



# 会计准则与税法

## 对固定资产业务处理规定的差异

徐梅

(中国计量学院 杭州 310018)

**【摘要】** 本文从固定资产概念、初始成本确定、折旧摊销、后续支出处理、减值准备处理几个方面分析了现行会计准则与税法固定资产处理的差异,以为相关实务提供借鉴。

**【关键词】** 固定资产 初始成本 折旧摊销 后续支出 减值准备

现行会计准则与《企业所得税法》及其实施细则在收入范围、资产界定等诸多方面虽然基本一致,但二者在目标、服务对象等方面仍然存在一定的差异。本文主要针对现行会计准则与《企业所得税法》中固定资产处理的差异进行说明,以为企业及相关人员在处理类似问题时提供借鉴。

### 一、固定资产概念上的差异

会计上固定资产是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的且使用寿命超过一个会计年度的有形资产。

税法上固定资产是指企业为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的、使用时间超过12个月(不含12个月)的非货币性长期资产,包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、器具、工具等。

概念上的差异主要体现在两个方面:

**1. 范围界定不同。**会计上将投资性房地产排除在固定资产之外,而税法仍将其作为固定资产处理。即会计上固定资产不包括为赚取租金或资本增值或两者兼而有之而持有的建筑物等投资性房地产。而税法中固定资产包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、器具、工具等,并不考虑其具体用途。

**2. 强调的重点不同。**会计上固定资产概念强调的是持有固定资产的目的和时间,而税法强调的是固定资产的时间标准。会计上对持有固定资产的目的和时间只是作了原则性规定,每个企业需根据企业经营规模、资产特征、使用时间及相关会计准则的规定制定本公司的固定资产标准,并据以确认和计量。如会计上固定资产的使用寿命要求超过一个会计年度,有些设备使用寿命未到12个月,但跨过了一个会计年度的,也可以纳入固定资产的核算范围。而税法制定了严格的、明确的、统一的固定资产时间确认标准,固定资产是指使用时间超过12个月(不含12个月)的非货币性长期资产,即该固定资产的使用时间必须满12个月。

### 二、固定资产初始成本确定上的差异

固定资产在会计或税务上一般均是以历史成本进行初始计量。在外购固定资产方面会计和税务处理是一致的,均是包

括购买价款、相关税费及使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。对于其他方式取得的固定资产,会计与税务处理上的差异主要表现在以下几个方面:

**1. 自行建造的固定资产。**会计上规定固定资产的初始成本由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。而税法规定自行建造的固定资产按竣工结算前实际发生的支出作为计税基础。在会计实务中,达到预定可使用状态并不等同于竣工结算,所以会计上对于已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算手续的固定资产,可先按估计价值记账,待确定实际价值后再进行调整。

**2. 投资者投入的固定资产。**会计上规定投资者投入固定资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。而税法通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组取得的固定资产,按该资产的公允价值和应支付的相关税费作为计税基础。

**3. 融资租入的固定资产。**会计上规定融资租入的固定资产以公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用,且在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用,应当计入租入资产价值。而税法规定融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。从以上可以看出,会计与税务处理的主要差别是税法上并未规定计算最低租赁付款额的现值。

另外,会计和税法对于固定资产成本是否考虑弃置费用也持不同态度。所谓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,对企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。会计上规定确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素,即在固定资产初始计量时估计未来处

置时将要发生的弃置费用,将该费用予以折现,计入固定资产的成本并计提折旧。而税法上除对特殊行业另有规定外,一般企业不允许考虑预计弃置费用因素。

### 三、固定资产折旧摊销上的差异

固定资产折旧,是对固定资产由于磨损和损耗而转移到产品中去的那一部分价值的补偿。企业需要在固定资产使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。

1. 空间范围上的差异。空间范围上的一致是指固定资产计提折旧的范围不一致。会计上规定企业应当对已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地以外的固定资产计提折旧。而税法不允许计提折旧的范围要大一些,除了已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地,还包括房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产及与经营活动无关的固定资产等。

2. 使用年限上的差异。会计上企业应当根据固定资产的预计生产能力或实物产量、预计有形损耗和无形损耗、法律或者类似规定对资产使用的限制等,合理确定固定资产的使用寿命。而税法明确规定了不同固定资产的最低折旧年限,如房屋、建筑物为20年,飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年,与生产经营活动有关的器具、工具、家具等为5年,飞机、火车、轮船以外的运输工具为4年,电子设备为3年。由于技术进步、产品更新换代较快以及常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产,可以适当降低折旧年限,但最低折旧年限不得低于税法规定折旧年限的60%,如长期处于高腐蚀状态的某机器设备的最低折旧年限是6年。

3. 折旧方法上的差异。会计上规定企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,在年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等方法中合理选择固定资产折旧方法。而税法规定固定资产一般按照直线法计算折旧,只有企业的固定资产由于技术进步、产品更新换代等原因确需加速折旧的,才可以采取加速折旧的方法。

### 四、固定资产后续支出处理上的差异

会计上规定将固定资产的改建支出及大修理支出作为固定资产后续支出。对固定资产后续支出的处理,以固定资产确认标准为依据,分为两种情况:不符合确认标准的,予以费用化,在实际发生时直接计入当期损益;符合确认标准的,予以资本化,增加固定资产成本,如有被替换的部分,还应扣除其价值。

税法上将固定资产的改建支出、大修理支出及其他支出等后续支出作为长期待摊费用。固定资产的改建支出,是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出,按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销。固定资产的大修理支出,是指符合修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上且修理后固定资产的使用年限延长2年以上的支出。后续支出按照固定资产尚可使用年限分期摊销,具体处理方法是:不符合大修理支出标准的,予以费用化,在实际发生时直接计入当期损益;大修理支出和已提足折旧固定资产发生的改建支出,计入长期待摊费用,按照固定资产尚可使用年限分期摊销;未提足折旧固定资产发生的改建支出,予以资本化,增加计税基础,采用计提折旧的方式计入成本费用,如有被替换的部分,则应扣除其价值。

会计与税法规定的主要差异在固定资产大修理支出的处理上。对于不满足固定资产确认条件的固定资产大修理支出,在会计上可以先在长期待摊费用科目归集,修理项目完成后,一次性计入费用。税法上将其确认为长期待摊费用或固定资产成本,在固定资产尚可使用年限内分期摊销。

### 五、固定资产减值准备处理上的差异

会计上规定:企业应在资产负债表日判断资产是否存在可能减值的迹象;资产存在减值迹象的,应当进行减值测试,估计资产的可收回金额。资产账面价值大于该资产可收回金额部分应确认为资产减值损失,在确定会计利润时加以扣除。在上市公司中,固定资产、无形资产以及其他长期资产的减值准备计提后不能转回,只能在处置相关资产后,再进行会计处理。而税法规定,不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出,在确定应纳税所得额时不得扣除。

从以上的分析可以看出,固定资产的相关处理在现行会计准则和税法下存在着较大的差异。所以,对于企业或相关人员来说,进行固定资产的会计处理或税务处理时需要注意以上诸多方面的差异,尤其是应考虑固定资产账面价值与计税基础的差异对所得税费用的影响。

#### 主要参考文献

1. 吴高盛. 企业所得税法释义. 北京: 中国税务出版社, 2007
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006