

# 谈国产设备投资 抵免企业所得税的会计处理

浙江天健会计师事务所 严善明

为了支持企业技术改造,促进产品结构调整和经济稳定发展,提高国内企业技术装备的国产化水平,财政部和国家税务总局于1999年12月颁布了《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》(以下简称《暂行办法》),文件规定凡在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业,其项目所需国产设备投资的40%可从企业技术改造项目购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。如果当年新增的企业所得税税额不足抵免时,未予抵免的投资额,可用以后年度企业比设备购置前一年新增的企业所得税税额延续抵免,但抵免的期限最长不得超过五年。本文拟就国产设备投资抵免所得税有关会计处理作一探讨。

## 一、制度对国产设备投资抵免所得税的会计处理

《企业会计制度》规定,企业应当根据具体情况选择采用应付税款法或纳税影响会计法进行所得税费用的核算。投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业,其项目所需国产设备投资按一定比例可以从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免的部分,以及已经享受投资抵免的国产设备在规定期限内出租、转让应补交的所得税,均作为永久性差异处理。

因此,所得税费用无论是采用应付税款法还是纳税影响会计法进行核算,对因技术改造国产设备投资抵免的所得税均应根据所得税清算结果,按实际抵免额在可抵税年度冲减当期所得税费用。

例如,A公司于2001年12月购入用于企业技术改造的设备600万元,该设备于2002年6月达到预定可使用状态,预计可使用年限为10年(假设不考虑残值),采用直线法计提折旧。该设备符合国家规定的国产设备抵免条件,按政策规定可享受按购入价格的40%抵免所得税优惠,公司2000年度应交所得税额为330万元,2001~2005年利润总额分别为1200万元、900万元、1100万元、1300万元和1400万元,预计有足够的新增所得税额予以抵免。则该公司各年度所得税费用(假设不考虑其他时间性差异及永久性差异等因素,下同)如表1所示。

从表1可以分析得出,在执行《企业会计制度》的情况下,因国产设备投资抵免的所得税属于永久性差异,故在会计核算上当期经清算实际抵免的所得税直接冲减所得税费用(类似于收付实现制)。该方法会计处理简单,但

表1

单位:万元

| 项 目         | 2001年 | 2002年 | 2003年 | 2004年  | 2005年 |
|-------------|-------|-------|-------|--------|-------|
| 本期应纳税所得额    | 1 200 | 900   | 1 100 | 1 300  | 1 400 |
| 税 率         | 33%   | 33%   | 33%   | 33%    | 33%   |
| 抵免前应交所得税额   | 396   | 297   | 363   | 429    | 462   |
| 投资前一年基期所得税  | 330   | 330   | 330   | 330    | 330   |
| 按税法当年实际可抵免额 | 66    | -     | 33    | 99     | 42    |
| 累计抵免税额      | 66    | 66    | 99    | 198    | 240   |
| 实际应交所得税     | 330   | 297   | 330   | 330    | 420   |
| 所得税费用       | 330   | 297   | 330   | 330    | 420   |
| 实际所得税税负     | 27.5% | 33%   | 30%   | 25.38% | 30%   |

各年度实际所得税税负差异较大,其结果是由于国产设备实际抵免的所得税在时间和金额上的不同,从而对各个会计年度的净利润产生较大影响。

上述会计处理方法将国产设备投资尚未抵免的所得税不确认为资产,而作为资产负债表表外项目核算,不能客观反映资产与负债的定义和确认条件。同时,以实际抵免的所得税直接冲减抵免当年的所得税费用,与可抵免所得税的该项投资产生的经营成果相分离,也不符合权责发生制原则和配比原则。

## 二、准则对国产设备投资抵免所得税的会计处理

2006年2月15日财政部颁布的《企业会计准则第18号——所得税》第十五条规定,企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产。因此笔者认为,因技术改造国产设备投资可抵免的所得税应作为暂时性差异确认、计量和列报,其会计处理根据所得税费用抵减时间不同又可分为当期认列法和递延法两种方法。

1. 当期认列法。当期认列法是指将购买国产设备符合规定的应抵免所得税额全部作为购买设备当期(非实际抵免年度)所得税费用减项的会计处理方法。采用该方法的理由是基于企业购置国产设备按规定享受企业所得税抵免,是企业对固定资产投资的结果,而非使用设备产生效益所致的考虑,故购置设备按《暂行办法》规定可抵免的所得税额应于设备购置当年(非实际抵免年度)作为所得税费用的减项。

采用当期认列法时,按当期购买国产设备符合规定的应抵免所得税额,借记“递延所得税资产”科目,贷记“所得税费用”科目。以后年度如有证据表明递延所得税资产的一部分或全部不

能实现时,直接冲减相关“递延所得税资产”和“所得税费用”科目。

如上例,在当期认列法下 A 公司各年度所得税费用如表 2 所示:

**表 2** 单位:万元

| 项 目         | 2001年 | 2002年 | 2003年 | 2004年 | 2005年 |
|-------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 本期应纳税所得额    | 1 200 | 900   | 1 100 | 1 300 | 1 400 |
| 税 率         | 33%   | 33%   | 33%   | 33%   | 33%   |
| 抵免前应交所得税额   | 396   | 297   | 363   | 429   | 462   |
| 投资前一年基期所得税  | 330   | 330   | 330   | 330   | 330   |
| 按税法当年实际可抵免额 | 66    | -     | 33    | 99    | 42    |
| 累计抵免税额      | 66    | 66    | 99    | 198   | 240   |
| 实际应交所得税     | 330   | 297   | 330   | 330   | 420   |
| 所得税费用       | 156*  | 297   | 363   | 429   | 462   |
| 实际所得税税负     | 13%   | 33%   | 33%   | 33%   | 33%   |

注:\* 2001 年度所得税费用=抵免前应交所得税-当年因购买国产设备按规定在 5 年内可抵免的所得税额=396-240=156(万元)。

有关投资抵免会计分录如下:

(1) 2001 年度,根据应交所得税计算结果,借:所得税费用 156 万元,递延所得税资产 174 万元(240-66);贷:应交税费——应交所得税 330 万元。

(2) 2002 年度,借:所得税费用 297 万元;贷:应交税费——应交所得税 297 万元。

(3) 2003 年度,借:所得税费用 363 万元;贷:递延所得税资产 33 万元,应交税费——应交所得税 330 万元。

2004 年度、2005 年度所得税核算会计分录略。

上述会计处理方法简单,且能直接增加企业购置设备当年的净利润,但与该项投资产生的经营成果相分离。

**2. 递延法。**递延法是指将国产设备抵免所得税额在相关设备使用期间摊销的会计处理方法,即将因技术改造购入国产设备预期可抵免的所得税额计入递延所得税资产,同时确认为一项负债——递延收益,自相关资产形成并达到预定可使用状态时起,在该项设备使用期限内按设备的折旧方法进行摊销,分期计入以后各期所得税费用的方法。采用该方法的理由是基于企业购置国产设备按规定享受企业所得税抵免,只能通过设备使用而获利,不能因购买而获利的考虑,因所得税抵免而获得的所得税费用节约应在相关资产预期使用期间进行分摊。

采用递延法时应在购置设备年度,将因技术改造购入国产设备按规定预期可抵免的所得税额,借记“递延所得税资产”科目,贷记“递延收益”科目;在该设备达到预定可使用状态时起,按该设备的折旧年限和方法摊销,借记“递延收益”科目,贷记“所得税费用”科目。以后年度如有证据表明递延所得税资产的一部分或全部不能实现时,应冲减相关“递延所得税资产”和“递延收益”科目。

承上例,在递延法下 A 公司各年度所得税费用如表 3

所示:

**表 3** 单位:万元

| 项 目         | 2001年 | 2002年  | 2003年  | 2004年  | 2005年  |
|-------------|-------|--------|--------|--------|--------|
| 本期应纳税所得额    | 1 200 | 900    | 1 100  | 1 300  | 1 400  |
| 税 率         | 33%   | 33%    | 33%    | 33%    | 33%    |
| 抵免前应交所得税额   | 396   | 297    | 363    | 429    | 462    |
| 投资前一年基期所得税  | 330   | 330    | 330    | 330    | 330    |
| 按税法当年实际可抵免额 | 66    | -      | 33     | 99     | 42     |
| 累计抵免税额      | 66    | 66     | 99     | 198    | 240    |
| 实际应交所得税     | 330   | 297    | 330    | 330    | 420    |
| 应摊销的递延收益*   | -     | 12     | 24     | 24     | 24     |
| 所得税费用**     | 396   | 285    | 339    | 405    | 438    |
| 实际所得税税负     | 33%   | 31.67% | 30.82% | 31.15% | 31.29% |

注:\* 应摊销的递延收益=设备按规定可抵免的所得税总额÷设备使用期限×实际使用月份。 \*\* 所得税费用=抵免前应交所得税额-当期应摊销的递延收益。

有关投资抵免会计分录如下:

(1) 2001 年 12 月购入设备时根据规定可抵免的所得税额,借:递延所得税资产 240 万元(600×40%);贷:递延收益 240 万元。由于该设备 2001 年 12 月购入,尚未达到预定可使用状态,故 2001 年度未计提折旧,也无须摊销因投资抵免的所得税。

(2) 2001 年度,根据应交所得税计算结果,借:所得税费用 396 万元;贷:应交税费——应交所得税 330 万元,递延所得税资产 66 万元。

(3) 因该设备于 2002 年 6 月达到预定可使用状态,故自 2002 年 7 月起开始计提折旧并摊销因购置该设备抵免所得税额,2002 年应摊销递延收益=240÷(10×12)×6=12(万元)。借:所得税费用 285 万元,递延收益 12 万元;贷:应交税费——应交所得税 297 万元。2003~2005 年度所得税核算会计分录(略)。2006~2012 年 6 月每年应摊销递延收益 24 万元(其中 2012 年为 12 万元)冲减所得税费用。

当期认列法和递延法两种核算方法由于冲减所得税费用的入账时间不同,因而在同一会计年度得出了不同所得税费用。

当期认列法和递延法两种核算方法其争议的焦点主要在于:对国产设备投资抵免所得税产生的原因究竟属于投资结果还是经营结果。国家出国产设备投资抵免所得税优惠政策的目的主要在于鼓励企业加大技术改造投入,提高企业经济效益,保护和促进民族工业的发展。一项完整的固定资产投资项目需要一定的建设期(通常在 1 年以上),固定资产购置当年项目一般较难产生效益。因此笔者认为,国产设备投资抵免所得税是新增固定资产投资后的经营结果,同时参照《企业会计准则第 16 号——政府补助》中与资产相关的政府补助应确认递延收益的规定,在资产负债表债务法下采用递延法核算国产设备投资抵免所得税更符合《暂行办法》的宗旨,也更能真实反映企业的经营成果。○