生物资产的会计与税务处理差异分析

重庆工商大学会计学院　李　娜

《企业会计准则第5号——生物资产》(简称"生物资产会计准则")将生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。企业所得税法也首次引入了生产性生物资产的概念。《企业所得税法实施条例》第六十二条规定,生产性生物资产是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产,包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。从生物资产的概念和分类来看,会计准则和企业所得税法的规定是一致的。两者的差异主要体现在生物资产的计量上。

一、生物资产的初始计量

1. *消耗性生物资产的初始计量*。生物资产会计准则规定,消耗性生物资产是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产。消耗性生物资产在一定程度上具有存货的特征,因而应当作为存货在资产负债表中列报。企业所得税法也将消耗性生物资产作为存货看待,适用存货的有关规定,未对其作专门的规定。

2. *生产性生物资产的初始计量*。生产性生物资产在一定程度上具有固定资产的特征。企业所得税法对生产性生物资产计税基础的规定为:外购的生产性生物资产,以购买价款和支付的相关税费为计税基础;通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。对于外购的生产性生物资产,会计的初始计量与税法的计税基础都包含购买价款和相关税费。对于通过其他途径取得的生产性生物资产,企业所得税法以公允价值加相关税费为计税基础,而生物资产会计准则规定:生物资产应当按照成本进行初始计量,有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的,应当对生物资产采用公允价值计量。

二、生物资产的后续计量

1. *消耗性生物资产的后续计量*。消耗性生物资产生长周期短(一般在1年以内),具有流动资产的性质。因此,生物资产会计准则对消耗性生物资产的减值处理采取了类似其他流动资产的处理方法,即发生减值时按其可变现净值低于账面价值的差额计提跌价准备,并允许价值恢复时在原计提范围内转回。而企业所得税法明确规定,企业持有各项资产期间发生增值或减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。由此可见,税法对生物资产的减值准备是不予承认的,由此产生了会计上的递延所得税资产或递延所得税负债。

2. *生产性生物资产的后续计量*。生产性生物资产与长期资产具有类似的性质,生物资产会计准则与企业所得税法的差异主要体现在以下方面:

(1)生产性生物资产的折旧。在折旧方法上,《企业所得税法实施条例》第六十三条规定:生产性生物资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的生产性生物资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。生物资产会计准则规定:可以根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式,合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。生物资产会计准则用产量法替代了原制度中的年数总和法和双倍余额递减法。在折旧年限上,《企业所得税法实施条例》第六十四条规定:生产性生物资产计算折旧的最低年限如下:①林木类生产性生物资产,为10年;②畜类生产性生物资产,为3年。生物资产会计准则第十九条规定:企业确定生产性生物资产的使用寿命,应当考虑下列因素:①该资产的预计产出能力或实物产量;②该资产的预计有形损耗;③该资产的预计无形损耗。企业按照会计准则确定的折旧与按企业所得税法确定的折旧不一致时,计提的生物资产跌价准备或减值准备在计算应纳税所得额时不允许扣除,应根据企业所得税法的规定进行纳税调整。

(2)生产性生物资产的减值准备。生物资产会计准则对生产性生物资产的减值处理采取了类似其他长期资产的处理方法,即发生减值时按其可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备,并规定减值准备一经计提,不得转回。企业所得税法对生产性生物资产的减值准备不予承认。

三、差异的会计处理

1. *应纳税暂时性差异的会计处理*。当企业确认的生物资产的账面价值大于其计税基础时,产生应纳税暂时性差异。例如,某自行营造林木类生产性生物资产的橡胶园,20×7年12月1日购入一批已进入生产期的新橡胶树,价值90万元,预计使用年限为9年,税法规定使用年数总和法计提折旧,而企业采用的是直线法,两者均不考虑残值因素。假设20×8年该园的利润额为200万元。则20×8年会计计提的折旧为10万元(90÷9)、账面价值为80万元(90−10),计税基础则为72万元(90−90×9÷45),应确认递延所得税负债2万元[(80−72)×25%]。会计分录为:借:所得税费用50;贷:应交税费——应交所得税48,递延所得税负债2。

2. *可抵扣暂时性差异的会计处理*。当企业确认的生物资产的账面价值小于其计税基础时,产生可抵扣暂时性差异。例如,某自行营造林木类生产性生物资产的橡胶园,20×7年12月处理一批以50万元购进的已使用3年期的橡胶树,当年利润总额为200万元,会计上已确认累计折旧30万元,已知其可收回金额为8万元,会计上计提减值准备12万元,其计税基础为18万元。此时,产生可抵扣暂时性差异,应确认递延所得税资产。会计分录为:借:所得税费用47.5,递延所得税资产2.5;贷:应交税费——应交所得税50。○