

固定资产处置的会计与税务处理差异

湖北襄樊 贾华芳

固定资产处置,具体包括出售、报废、投资、捐赠、抵债、调拨等。由于财务会计核算和税收核算分别遵循不同的原则,因此对固定资产处置的核算也存在着差异。

一、会计处理

在固定资产的处置中,除固定资产盘亏是按其账面价值,借记“待处理财产损益”、“固定资产减值准备”、“累计折旧”科目,贷记“固定资产”科目外,其余的固定资产处置都通过“固定资产清理”科目核算,即借记“固定资产清理”、“固定资产减值准备”、“累计折旧”科目,贷记“固定资产”科目,然后再将“固定资产清理”科目的余额转出。对一些特殊事项,如以固定资产抵债、投资等事项,在符合一定条件下采用公允价值转入相关的科目,由此将产生会计与税法上的差异。

二、所得税处理

1. 以固定资产抵债,适用《企业会计准则第12号——债务重组》。新准则最大的亮点就是债务重组业务交易价格的变化,即债务人以非现金资产抵偿债务的过程分为两步:首先债务人将非现金资产按公允价值进行处置以确定转让收益;再以处置所得(公允价值)偿付债务,同时据此确认债务重组损益。这表明债务重组交易最终以公允价值作为交易价格。

例1:A企业与B企业达成债务重组协议,A企业将一辆小汽车(原价10万元,累计折旧4万元,公允价值7万元)偿还B企业的债务8万元。假定以上资产未计提减值准备。

A企业账务处理:借:固定资产清理6万元,累计折旧4万元;贷:固定资产10万元。债务重组收益=8-7=1(万元);资产转让收益=7-6=1(万元)。借:应付账款8万元;贷:固定资产清理6万元,营业外收入——非流动资产处置利得1万元、——债务重组利得1万元。

纳税分析:由于新准则采用了等同于税法上使用的销售价格(公允价值),并将债务人债务重组收益计入了营业外收入,不再像旧准则一样计入资本公积,这样在所得税方面不再产生财税差异,无需进行纳税调整。

2. 将固定资产对外投资视为一种非货币性资产交换,适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》。该准则规定,只有在采用公允价值计价的情况下才确认损益,而此时不管涉及补价与否,企业都应该将换出资产的公允价值与其账面价值的差额确认为交易损益。在采用新准则账面价值法(不符合按公允价值计价条件)时,企业一律不确认交易损益。

例2:将例1中A企业小汽车投资给B企业,协议价为8万元,该投资具有商业实质,其余条件不变。A企业账务处理:

借:长期股权投资8万元;贷:固定资产清理6万元,营业外收入——非货币性资产交换利得2万元。

例3:沿用例2,假如A企业收到B企业的补价1万元,其余条件不变。A企业账务处理:借:长期股权投资8万元,银行存款1万元;贷:固定资产清理6万元,营业外收入——非货币性资产交换利得3万元。

纳税分析:综合例2和例3,该交换具有商业实质,且用于交换的资产公允价值能可靠计量。在按照公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下,收到补价的,将换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额,计入当期损益。新准则采用了公允价值,并将交易收益记入了“营业外收入——非货币性资产交换利得”科目,不再像旧准则一样由于采用账面价值而产生所得税方面的财税差异,所以无需进行纳税调整。

例4:沿用例2,协议价不公允,该投资不具有商业实质,其余条件不变。借:长期股权投资6万元;贷:固定资产清理6万元。

纳税分析:假设该项交换不具有商业实质或用于交换的资产公允价值不能可靠计量。根据新准则,企业在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下,收到补价的,应当以换出资产的账面价值减去收到的补价并加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,不确认损益。税法规定,固定资产对外投资应视同销售,其销售价格可参照同类资产或相近资产的价格来定,且主管税务机关有权核定其销售额。因此,这种情况下应在汇算清缴时进行纳税调整。

3. 财产损失的处理。《企业财产损失税前扣除管理办法》将税务部门对于企业财产损失税前扣除的审批范围缩小,即正常损失在当年直接扣除,非正常损失需审批后在当年扣除。对于固定资产亏损、毁损、报废净损失,《企业会计制度》规定将财产损失记入“营业外支出”科目,作为会计利润的抵减项。

例5:2006年年末盘点,企业盘亏运输卡车一台,原价15万元,已提折旧5万元,经董事会决议由过失人赔偿8.5万元。会计处理为:①转销盘亏资产时,借:待处理财产损益——待处理固定资产损益10万元,累计折旧5万元;贷:固定资产15万元。②收到过失人赔款时,借:银行存款8.5万元;贷:待处理财产损益——待处理固定资产损益8.5万元。③结转净损失时,借:营业外支出——固定资产盘亏1.5万元;贷:待处理财产损益——待处理固定资产损益1.5万元。税务处理:以上清理属于非正常损失,需出具资产丢失的有关证明、责任

认定以及赔偿说明等证据,经董事会会议通过,报税务机关审批后在所得税前扣除。

4. 资产减值准备的处理。《企业会计准则第8号——资产减值》的应用指南规定,企业应在资产负债表日判断资产是否存在减值迹象。资产存在减值迹象的,应当进行减值测试,估计资产的可回收金额。资产账面价值大于该资产可收回金额的部分,应确认为资产减值损失。施行新准则的企业,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冲回,只能在处置相关资产后再进行会计处理。而税法规定,企业所得税前允许扣除的项目,原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则。除税法规定外,企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金不得在企业所得税前扣除。所以,对于固定资产减值准备的计提以及处置时冲销的减值准备,在年底汇算清缴时应进行纳税调整。

三、流转税处理

1. 营业税方面。税法规定:纳税人销售不动产应缴纳营业税。①企业销售不动产、对外投资、进行易货交易或单位将不动产无偿赠送他人,应视同销售缴纳营业税。②自2003年1月1日起执行的《关于股权转让有关营业税问题的通知》规定,以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税;对股权转让不征收营业税。新准则规定,企业销售不动产、对外投资、进行易货交易或单位将不动产无偿赠送他人、抵债等,都应视为销售和其相关的业务(投资、非货币性资产交换、债务重组),按照新准则进行处理。

例6:某内资企业A以其房屋投资兴办联营企业B,投出固定资产原值为100万元,累计折旧15万元,计提减值准备5万元,账面价值为80万元,双方确认的公允价值为100万元,不考虑城市维护建设税及附加。假设该固定资产投资入股后参与投资方利润分配,共担投资风险。

会计处理:①先转入清理,借:固定资产清理80万元,累计折旧15万元,固定资产减值准备5万元;贷:固定资产100万元。②结转固定资产清理,借:长期股权投资100万元;贷:固定资产清理80万元,营业外收入20万元。

纳税分析:①企业以不动产投资,新准则和税法规定一致,在投资交易发生时,按照固定资产公允价值处理。根据财税[2002]191号文件规定:该项固定资产投资虽视同销售,但不缴营业税。②会计上确认的影响本年利润的“利得”是20万元,税法上对应纳税所得额的影响为15万元(100-80-5)。注:5万元减值准备在计提年度已调增应纳税所得额,企业转出固定资产时应做调减处理。

例7:A公司以其闲置的旧办公楼通过某非营利组织捐赠给某中学,账面原值为150万元,已提折旧50万元,则账面价值是100万元。在公开市场上的售价是140万元,假定该项捐赠扣除比例为3%,营业税税率为5%,暂不考虑其他税费。在不考虑该项捐赠业务时,其他生产经营所得的纳税调整后所得是300万元。无其他纳税调整事项。

《企业会计准则——基本准则》规定,损失是企业非日常

活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出;费用是企业日常活动发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。对外捐赠属于企业的非日常活动发生而产生的损失,不能将其记入成本费用类科目,故计入营业外支出。

会计处理:①先转入清理,借:固定资产清理100万元,累计折旧50万元;贷:固定资产150万元。②计提税金,借:固定资产清理7万元;贷:应交税费——应交营业税7万元(140×5%)。③结转固定资产清理,借:营业外支出107万元;贷:固定资产清理107万元(100+7)。

纳税影响:影响应纳税所得额=(300+140-107)-(300+140-107)×3%=323.01(万元),影响营业税7万元。

2. 增值税方面。纳税人销售动产应缴纳增值税。财税[2002]29号文件规定,纳税人以自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇等固定资产,进行销售或对外投资,售价超过原值的,按照4%的征收率减半征收增值税;售价未超过原值的,免征增值税。

例8:某企业转让其八成新小轿车,固定资产账面原值为30万元,已提折旧0.5万元,转让价30.5万元,未计提资产减值准备,不考虑城市维护建设税及附加。

会计处理:①转入清理,借:固定资产清理29.5万元,累计折旧0.5万元;贷:固定资产30万元。②取得收入:借:银行存款30.5万元;贷:固定资产清理30.5万元。③计提税金,借:固定资产清理11730.76元;贷:应交税费——未交增值税11730.76元[305000÷(1+4%)×4%]。④缴税时,借:应交税费——未交增值税11730.76元;贷:营业外收入5865.38元,银行存款5865.38元。旧企业会计准则将减半后的差额计入补贴收入,新会计准则指南取消了该科目,将其减半的增值税计入营业外收入。⑤结转固定资产清理,借:营业外支出——处置非流动资产损失11730.76元;贷:固定资产清理11730.76元。

税务处理:根据国家税务总局第13号令规定,正常损失发生的财产损失可在当年直接扣除,上例中的清理属于正常损失,经董事会会议通过,在当年自行申报税前扣除。

纳税影响:影响应纳税所得额=305000÷(1+4%)-295000+5865.38=4134.61(元);影响增值税额11730.76元。

例9:假设例8中的小轿车转让价为28万元,账面原值为30万元。

会计处理:①转入清理,借:固定资产清理295000元,累计折旧5000元;贷:固定资产300000元。②取得收入:借:银行存款280000元;贷:固定资产清理280000元。③结转固定资产清理,借:营业外支出——处置非流动资产损失15000元;贷:固定资产清理15000元。企业所得税应纳税所得额=295000-280000=15000(元)。转让、销售、抵债、投资、捐赠等视同销售的业务处理,既不缴营业税,也不缴增值税。注:在这种情况下,该笔业务对会计利润的影响同税法上的应纳税所得额一致,因而无财税差异。因为该项业务不缴任何流转税,所以可以不进行价税分离处理,转让价就是不含税收入。○