否定,只是强调大修理支出能否资本化关键看是否符合固定资产确认条件,防止企业人为操纵利润,既避免利润平滑化,也要避免利润的大起大落,并与税法的相关规定衔接。但这项规定一方面将已经淡化的大修理支出重新提出,另一方面又似乎将原来界线较为清晰的大修理支出与更新改造支出变得较为模糊。

再看税法对固定资产大修理支出的规定:原适用于内资企业的《企业所得税法暂行条例》规定符合条件的大修理支出应当作为递延资产,不能全部计入当年损益,应当在以后年度内分期摊销。原适用于外资企业的《外商投资企业和外国企业所得税法》对大修理支出的纳税处理没有明确规定。新修订的《企业所得税法》规定固定资产的日常修理费用可以在税前扣除,大修理支出应作为长期待摊费用按照固定资产尚可使用年限分期摊销,《企业所得税法实施条例》规定固定资产大修理支出应同时具备的条件有两个:一是修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上;二是修理后的固定资产的使用寿命延长两年以上。

通过比较发现,对于固定资产大修理支出的处理,会计准则与税法的规定存在着差异,在纳税时需要进行纳税调整,形成可抵扣暂时性差异,并符合资产的确认条件,应确认为递延所得税资产。

二、会计准则与税法对大修理支出处理规定的差异

会计核算中强调只有符合条件的大修理支出才可以资本化,增加固定资产的价值。税法规定的大修理支出需在日后期间分摊进行纳税扣除,税法的规定实质上也是资本化。所以有人认为会计上对于大修理支出由原来的全部费用化转变为符合条件应当资本化是考虑了与税法的衔接,只不过会计是部分资本化,税法是全部资本化。

从二者的内涵来看,会计核算中大修理支出发生次数较少,一次支出额度较大,目的是维持和保障固定资产正常使用,并不能增加固定资产未来所创造的经济利益。与大修理支出同为固定资产后续支出的更新改造支出指固定资产在改建、扩建、改良过程中发生的支出,能够提高固定资产未来经济利益的流入。原固定资产准则规定,与固定资产有关的后续

试析各种交易手续费的会计处理

李秀云

(西安外事学院 西安 710077)

【摘要】 会计实务中会计人员会接触到名目繁多的手续费,如何对这些手续费进行正确的会计处理,是对会计人员会计处理技能的考验。本文对手续费分门别类,并提出了不同类别手续费的会计处理方法,以为会计人员更好地解决实务中的类似问题提供参考。

【关键词】 金融机构手续费 证券交易手续费 商业手续费 代理记账手续费 涉税手续费

一、手续费的分类

按用途或者支付的对象不同,手续费可以分为以下几种:

1. 金融机构手续费。金融机构手续费,主要是指企业支付给银行或其他金融机构的各种手续费,包括:①向银行申请商业汇票承兑,并支付给银行的手续费,即商业汇票承兑手续费。②委托银行汇款支付给银行的各种汇兑手续费。③企业向银行或其他金融机构借款,与银行等金融机构签订借款合同、借款协议而支付给银行等金融机构的借款手续费。④企业向银行申请办理各种银行票据,如向银行申请办理银行汇票、银

行本票等支付给银行的手续费。⑤企业在银行设立账户、使用银行支票而支付给银行的手续费等。

2. 证券交易手续费。证券交易手续费,是指企业在证券市场上进行各种证券交易而支付给代理机构、财务咨询公司、券商等的手续费,包括:①二级市场交易手续费,主要是指企业以赚取差价为目的从二级市场购入股票、债券、基金,形成交易性金融资产所支付的手续费,简称交易性金融资产手续费。②长期股权投资手续费,主要是指企业支付现金取得长期股权投资而支付的手续费和企业为发行权益性证券支付的手续费。③长期债券交易手续费,主要是指持有至到期债券

支出,如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,如延长了固定资产的使用寿命,或者使产品质量实质性提高,或者使产品成本实质性降低,则应当计入固定资产账面价值。现行固定资产准则及其指南中没有明确提及上述内容,但指出符合固定资产确认条件的后续支出应增加固定资产价值。要符合固定资产确认条件首先要符合固定资产定义,其次要满足固定资产的金额能够可靠计量,固定资产所产生的经济利益很可能流入企业,而满足了原会计准则所规定的条件之一应该就可以满足现行会计准则资本化的条件。修理支出一般为费用化的后续支出,更新改造支出一般为资本化的后续支出,所以固定资产大修理支出与更新改造支出有着严格的界线划分,即使财会函[2008]60号所提的大修理支出资本化问题也是针对大修理支出过程中同时产生更新改造支出的情况。

税法中提及的大修理支出站在会计角度属于更新改造支出(或改良支出),税法中规定大修理支出作为长期待摊费用日后摊销。税法中也有固定资产更新改造支出的提法,但对更新改造支出并没有严格的界定,规定已提足折旧的固定资产发生的更新改造支出应计入长期待摊费用,日后按预计尚可使用年限进行摊销,未提足折旧的固定资产更新改造支出应该资本化,增加固定资产的价值,并重新确定固定资产的折旧基数与折旧年限。虽然税法对于大修理支出与未提足折旧固定资产更新改造支出在纳税处理上有些差异,但在都要资本

化方面是一致的,所以《企业所得税法》关于大修理支出与更新改造支出的内涵存在着交叉。

综上所述,会计准则中的大修理支出与税法中的大修理支出并不是同一个概念,即会计准则遵循当前最新会计理念,强调修理并不能增加固定资产的价值,因此修理支出应当费用化,除非同时发生符合资本化条件的更新改造支出,税法则从稳定税源的角度规定日后期间才可以摊销扣除。大修理支出的提法在会计上逐渐淡化并被后续支出取而代之,而这一提法在税法中仍然继续使用,但规定的量化标准并没有解决与更新改造支出的界线划分,企业应纳税所得额的计算毕竟来自会计核算的结果,这种概念使用上的不统一给会计核算与纳税实践带来了一些困难,笔者建议日后相关法规的修订能够考虑解决这一问题。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
4. 财政部.关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知.财会函[2008]60号,2008-12-26