

固定资产业务的会计与税务处理之差异

马雪金

(衡阳财经工业职业技术学院 湖南衡阳 421002)

【摘要】 现行会计准则与相关税法对固定资产的核算分别做出了相应的规定,但存在差异。基于此,本文拟从固定资产的确认、计量和处置等方面进行比较分析。

【关键词】 固定资产 会计处理 税法 差异

一、固定资产确认标准方面

财政部于2006年2月15日发布的《企业会计准则第4号——固定资产》(以下简称“会计准则”)规定,固定资产是指同时具有下列特征的有形资产:①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;②使用寿命超过一个会计年度。固定资产同时满足下列条件的,才能予以确认:①与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;②该固定资产的成本能够可靠地计量。相关税法规定,纳税人的固定资产是指使用期限超过一年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具,以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。虽不属于生产、经营主要设备的物品,但是单位价值在2000元以上,并且使用期限超过2年的,也应当作为固定资产。两者的区别在于,会计准则对固定资产界定标准的规定不具体、不明确,而税法对固定资产的界定标准具体、明确。

二、固定资产初始计量方面

1. 购置、自行建造的固定资产。会计准则和税法都规定,购置、自行建造的固定资产的成本由该项资产达到预定可使用状态前所必要的实际支出构成,包括买价或自建成本和相关税费等。但两者之间还是存在差异,具体表现为:①对需安装调试的固定资产的试运行收入的处理不同。会计准则规定,该收入冲减“在建工程”成本;税法为防止企业避税,规定该收入不能直接冲减“在建工程”成本,而应并入总收入,调增应纳税所得额。②对外商投资企业因采购国产设备而收到退还的增值税税款的处理不同。会计准则规定,这部分增值税用于冲减固定资产的入账价值;税法规定,这部分增值税应作为收入调增应纳税所得额。③对自建固定资产项目使用企业自己生产的产品或商品的处理不同。会计准则规定,该产品或商品按成本转入“在建工程”,不产生利润,不计入当期损益;税法规定,该产品或商品应视同产品销售作为收入处理,并按该产品或商品的售价与成本的差额,调增应纳税所得额。

2. 投资者投入的固定资产。对于投资者投入的固定资产,会计准则规定,该固定资产应按照投资合同或协议约定的价值确定;税法为防止关联企业弄虚作假,规定接受投资的固定资产价值必须符合实际价值,不能完全按投资约定价值作

为计价标准,应当按照合同、协议确定的合理价格或评估确认的价格确定。

3. 融资租赁的固定资产。会计准则规定,该固定资产按租赁开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者,加上初始直接费用,作为租入资产的入账价值。税法规定,该固定资产应按照租赁协议或者合同确定的价款,加上运输费、途中保险费、安装调试费,以及投入使用前发生的利息支出和汇兑损益等费用后的价值计价。

4. 以非货币性交换换入的固定资产。对具有商业实质的,且换出或换入资产的公允价值能可靠计量的非货币性资产交换,会计准则和税法的规定相同。对公允价值能可靠计量,而不具有商业实质的非货币性资产交换,会计准则规定,应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,涉及补价的,再减去收到的补价或加上支付的补价后,作为换入资产成本,不确认损益;而税法规定,其交换不论是否具有商业实质,均应按换出资产的公允价值加上应支付的相关税费作为换入固定资产的计税成本,应将换出资产的公允价值与账面价值的差额,计入当期损益。

三、固定资产后续计量方面

1. 计提固定资产折旧的差异。

(1)折旧范围。会计准则规定,企业应当对所有固定资产计提折旧,但已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价的土地除外。而税法规定:①盘盈的、无偿调入的、接受捐赠的固定资产以及与取得收入无关的固定资产计提的折旧额不能在税前扣除。②企业为开发新技术等购置的试制用的关键设备,单台价值在10万元以下或已一次或分次摊入管理费用的,当并入固定资产核算时不得在税前扣除折旧费用。③企业因股份制改造产生的固定资产评估增值可以计提折旧,但在计算应税所得时不能扣除。④企业已出售给职工个人的住房,不得税前扣除折旧费和维修管理费。

(2)折旧方法、折旧年限和预计净残值。会计准则规定,企业应按固定资产的性质和使用情况,合理确定其使用寿命和预计净残值,应根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,从年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和

法等方法中合理选择折旧方法。而税法则明确规定:①对可扣除的固定资产折旧的计算采取直线折旧法。但对符合税法规定,允许实行加速折旧的固定资产,经税务机关备案后,企业可自主选择加速折旧的办法。②规定三类固定资产的最低折旧年限分别为20年、10年和5年。因特殊原因,经税务机关批准可缩短折旧年限的除外。③从固定资产原价中扣除的预计净残值率为5%。

所以,企业应按税法规定可折旧资产的计税成本,结合税法允许的折旧年限、净残值率及折旧方法,计算出按税法规定可扣除的折旧费用,再与财务会计上计提的折旧额进行对比,其差额部分应调整当期所得,当会计折旧额大于当年税务折旧额时,应调增当年应纳税所得额;反之,则调减当年应纳税所得额。

2. 计提固定资产减值准备的差异。会计准则规定,固定资产的预计可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为“资产减值损失”,计入当期损益,同时计提固定资产的减值准备。而税法规定,会计上计入“资产减值损失”的固定资产减值准备,不得在税前扣除,应据其借方或贷方发生额调增或调减应纳税所得额。但税法又规定,当企业资产发生永久或实质性损害,扣除变价收入或可收回金额及责任人和保险赔偿后,应确认为财产损失。也就是说,符合会计中的全额计提减值准备条件的资产减值损失,由企业及时向税务机关申请,经税务机关审核批准后,允许税前扣除。

3. 对固定资产后续支出处理的差异。会计准则规定,与固定资产有关的后续支出,如果能增强固定资产未来经济利益的能力,与该项支出相关的经济利益很可能流入企业,并能够可靠计量的,应当计入固定资产成本,予以资本化处理。否则,应将这些支出于费用化,计入发生当期损益。显然,固定资产的后续支出是资本化还是费用化,会计上偏重于定性方面的规定,可操作性相对较差。但税法对固定资产的后续支出做了明确规定:①发生的修理支出达到固定资产原值20%以上;②经过修理后有关资产的经济使用寿命延长2年以上;③经过修理后的固定资产被用于新的或者不同的目的。对符合上述三个条件之一的,应确认是固定资产更新改造支出,其中尚未提足折旧的,可计入固定资产成本,予以资本化;已提足折旧的,计入递延费用。否则,就属于修理支出,予以费用化,可在发生当期直接扣除。若会计核算对固定资产的后续支出了费用化处理,而税法要求将其作资本化处理的,就要相应调增应纳税所得额;反之,需调减应纳税所得额。

四、固定资产处置业务方面

1. 转出固定资产对外长期股权投资业务。会计准则规定,对投资转出固定资产取得长期股权投资的业务核算应以换出资产的公允价值及应缴纳的相关税费作为取得长期股权投资的初始投资成本,换出资产的公允价值与账面价值的差额,计入当期损益。而税法规定,对外投资转出固定资产,应在交易发生时,将其分解为按公允价值销售全部资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所

得或损失,调整应纳税所得额。

2. 捐赠转出固定资产业务。企业将固定资产用于捐赠的,会计准则规定,将捐赠固定资产账面价值净额与所发生相关税费之和计入当期损益。而税法规定:①应将其分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理,即对外捐赠资产应视同销售计算缴纳流转税及所得税。②因捐赠计入“营业外支出”的金额,除捐赠行为所发生的支出符合税法规定的公益救济性捐赠,可在按应纳税所得额的一定比例税前扣除外,其他捐赠支出一律不得在税前扣除,应调增应纳税所得额。

3. 以非货币性资产置换固定资产业务。会计准则规定,非货币性资产交换(支付的货币性资产即补价占换入资产公允价值比例低于25%)具有商业实质,且公允价值能够可靠计量的资产置换,应按换出资产的公允价值加上应支付的相关税费作为换入资产成本,其换出资产的公允价值与账面价值的差额计入当期损益。发生补价的,应按换入资产成本与换出资产账面价值加上应支付的相关税费、加上支付的补价或者减去收到的补价的差额,计入当期损益。而税法规定,上述业务交易,经税务机关审核确认,双方企业均可不确认资产转让所得或者损失,不缴所得税,也称为免税置换。但对补价比例高于25%的,则在交易发生时,应将其分解为按公允价值销售全部资产和按公允价值购买另一方全部资产的经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失,缴纳所得税。

4. 以固定资产进行债务重组业务。当用固定资产清偿债务时,会计准则规定,债务企业应当将重组债务的账面价值与转出固定资产的公允价值的差额,计入当期损益;转出固定资产的公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益。这与税法规定“债务企业应当将其分解按公允价值转让固定资产和用公允价值相当的金额偿还债务两项业务进行所得税处理,并确认有关资产转让所得或损失”是一致的。但税法又规定,对于关联方之间含有让步条款,且不符合税法允许扣除条款的债务重组,原则上债权人企业不得确认重组损失,应当视为捐赠,也就是说,债权人企业计入“营业外支出”的数额不得税前扣除,应调增应纳税所得额。

综上所述,由于财务会计和税务会计分属不同的领域、基于不同的目的、服务于不同的对象,因此两者在固定资产的核算处理上存在差异是必然的。在会计核算中,我们应根据差异的性质将其划分为永久性差异和时间性差异,采用一定的方法对应纳税所得额作出相应调整,从而使财务会计核算既能客观、真实地提供财务信息,又能使税法制度得到全面的贯彻执行,确保税收任务的完成。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2006