

# 存在弃置费用固定资产的 所得税纳税调整及相关会计处理

崔海霞

(焦作大学 河南焦作 454003)

**【摘要】** 购进存在弃置费用的固定资产在会计处理和税务处理方面存在着较大差异。本文就两者存在的差异以及如何  
进行纳税调整和所得税会计处理进行探讨。

**【关键词】** 弃置费用 固定资产 纳税调整 会计处理

## 一、购进存在弃置费用固定资产的会计与税务处理差异

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弃置费用。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。会计准则规定,确定固定资产成本时,还应当考虑预计弃置费用因素,企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,按照弃置费用的现值计算确定应计入固定资产原价的金额和相应的预计负债。在该项固定资产的使用寿命内,按预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用,计入财务费用。

进行税务处理时,《企业所得税法》规定:外购的固定资产,以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,可以在计算应纳税所得额时扣除。预计负债只是履行该义务很可能导致经济利益流出企业,还没有实际发生,不应计入固定资产的计税基础。因此,固定资产的计税基础不含弃置费用。固定资产报废时发生的弃置费用允许在报废的当期据实扣除。

## 二、购进存在弃置费用固定资产的纳税调整

对于购进存在弃置费用的固定资产,会计准则规定:企业应当按照弃置费用的现值计入固定资产的成本。而固定资产的计税基础不含弃置费用,使得固定资产的账面价值大于计税基础。如果会计和税法计提折旧的方法一致,每年计提的会计折旧也大于税法折旧,进行纳税申报时应调整增加应纳税所得额。会计处理上,按弃置费用现值核算预计负债,并在该项固定资产的使用寿命内,按预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用,计入财务费用扣除。而税法上不核算预计负债,对会计上计提的利息也不允许扣除,进行纳税申报时,应在以后各年度调整增加应纳税所得额。但在固定资产报废时,对实际发生的弃置费用,税法上允许据实扣除,会计上已在之前作为财务费用扣除,进行纳税申报时,应调减应纳税所得额。

例:经国家审批,甲公司计划在某地建造一个核电站,其主体设备核反应堆将会对当地的生态环境产生一定的影响。根据相关法律规定,企业应在该项设备使用期满后将其拆除,并对造成的污染进行整治。2007年12月31日,该项设备建造完成并交付使用,建造成本共80 000 000元。预计使用寿命为10年,弃置费用为1 000 000元。折现率为10%。固定资产报废时实际发生弃置费用为1 100 000元。假定会计准则和税法均采用直线法计提折旧,使用寿命均为10年,净残值为0。

则甲公司各年的会计处理与税务处理为:

(1)计算已完工的固定资产的成本:核反应堆属于特殊行业的特定固定资产,确定其成本时应考虑弃置费用。

2007年12月31日,弃置费用的现值=1 000 000×(P/F, 10%, 10)=1 000 000×0.385 5=385 500(元),固定资产入账价值=80 000 000+385 500=80 385 500(元)。会计分录为:借:固定资产 80 385 500;贷:在建工程 80 000 000,预计负债 385 500。

税务处理:该固定资产的账面价值为80 385 500元,计税基础为80 000 000元,二者之间产生的应纳税暂时性差异为385 500元,但所扣除的费用没有差异,在申报企业所得税时,无需调整应纳税所得额。

(2)2008~2017年每年会计折旧=80 385 500÷10=8 038 550(元),税法折旧=80 000 000÷10=8 000 000(元)。会计折旧大于税法折旧38 550元。

2008年12月31日~2017年12月31日利息费用计算如表1所示。

2008年12月31日,计提折旧和确认利息费用,会计分录为:借:制造费用 8 038 550;贷:累计折旧 8 038 550。借:财务费用 38 550;贷:预计负债 38 550。

税务处理:财务费用不允许扣除,调整增加应纳税所得额38 550元。会计上多计提折旧,调整增加应纳税所得额38 550元。

(3)2009年12月31日,计提折旧并确认利息费用,会计分录为:借:制造费用 8 038 550;贷:累计折旧 8 038 550。借:财务费用 42 405;贷:预计负债 42 405。

表1 利息费用计算表

年度	利息费用 (1)=(2)×10%	预计负债账面价值 (2)=上期(2)+(1)
2007		385 500
2008	38 550	424 050
2009	42 405	466 455
2010	46 645.5	513 100.5
2011	51 310.05	564 410.55
2012	56 441.06	620 851.61
2013	62 085.16	682 936.77
2014	68 293.68	751 230.45
2015	75 123.05	826 353.5
2016	82 635.35	908 988.85
2017	91 011.15*	1 000 000

注：\*表示尾数调整。

税务处理：调整增加应纳税所得额 80 955 元(42 405+38 550)。

以后会计年度的会计处理与税务处理略。10 年间因利息共调整增加应纳税所得额 614 500 元(1 000 000-385 500)。另因固定资产初始账面价值大于计税基础，差额为 385 500 元，每年计提会计折旧大于税法折旧，应调整增加应纳税所得额，10 年共调整增加应纳税所得额 385 500 元。利息和折旧两项 10 年共调整增加应纳税所得额 1 000 000 元。

(4) 固定资产报废时，会计处理为：借：固定资产清理 100 000，预计负债 1 000 000；贷：银行存款 1 100 000。

税务处理：调整减少应纳税所得额 1 000 000 元。至此，因弃置费用计入固定资产会计成本形成的暂时性差异对所得税的影响全部转回。

### 三、购进存在弃置费用固定资产的所得税会计处理

承上例：甲公司每年资产负债表日因固定资产账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税情况如表 2 所示。

表2

年度	账面价值 (会计原值-会计折旧)	计税基础 (税法原值-税法折旧)	应纳税暂时性差异	税率	递延所得税负债余额	确认或转回所得税负债
2007	80 385 500	80 000 000	385 500	25%	96 375	确认 96 375
2008	72 346 950	72 000 000	346 950	25%	86 737.5	转回 9 637.5
2009	64 308 400	64 000 000	308 400	25%	77 100	转回 9 637.5
2010	56 269 850	56 000 000	269 850	25%	67 462.5	转回 9 637.5

2010 年以后计算过程略。每年固定资产递延所得税负债余额相差为会计折旧与税法折旧差额：(8 038 550-8 000 000)×25%=9 637.5(元)，每年递延所得税负债转回 9 637.5 元，直到以后年度全部转回。

甲公司每年资产负债表日因预计负债账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税情况如表 3 所示。

表3

年度	账面价值	计税基础	可抵扣暂时性差异	税率	递延所得税负债余额	确认或转回所得税负债
2007	385 500	0	385 500	25%	96 375	确认 96 375
2008	424 050	0	424 050	25%	106 012.5	转回 9 637.5
2009	466 455	0	466 455	25%	116 613.75	转回 9 637.5
2010	513 100.5	0	513 100.5	25%	128 275	转回 9 637.5

2010 年以后计算过程略。直到固定资产报废时，将原确认的预计负债冲销，预计负债账面价值为 0，与计税基础一致，递延所得税资产余额为 0，将原确认的递延所得税资产全部转回。

假定甲公司 2007 年以后每年会计利润为 10 000 000 元，无其他纳税调整事项。

2007 年应纳税所得额也为 10 000 000 元，应交所得税为 2 500 000 元。所得税会计处理为：借：所得税费用 2 500 000，递延所得税资产 96 375；贷：应交税费——应交所得税 2 500 000，递延所得税负债 96 375。

2008 年应纳税所得额为：10 000 000+38 550+38 550=10 077 100(元)，应交所得税为 2 519 275 元。所得税会计处理为：借：所得税费用 2 500 000，递延所得税负债 9 637.5，递延所得税资产 9 637.5；贷：应交税费——应交所得税 2 519 275。

2009 年应纳税所得额为：10 000 000+80 955=10 080 955(元)，应交所得税为 2 520 238.75 元。所得税会计处理为：借：所得税费用 2 500 000，递延所得税负债 9 637.5，递延所得税资产 10 601.25；贷：应交税费——应交所得税 2 520 238.75。

以后年度会计核算略。

### 四、总结

对于购进存在弃置费用的固定资产，会计准则规定固定资产的原值中含有预计固定资产弃置费用的现值，税法不承认因或有事项确认的预计负债。这就造成固定资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债。同时，会计上核算预计负债，而税法上不核算，产生可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产。以后年度，固定资产折旧的计提会计数额和计税数额不一致，以及会计上利息的计提，造成会计利润和应纳税所得额不一致，应调整应纳税所得额，并逐步转回固定资产购入年度确认的递延所得税负债，在处置固定资产实际发生的弃置费用时，转回因预计负债确认的递延所得税资产。

### 主要参考文献

中国注册会计师协会编.2008 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京：中国财政经济出版社，2008