

从固定资产核算看会计制度与税法的差异

陕西省行政学院 汤永慧



一、固定资产的计价

企业获取固定资产的来源渠道很多。会计制度与税法对不同途径获取的固定资产的计价在多数情况下是一致的,包括企业自制、自建、购入及盘盈固定资产等。两者的不一致主要表现在以下几个方面:

1.通过非货币性交易换入固定资产的计价。从会计制度规定来看:企业通过非货币性交易换入的固定

资产,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费,作为入账价值。如果是收到补价的,按换出资产的账面价值加上应确认的收益和应支付的相关税费再减去补价后的余额,作为入账价值;如果是支付补价的,按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价,作为入账价值。

从税法规定来看:企业通过非货币性交易换入的固定资产,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。如果是收到补价的,减去补价;如果是支付补价的,加上补价。另外,非货币性交易的双方均需作视同销售处理,按照换出资产的公允价值减去账面价值和应支付的相关税费后的差额,确认资产转让损益。

2.以债务重组方式换入固定资产的计价。从会计制度规定来看:企业接受债务人用于抵债的固定资产,或企业以应收债权换入固定资产的,按应收债权的账面价值加上应付的相关税费后的金额作为入账价值。如果是收到补价的,按应收债权的账面价值减去补价,加上相应支付的相关税费计算;如果是支付补价的,按应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费进行计算。

从税法规定来看:债权人获得的固定资产,按换入固定资产的公允价值加上应支付的相关税费,作为计税成本。如果是收到补价的,减去补价;如果是支付补价的,加上补价。同时对债务人来说,其放弃固定资产应视同销售处理,按照所放弃固定资产的公允价值减去账面价值和应支付的相关税费后的差额,确认资产转让所得。

3.融资租入固定资产的计价。从会计制度规定来看:融资租赁租入的固定资产,企业应按租赁开始日租赁资产的账面价值与最低租赁付款日的现值两者中较低者作为入账价值。如果融资租赁资产占企业资产总额的比例等于或小于30%,在租赁开始日,企业也可按最低租赁付款额作为固定资产的入账价值。

从税法规定来看:以融资租赁方式租入的固定资产,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、投入使用前发生的利息支出和汇兑总损益后的价值计价。在《企业会计准则——租赁》实施以后,融资租入固定资产的计税成本应与按该准则确定的“最低付款额”相一致。

4.外商投资企业固定资产的计价。从会计制度规定来看:外商投资企业由于购进国产设备而享受退还已缴纳增值税税款的优惠,企业应按照退还的增值税税款,冲减固定资产的入账价值,同时按冲减增值税税款后的固定资产原价作为计提折旧的基数。

从税法规定来看:自1999年9月1日起,对外商投资企业符合税法规定的投资项目,在国内以货币购进的未使用过的国产设备,可以在核定退税投资总额内,退还购进固定资产设备支出的增值税税款。购进的国产设备由其主管退税的税务机关负责监管,监管期限为5年。在监管期内发生转让、捐赠等设备所有权转移行为,或者发生出租、再投资行为的,应补征已退税款。

二、固定资产的折旧

1.固定资产折旧计提基数。从会计制度规定来看:投资者投入的固定资产,按投资各方确认的价值,作为入账价值。从税法规定来看:企业接受固定资产投资或在合并、分立等改组业务中接受的固定资产,只有当接受的固定资产中的隐含的增值或损失已经确认时,才能按评估价值确定有关固定资产的计税成本,否则只能以固定资产在原企业的账面净值(投资或改组业务发生前)为基础确定计税成本。

2.折旧年限和预计净残值。从会计制度规定来看:企业固定资产的最低折旧年限和预计净残值,不再进行明确规定,而是由企业根据实际情况自主选择。

从税法规定来看:除有特殊规定外,企业固定资产折旧的年限是:房屋、建筑物为20年;火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年;电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产经营有关的器具、工具、家具等为5年。另外,企业固定资产的预计净残值率不得高于5%。

3.折旧方法。依照会计制度规定,企业固定资产折旧可采用年限平均法(直线法)、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。折旧方法一经确定,不得随意变更,如需变更,应在会计报表附注中说明。

依照税法规定,企业固定资产的折旧原则上按照年限平均法(直线法)计算。确实需要缩短折旧年限或采取加速折旧方法的,由纳税人提出申请,经主管税务机关审核后,逐级报

后安然时代的会计改革及其借鉴意义

东北林业大学经济管理学院 田国双(教授) 李伟雄



一、从制度建设来看,会计改革应与法制建设同步进行

安然事件后,美国的会计审计制度受到了普遍质疑,只有重塑会计审计制度才能使会计改革起到应有的作用。2002年3月,布什总统的“十点计划”中就提出要对现行的会计体制进行改革,随后众议院和参议院相继通过了改革的草案,并于同年7月底正式成为法律——《公众公司会计改革与投资者保护法》,即《SOX法案》。

面对不断变化、不断创新、复杂程度愈来愈高的资本市场,法律的规定总是显得滞后。为适应市场出现的新情况,必须不断出台新的规范,提高监管的水平。在《SOX法案》之前,美国对公司犯罪的规定已经十分详细,但为了加强会计舞弊监管,该法案对诸如销毁公司文件等具体犯罪行为作出了更为严厉的处罚规定。

与美国相比,我国的法制存在较多的漏洞。对会计造假的公司及相关人员,我国主要采取行政处罚手段,而美国建立了较为完善的民事赔偿机制。较行政处罚而言,民事赔偿进一步增加了会计造假成本,能在更大程度上遏制假账的产生。然而在立法方面,我国从《民法》到2001年的《会计法》,在会计相关利益者民事责任规定方面都有所欠缺。会计相关利益者理所当然包括会计师事务所,因此在我国,加强会计相关利益者的民事责任一个重要的方面就是应该加大会计师事务所的责任。当前,会计师事务所主要采取有限责任形式,较少采用合伙制。然而,从世界各国的实践情况来看,合伙制更有利于加强会计师事务所的责任及其风险意识,因为一旦

省级税务机关批准。企事业单位购置的软件达到固定资产或无形资产标准的,经批准,其折旧或摊销年限最短可为2年。如果企业计提折旧的方法和税法的规定不一致,则应当建立固定资产折旧扣除台账进行管理。

三、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产形成并使用以后所发生的固定资产修理、改良等方面的支出。依会计制度规定,固定资产的后续支出如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,如延长了固定资产的使用寿命,或者使产品质量实质性提高,或者使产品成本实质性降低,则应将后续支出计入固定资产的账面价值,但增计后的金额不应超过该

审计失败,用于民事赔偿的除会计师事务所的财产以外,还包括各合伙人的私有财产。除民事赔偿以外,对会计违法行为追究刑事责任也是必不可少的。《SOX法案》规定:对于公司首席执行官(CEO)、首席财务官(CFO)事先知道违规事项但仍提交承诺函的,最多可以判处10年监禁以及100万美元的罚款;对于故意做出虚假承诺的,最多可以判处20年监禁以及500万美元的罚款。

《SOX法案》还有一个重要突破——加强了公司高级管理人员的法律责任,最为突出的是要求CEO和CFO个人在公司财务报表上签字以对报表准确性负责。对于弄虚作假或失职的CEO和CFO可以判刑,并给予经济处罚。虽然我国的《会计法》规定企业法定代表人应对会计报表负责,但是实际工作中缺乏可操作性,它与《SOX法案》相比至少存在两个方面的差距:第一是责任主体中缺少财务主管,一般来说财务主管与会计报表直接相关;第二是没有规定会计报表出现问题后,对企业负责人应采用什么样的处罚方式。美国的做法值得我们借鉴。

我国在《会计法》、《公司法》、《证券法》、《刑法》等法律中对会计舞弊作出了处罚规定,其中《刑法》在修订时作出了专门的规定。目前,我国已基本建立起了针对会计舞弊犯罪的法律体系。然而,由于我国的法律体系与英美法系存在较大的差异,在新情况面前,法律制定或修订的时间过长,反应机制不灵活,因此灵活而有效的监管在相当长时间里是非常重要的。虽然证监会逐步将监管交给市场,但至少在目前国内不成熟的资本市场状况下,需要一个强有力的监管力量来约束上市公司的造假行为。当前,我们需要加强监管力量,加大对造假主体的惩罚力度,使造假成本远远大于造假收益。会计师事务所应当完全采取合伙形式,增强审计师的风险意识。为此,最

固定资产的可收回金额。其他的后续支出应当确认为费用。

依税法规定,企业发生的固定资产修理支出可以在发生当期直接扣除。企业发生的固定资产改良支出,如果有关固定资产尚未提足折旧,可增加固定资产价值;如果有关固定资产已提足折旧,可作为递延费用,在不短于五年的期间内平均摊销。另外,对于经营租赁租入的固定资产,由于其所有权归出租方,所以承租方发生并承担的改良支出只能作为递延资产处理。符合下列条件之一的修理支出,应作为固定资产改良支出:发生的修理支出达到固定资产原值的20%以上;经过修理后有关资产的经济使用寿命延长两年以上;经过修理后的固定资产被用于新的或不同的用途。□