企业自建固定资产的所得税纳税调整

左桂云(教授)　张瑞芳(教授)

(成都职业技术学院　成都　610041)

固定资产初始确认时账面价值与计税基础的差异，是指固定资产入账时形成的暂时性差异(可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异)。企业自行建造的固定资产,初始确认时的暂时性差异主要产生于固定资产建造过程中领用本企业存货(如自产商品等)和固定资产调试或试生产期间所发生收支的处理。

一、固定资产建造期间领用企业自产商品的处理

企业会计准则规定，企业将存货用于自行建造固定资产的，应按存货成本及应支付的相关税费计入固定资产的建造成本。税法要求视同销售处理,以公允价值及支付的相关税金作为计税基础，并将收入大于成本的部分计入当期应纳税所得额,计算应交纳的所得税。对于固定资产初始确认时账面价值与计税基础不同产生的暂时性差异，企业应在暂时性差异发生时将其在纳税备查账簿中进行登记，不定期地与主管税务机关的企业纳税台账相核对，并据以在汇算清缴时进行纳税调整。

例 1:方达公司为增值税一般纳税人,2007 年自行建造生产线，发生采购成本 1 000 万元，领用企业自产商品 100 万元,该商品的市场价格为 200 万元(公允价值),安装成本 200 万元，该生产线已达到预定可使用状态（假定不考虑其他税费,所得税税率为 25%)。

领用商品应交增值税=200×17%=34(万元)

领用商品应计入当期应纳税所得额的金额=200−100=100(万元)

当期应交所得税=100×25%=25(万元)

固定资产账面价值(入账价值)=采购成本+安装成本+领用商品成本+应交增值税=1 000+200+100+34=1 334（万元)

固定资产计税基础=采购成本+安装成本+领用商品公允价值+应交增值税=1 000+200+200+34=1 434(万元)

暂时性差异=固定资产账面价值(入账价值)−固定资产计税基础=1 334−1 434=−100(万元)

上例中，当期企业按税法规定已将领用自产商品收入大于成本的 100 万元计入了应纳税所得额，同时形成 100 万元的可抵扣暂时性差异。该差异在未来期间转回时会减少当期的应纳税所得额,减少未来期间应交所得税。此差异转回具体表现为折旧额(不考虑减值准备等因素)的纳税调整。实际工作中,这种差异转回往往被忽视,从而影响会计信息的准确性并给企业带来不必要的经济损失。

二、固定资产调试或试生产期间所发生收支的处理

企业会计准则规定，固定资产调试或试生产期间所发生收支的差额作为固定资产建造成本调整。税法要求按照营业收支处理，即收入大于成本的部分并入本期应纳税所得额计算应交纳的所得税。

例 2：例 1 中方达公司自行建造的生产线在试生产期间产生收入 100 万元,其他相关税费 4 万元,生产成本 90 万元。则有：

试生产期间应计入当期应纳税所得额的金额=100−4−90=6(万元)

当期应交所得税=6×25%=1.5(万元)

固定资产入账价值=1 334−6=1 328(万元)

固定资产计税基础=1 434(万元)

暂时性差异=1 328−1 434=−106(万元)

上例中,固定资产取得时会计账面价值小于计税基础,产生可抵扣暂时性差异 106 万元，企业应对其在纳税备查账簿中进行登记。该差异在以后各期进行纳税调整时也表现为折旧额等的纳税调整。

例 3(承接例 2):固定资产账面价值为 1 328 万元,计税基础为 1 434 万元。假定会计与税法均采用年限平均法计提折旧,预计使用 5 年,预计净残值为零(假定 1 月份安装并达到预定可使用状态,为简化起见第一年按 12 个月计提折旧),则暂时性差异计算如下表所示：

单位:万元

	初始入账	第一年末	第二年末	第三年末	第四年末	第五年末
会计年折旧额		265.6	265.6	265.6	265.6	265.6
会计累计折旧	0	265.6	531.2	796.8	1 062.4	1 328
会计账面价值	1 328	1 062.4	796.8	531.2	265.6	0
税法年折旧额		286.8	286.8	286.8	286.8	286.8
计税基础	1 434	1 147.2	860.4	573.6	286.8	0
累计暂时性差异	−106	−84.8	−63.6	−42.4	−21.2	—
本期确认差异		21.2	21.2	21.2	21.2	21.2

从上表看出,即使会计规定与税法规定在折旧方法、折旧年限、预计净残值等方面都相同,均未产生暂时性差异,但由于初始确认时产生可抵扣暂时性差异影响到本期及以后各期,则具体表现为折旧额的差异。○