

# 试析税法与会计准则 在资产处置损益确认上的差异

李怀森

(吉林工商学院 长春 130062)

**【摘要】** 本文阐述了同一资产在处置时按照税法确认的资产处置收益(或损失)与按照会计准则确认的资产处置收益(或损失)会存在一定的差异,并说明这种差异实质上就是资产的账面价值与计税基础之间的差异。

**【关键词】** 资产处置损益 计税基础 会计处理 差异

资产处置收益(或损失)是指企业出售或转让资产的收入减去资产成本后的余额。资产的成本,从会计角度理解就是资产的账面价值,即企业的资产按照会计准则规定进行核算后反映在资产负债表上的金额;而从税收角度理解就是资产的计税基础,即在计算所得税时,其可在税前扣除的金额。

税法与会计准则对资产成本认定的标准不同,导致同一资产在处置时按照税法确认的资产处置收益(或损失)与按照会计准则确认的资产处置收益(或损失)存在一定差异,这种差异实质上就是资产的账面价值与计税基础之间的差异。

## 一、在固定资产处置收益(或损失)确认上的差异

1. 固定资产计提折旧的会计政策与相关税法规定不一致,致使会计上计提的折旧额不等于按税法规定扣除的折旧额。这主要反映在固定资产计提折旧的范围、预计使用年限和计提折旧方法上税法与会计准则的规定不尽相同。

2. 按相关会计准则的规定,企业资产存在减值迹象的,应当估计其可回收金额,资产可回收金额低于其账面价值的应确认为资产的减值损失。在固定资产发生实质性损害之前,税法不予确认预计的固定资产减值损失。由于上述原因,致使固定资产账面价值与计税基础存在一定差异,也使计入当期损益的处置固定资产收益(或损失)并不等于计入当期应税所得的处置固定资产收益(或损失)。

例1:甲企业2007年4月出售一台机器设备,取得收入140 000元,该机器设备原值为250 000元,企业采用加速折旧法累计提取折旧150 000元,但根据税法“有关固定资产折旧应按直线法计算扣除”的规定,税前累计扣除折旧额75 000元(暂不考虑净残值),企业提取固定资产减值准备10 000元,发生有关税费5 300元。

(1)按税法处理:设备的账面价值=250 000-150 000-10 000=90 000(元),设备的计税基础=250 000-75 000=175 000(元),固定资产转让损失=140 000-175 000-5 300=-40 300(元)。

(2)按会计准则的账务处理:固定资产转让收益=140 000-90 000-5 300=44 700(元)。

可见,会计上确认的是收益,而税法确认的是损失,两者相差85 000元(44 700+40 300),这是由于会计上提取的折旧和资产减值准备与税法的规定不同所形成的。

## 二、在无形资产处置收益(或损失)确认上的差异

1. 会计准则与税法的规定存在差异。①按照会计准则规定,企业内部研究开发费用属于开发阶段的且符合资本化条件的计入无形资产成本,形成无形资产的初始成本;而税法规定企业研究开发新产品、新工艺、新技术所发生的费用可在所得税前全部扣除,无形资产的计税基础为零。②按会计准则规定,使用寿命不确定的无形资产不能摊销;税法规定,受让或投资的无形资产按照法律、合同或企业申请书分别规定的有效年限和受益年限进行摊销,法律、合同或企业申请书上没有规定使用年限的,或者自行开发的无形资产,摊销的期限不得少于10年。

如某企业购入一项商标使用权,该商标按法律规定还有五年的使用期限,但在保护期届满,企业可以申请延期,该商标将在不确定的期限内为企业带来经济利益。此项商标使用权按会计准则规定可视为使用寿命不确定的无形资产,在持有期间内不进行摊销;但按税法规定该项商标使用权可在五年使用期限内进行摊销。

2. 无形资产计提减值准备的影响。按会计准则规定,计提的无形资产减值准备可抵减无形资产的账面价值;而税法规定企业计提的资产减值准备不能在所得税前扣除。

例2:乙公司将拥有的内部研制开发的一项专利技术(无形资产)转让,取得收入1 000 000元,发生相关税费55 000元。该项专利技术开发支出1 100 000元已按税法规定在所得税前一次扣除;会计核算上已摊销600 000元,并提取减值准备30 000元。

(1)按税法处理:无形资产的账面价值=1 100 000-600 000-30 000=470 000(元),无形资产的计税基础为零,无形资产处置收益=1 000 000-55 000=945 000(元)。

(2)按会计准则的账务处理:无形资产处置收益=1 000 000-470 000-55 000=475 000(元)。

### 三、在投资性房地产转让收益(或损失)确认上的差异

投资性房地产的主要经营形式是出租建筑物和出租土地使用权;相关会计准则对投资性房地产引入公允价值模式进行计量,对符合公允价值模式计量的投资性房地产,于资产负债表日按公允价值进行计量,投资性房地产的公允价值高于或低于账面价值的差异作为公允价值变动收益(或损失)计入当期损益;投资性房地产不再计提折旧或摊销。

税法对投资性房地产未单独进行规范,而是作为出租房屋建筑物进行处理,即投资性房地产的折旧费用可在所得税前扣除;在计算企业所得税时,不确认公允价值变动损益,公允价值变动收益(或损失)不计入应纳税所得额。

从会计准则和税法关于投资性房地产的处理规定来看,采用公允价值模式计量的投资性房地产账面价值与计税基础的差异主要产生于公允价值变动损益和折旧费用扣除两个方面。按公允价值模式计量的投资性房地产账面价值=投资性房地产的成本±公允价值变动损益;按公允价值模式计量的投资性房地产(出租建筑物)的计税基础=投资性房地产的成本-按税法规定扣除的折旧费用。由于在转让投资性房地产时,已将公允价值变动损益部分转入其他业务收入,因此在出售或转让投资性房地产时,按税法确认的收益与按会计准则确认的收益的区别仅仅在于折旧费用的扣除上。

例3:北方房地产公司2006年1月1日将开发的写字楼整体出租,租期2年,该栋写字楼账面开发成本1 000万元;2007年末写字楼公允价值1 800万元;2008年初收回出租的写字楼并出售取得收入1 900万元;出租的写字楼可按税法规定的20年折旧年限来计算扣除折旧额(暂不考虑残值)。

(1)按税法处理:2007年末出租写字楼形成的投资性房地产账面价值=1 800(万元);2007年末投资性房地产计税基础=1 000-2×50=900(万元);按税法确认的收益=1 900-900=1 000(万元)。

(2)按会计准则的账务处理:出售写字楼的公允价值变动收益800万元(1 800-1 000)转入其他业务收入;出售写字楼的转让收益=1 900+800-1 800=900(万元)。

两者的差异100万元仅仅是可在税前扣除的折旧费用。

### 四、在股权投资处置收益(或损失)确认上的差异

税法与会计在股权投资处置上的差异,实质上是股权投资账面价值与计税基础之间的差异,主要表现为初始投资成本确认上的差异和股权投资持有期间产生的差异。

#### 1. 初始投资成本确认上的差异。

(1)同一控制下形成的长期股权投资成本差异。按照相关会计准则的规定,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应在合并日按照取得的被投资方所有者权益的账面价值购买股份作为长期股权投资成本处理;而税法规定企业以现金投资,按实际支付的现金金额作为长期股权投资成本处理。由此形成了初始投资成本与计税基础之间的差异。

(2)非货币性资产交换换取的股权投资成本差异。按税法规定,以换出资产账面价值和相关税费之和作为股权投资成

本,这与会计上不具有商业实质的非货币性资产交换取得的股权投资成本是一致的,但与会计上具有商业实质的非货币性资产交换取得的长期股权投资成本存在一定差异。会计上具有商业实质的非货币性资产交换取得的股权投资,按换出资产公允价值和有关费用之和确认投资成本。

#### 2. 长期股权投资持有期间产生的差异。

(1)投资收益处理上的差异。采用成本法核算的长期股权投资,从被投资单位获得现金股利,或利润超过被投资单位在接受投资后产生的累计净利润部分,在会计核算上做调减长期股权投资账面价值处理;税法规定企业在取得股权投资后,除追加投资或转让投资以及作为投资成本收回的投资分配外,股权投资成本一般不做调整,企业从被投资单位分得的股息、红利以及税后利润分配应做投资收益处理。

例4:A公司2006年2月以非合并方式取得B公司5%的股权,实际支付现金1 000万元,企业长期股权投资采用成本法核算;2006年4月从B公司取得属于上年度的利润分配100万元。按相关会计准则规定,企业收到投资前产生的分配利润,应做调减股权投资成本处理;而税法规定,从被投资单位取得的利润分配,不论是投资前产生的还是投资后产生的,都应作为投资收益处理。这便使长期股权投资的账面价值与计税基础不一致,即长期股权投资的账面价值为900万元(1 000-100),长期股权投资的计税基础为1 000万元。

(2)采用权益法核算产生的差异。按照相关会计准则的规定,采用权益法核算的长期股权投资,按照应享有或应分担的被投资单位净利润份额,调增长期股权投资账面价值;如果被投资单位发生亏损,在做投资损失处理的同时要调减长期股权投资的账面价值;投资企业从被投资单位取得的现金股利或利润未超过已确认投资收益的,应抵减长期股权投资的账面价值。税法对权益法下的投资收益不予确认,同时也不调整股权投资成本;对被投资单位发生的经营亏损,由被投资单位按规定结转弥补,投资方不得调减投资成本,也不得确认投资损失;对被投资单位分得的现金股利或利润做投资收益处理,不调减长期股权投资的账面价值。

(3)长期股权投资提取减值准备上的差异。按照相关会计准则的规定,企业资产存在减值迹象的,应估计资产可回收金额,可回收的资产金额低于账面价值的,将资产账面价值减至可回收金额,减记的金额确认为资产减值损失;而税法规定在发生实质性损害前不确认资产减值损失,因此对股权投资成本不做调整。

(4)利润分配上的差异。在权益法核算下,投资企业从被投资单位取得的现金股利或利润应抵减长期股权投资的账面价值;而税法对被投资单位分得的现金股利或利润做投资收益处理,不调减长期股权投资的计税基础。

#### 主要参考文献

1. 国务院法制办,财政部,国家税务总局.企业所得税法实施中的有关问题解答.中国财经报,2007-12-13
2. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2007