

固定资产的会计与税务处理差异分析

国家税务总局扬州税务进修学院 李明

2006年2月15日,财政部出台了1项基本会计准则和38项具体会计准则,实现了我国会计准则与国际会计准则的趋同。这对于提高我国企业会计信息的质量,增强会计信息的可比性,起到了很大的促进作用。

就《企业会计准则第4号——固定资产》(简称“固定资产准则”)而言,其关于固定资产核算的规定与《企业会计制度》相比有了一定的变化。2008年1月1日,《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》正式施行,在固定资产方面,新所得税法与旧的所得税法规相比也有一定的变化。本文拟通过比较固定资产准则与现行企业所得税法,分析固定资产的会计与税务处理的差异。

一、固定资产取得时会计与税务处理的差异

1. 以延期(分期)付款方式购买固定资产。根据固定资产准则的规定,外购固定资产的成本,包括购买价款、相关税费、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。固定资产准则还规定,企业购入固定资产等资产超过正常信用条件延期或分期支付价款,实质上具有融资性质的,固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。账务处理为:借记“固定资产”等科目,按应支付的金额,贷记“长期应付款”科目,按其差额,借记“未确认融资费用”科目。采用实际利率法计算确定当期的利息费用,借记“财务费用”科目,贷记“未确认融资费用”科目。

根据《企业所得税法实施条例》第五十八条的规定,外购的固定资产,应以购买价款和支付的相关税费等为计税基础。

因此,正常情况下外购固定资产的账面价值与按照税法规定确定的计税基础是一致的。但是,如果外购固定资产超过正常信用条件延期或分期支付价款,则取得的固定资产账面价值与按照税法规定确定的计税基础之间会存在差异。

2. 自行建造固定资产。根据固定资产准则第九条的规定,自行建造固定资产的成本,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。固定资产准则应用指南规定,已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应当按照估计价值确定其成本,并计提折旧,待办理竣工决算后,再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

《企业所得税法实施条例》第五十八条规定,自行建造的固定资产,以竣工结算前发生的支出为计税基础;第五十九条规定,企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧。

比较固定资产准则与企业所得税法可以发现,自行建造的固定资产计提折旧的时间是固定资产达到预定可使用状态的下月起,而税法允许在计算应纳税所得额时扣除折旧的时间是固定资产使用月份的次月起,因此其会计处理与税务处理存在差异。

3. 以非货币性资产交换方式取得固定资产。根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第三条的规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。第六条规定,未同时满足本准则第三条规定条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。因此,企业通过非货币性资产交换方式取得的固定资产,应按照实际情况来确定是采用历史成本模式计量还是采用公允价值模式计量。

《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产和提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。因此,税法对于以非货币性资产交换方式取得固定资产是作为视同销售来认定的。

对比上述会计准则与税法的规定,可以得出以下结论:如果企业对通过非货币性资产交换取得的固定资产采用公允价值计量,则会计与税务处理没有差异;但是如果企业按照换出资产的账面价值对取得的固定资产进行计量,则会计与税务处理存在差异。

根据以上论述可知,固定资产的账面价值与计税基础之间存在差异,会造成将来会计上每年计提的折旧与税法允许扣除的折旧之间存在差异。

二、特殊固定资产弃置费用的会计与税务处理差异

固定资产准则第十三条规定,确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素。固定资产准则应用指南规定,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,如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务等。企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。但是,税法对于预计弃置费用是不认同的,企业应按照实际发生的支

出作为固定资产的计税基础。下面通过案例进行对比分析:

例:太阳公司购入某项价值为1 000 000元的含有放射性元素的仪器,预计使用期满报废时可能发生的特殊处理费用的现值为100 000元。

太阳公司的账务处理具体如下:借:固定资产1 100 000元;贷:银行存款1 000 000元,预计负债——预计弃置费100 000元。

分析:按照会计准则的规定,太阳公司购入的该项固定资产的入账金额为1 100 000元,并以此为基础核算每年计提的折旧额。而按照税法的规定,太阳公司该项固定资产的计税基础是1 000 000元,以1 000 000元为基础计提的折旧才是在计算当年应纳税所得额时允许扣除的金额。

三、固定资产折旧的会计与税务处理差异

1. 固定资产折旧计提的起点。根据固定资产准则及其应用指南的规定,企业应当从固定资产达到预定可使用状态的次月起计提折旧。《企业所得税法实施条例》第五十九条规定,企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧。因此,在折旧计提的起点上会计与税务处理可能存在差异。

2. 固定资产折旧的范围。固定资产准则第十四条规定,企业应当对所有固定资产计提折旧,但是,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除外。

《企业所得税法》第十一条规定,下列固定资产不得计算折旧扣除:①房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产;②以经营租赁方式租入的固定资产;③以融资租赁方式租出的固定资产;④已足额提取折旧仍继续使用的固定资产;⑤与经营活动无关的固定资产;⑥单独估价作为固定资产入账的土地;⑦其他不得计算折旧扣除的固定资产。

对比会计准则与税法的规定,两者在折旧计提范围方面的最大区别是,对于企业除房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产,会计准则要求必须计提折旧,税法规定不允许扣除其折旧额。

3. 固定资产计提折旧的年限。固定资产准则第十六条规定,企业确定固定资产使用寿命,应当考虑下列因素:①预计生产能力或实物产量;②预计有形损耗和无形损耗;③法律或者类似规定对资产使用的限制。

《企业所得税法实施条例》第六十条规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,固定资产计算折旧的最低年限如下:①房屋、建筑物为20年;②飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年;③与生产经营活动有关的器具、工具、家具等为5年;④飞机、火车、轮船以外的运输工具为4年;⑤电子设备为3年。

会计准则是从企业固定资产的实际使用情况角度来规定如何确定固定资产的预计使用年限的,因此没有具体规定各类固定资产计提折旧的年限;而税法规定了各类固定资产计算折旧的最低年限。因此一般情况下,如果企业计提折旧的年限短于税法规定的最低年限,则必须进行纳税调整。

4. 固定资产的折旧方法。固定资产准则第十七条规定,

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,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更。

《企业所得税法实施条例》第五十九条规定,固定资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。第九十八条规定,《企业所得税法》第三十二条所称可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧方法的固定资产包括:①由于技术进步,产品更新换代较快的固定资产;②常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

加速折旧法包括双倍余额递减法和年数总和法。因此从会计核算角度看,企业应根据固定资产的实际情况选择适当的折旧方法。但是税法对加速折旧法的采用是有限制的,必须符合一定的条件。

5. 固定资产的预计净残值。固定资产准则第十五条规定,企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定,不得随意变更。但是,符合固定资产准则第十九条规定的除外。固定资产准则第十九条规定,企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。预计净残值预计数与原先估计数有差异的,应当调整预计净残值。

《企业所得税法实施条例》第五十九条规定,企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定,不得变更。

因此根据固定资产准则,企业至少应当于每年年度终了,对固定资产的预计净残值进行复核,预计净残值预计数与原先估计数有差异的,应当先调整预计净残值,然后按照调整后的预计净残值在固定资产剩余使用年限内重新计算折旧额,即采用未来适用法。而税法只认可企业在取得固定资产时合理确定的预计净残值,因此一旦企业在固定资产使用过程中对其预计净残值进行了调整,并据此计提折旧,则与税法允许扣除的折旧额存在差异。

四、固定资产减值准备的会计与税务处理差异

固定资产准则第二十条规定,固定资产的减值,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。固定资产准则第十四条规定,应计折旧额,是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

《企业所得税法》第十条规定,在计算应纳税所得额时,未经核定的准备金支出不得扣除。《企业所得税法实施条例》第五十五条规定,《企业所得税法》第十条所称未经核定的准备金支出,是指不符合国务院财政、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。因此,会计准则与税法对固定资产减值准备的规定存在差异。

综上所述,在有些情况下固定资产的会计与税务处理存在差异,税务机关工作人员和企业会计人员都应该对此给予足够的重视,防止企业多交所得税或少交所得税。○