

生产性生物资产会计计量与税务处理

张明星 卢登琴

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】生物资产是农业企业的一项重要资产,其相应的会计与税务处理对农业企业来说也相当重要。因此,本文针对不同方式获取的生产性生物资产进行会计与税务处理的差异分析,以期能更好地指导会计实务操作。

【关键词】生产性生物资产 会计 税务

一、生物资产的概念和分类

根据《企业会计准则第5号——生物资产》(以下简称“企业会计准则”)规定,生物资产是指有生命的动物和植物。生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。其中生产性生物资产指的是为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的资产,包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。《企业所得税法实施条例》第六十二条规定,生产性生物资产是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产,包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。从以上生物资产的概念和分类上讲,企业会计准则与企业所得税法的规定是一致的,不存在差异。

二、生产性生物资产的初始计量

1. 外购生产性生物资产。企业会计准则对生产性生物资产应当按照成本进行初始计量,有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的,应当对生物资产采用公允价值计量。外购生物资产的成本,包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。税法对外购生产性生物资产的计税基础规定为:以购买价款和支付的相关税费为计税基础。因此,对于外购生产性生物资产的初始计量会计和税务处理是一致的。

2. 投资者投入的生产性生物资产。企业会计准则规定:投资者投入生物资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。税法规定:通过投资方式取得的生产性生物资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。以生产性生物资产公允价值为计税基础,是因为公司并不是直接用货币性资产购买取得的,也就无法根据该资产的购买价款作为相应的计税基础,而按照合同约定价格作为该资产的计税基础。而投资者投入生产性生物资产的成本由于是按照合同或协议约定的价值确定,如合同或协议约定价值不公允的是按照公允价值确定,因此对投资者投入的生产性生物资产的初始计量会计和税务处理是一致的。

3. 非货币性资产交换取得的生产性生物资产。企业会计准则规定:非货币性资产交换取得的生物资产的成本应当按

照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。而《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,当非货币性资产交换以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益时需要同时满足如下条件:一是交换具有商业实质;二是换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。如上述两个条件不能同时满足,则以换出资产的账面成本和应付的相关税费确定换入资产的成本,不再确定损益。所以对于非货币性资产交换是以公允价值计价还是以账面价值计价,是否具有商业实质是关键。税法规定:通过非货币性资产交换取得的生产性生物资产以其公允价值和支付的相关税费为计税基础。因此,对于非货币性资产交换取得的生产性生物资产会计与税务处理是否一致取决于其计价的基础,当该资产的取得以公允价值计价时其会计与税务处理一致,而当该资产的取得以账面价值计价时其会计与税务处理是有差异的。

例1:2010年9月,丙公司与乙公司协商,丙公司用一辆汽车和乙公司的某生产性生物资产作交换,换入的生产性生物资产作为生产性生物资产进行核算和管理。乙公司汽车的账面价值为200 000元,交换时已计提折旧20 000元,未计提减值准备,其公允价值为220 000元。在整个交换的过程中,丙公司发生运输费为2 000元,不考虑其他相关税费。

丙公司的会计处理如下:借:固定资产清理 180 000,累计折旧 20 000;贷:固定资产——汽车 200 000。借:固定资产清理 2 000;贷:银行存款 2 000。借:生产性生物资产 220 000;贷:固定资产清理 182 000,营业外收入 38 000。此项非货币性资产交换业务是以公允价值模式计量的,所以不会产生所得税差异。

例2:2010年1月,甲公司以一批种猪换入乙公司的一批种牛。甲公司换出猪的账面原值为50 000元,已计提折旧10 000元,未取得公允价值;换入种牛的账面原值为50 000元,已计提折旧5 000元,公允价值为60 000元。在交换中甲公司向乙公司补付货币资金3 000元。假设不考虑相关税费,并假定该交换不具有商业实质,2010年该公司利润总额为400 000元,所得税税率为25%。

甲公司的会计处理如下:由于补价所占比重=补价/(换出资产账面价值+补价)=3/(40+3)=7%<25%,属于非货币性资产交换。借:固定资产清理 40 000,生物资产累计折旧 10 000;贷:生产性生物资产——种猪 50 000。借:生产性生物资产——种牛 43 000;贷:固定资产清理 40 000,银行存款 3 000。此项非货币性资产交换业务是以账面价值模式计量的,因此会产生所得税差异。由于生产性生物资产的账面价值为 43 000 元,而计税基础为公允价值即 60 000 元,所以计税基础大于账面价值,产生可抵扣暂时性差异,所得税税率为 25%,则应确认递延所得税资产 4 250 元 $[(60\,000-43\,000)\times 25\%]$ 。借:所得税费用 100 000,递延所得税资产 4 250;贷:应交税费——应交所得税 104 250。

4. 天然起源的生物资产。企业会计准则规定:企业应当按照名义金额确定天然起源的生物资产的成本,同时计入当期损益,名义金额为 1 元。根据《企业会计准则第 5 号——生物资产》应用指南的规定:天然林等天然起源的生物资产,有确凿证据表明企业能够拥有或者控制时,才能予以确认。企业拥有或控制的天然起源的生物资产,通常并未进行相关的农业生产,主要通过政府补助的方式取得,如政府向企业直接无偿划拨天然林、企业间接取得水生动植物等。而税法规定:通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产以其公允价值和支付的相关税费为计税基础。由于企业获得的天然起源的生产性生物资产是以非货币形式得到的,因此其计税基础应按照公允价值确定。因此,企业在申报纳税时天然起源的生产性生物资产的账面价值是名义金额,而该资产的计税基础是其公允价值,即其账面价值与计税基础是存在差异的,应将其名义金额与公允价值之间的差额调整当期的应纳税所得额。

例 3:2010 年 2 月,甲公司取得某种天然起源的生产性生物资产,假定企业在纳税申报时该资产的公允价值为 100 000 元,2010 年该公司利润总额为 400 000 元,所得税税率为 25%。

甲公司的会计处理如下:借:生产性生物资产 1;贷:营业外收入 1。此项业务会产生所得税差异。该项生产性生物资产的账面价值为 1 元,而计税基础为 100 000 元,其计税基础远大于账面价值,产生可抵扣暂时性差异,所得税税率为 25%,则应确认递延所得税资产 24 999.75 元 $[(100\,000-1)\times 25\%]$ 。借:所得税费用 100 000,递延所得税资产 24 999.75;贷:应交税费——应交所得税 124 999.75。

三、生产性生物资产的后续计量

1. 生产性生物资产的折旧。企业会计准则规定:企业对达到预定生产经营目的的生产性生物资产,应当按期计提折旧,并根据用途分别计入相关资产的成本或当期损益;企业应当根据生产性生物资产的性质、使用情况和有关经济利益的预期实现方式,合理确定其使用寿命、预计净残值和折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法一经确定,不得随意变更。但是,符合如下情况的除外:企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值

和折旧方法进行复核。税法规定:生产性生物资产按照直线法计算的折旧准予扣除。生产性生物资产自投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的生产性生物资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。税法还对生产性生物资产计算折旧的最低年限作了如下规定:林木类生产性生物资产为 10 年;畜类生产性生物资产为 3 年。

例 4:甲公司在 2010 年 12 月购入一批已使用 3 年的果树,购买价格为 150 000 元,预计使用 10 年,累计已计提折旧 45 000 元,该公司采用的是直线法折旧,税法规定使用直线法折旧,折旧年限为 15 年,两者都不考虑残值因素,假设 2011 年该公司利润总额为 300 000 元,所得税税率为 25%。

甲公司的会计处理如下:2011 年会计累计折旧金额为 15 000 元,账面价值为 90 000 元,税法累计折旧金额为 40 000 元,计税基础为 110 000 元,由于账面价值小于计税基础,产生可抵扣暂时性差异,所得税税率为 25%,则应确认递延所得税资产 5 000 元 $[(110\,000-90\,000)\times 25\%]$ 。借:农业生产成本 15 000;贷:生产性生物资产累计折旧 15 000。借:所得税费用 75 000,递延所得税资产 5 000;贷:应交税费——应交所得税 80 000。

2. 生产性生物资产减值。企业会计准则规定,企业至少应当于每年年度终了对生产性生物资产进行检查,有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因,使生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的,应当按照可收回金额低于账面价值的差额,计提生产性生物资产减值准备,并计入当期损益。生产性生物资产减值准备一经计提,不得转回。税法规定,企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。因此,生产性生物资产减值的会计和税务处理是有差异的。

例 5:2011 年 11 月,甲公司对果树进行检查时发现其可能发生减值。该类果树的公允价值总额为 140 000 元,其中归属于该果树的处置费用为 10 000 元,预计未来现金流量的现值为 150 000 元。假设 2011 年该公司利润总额为 300 000 元,所得税税率为 25%。

会计处理如下:由于未来现金流量现值大于公允价值减去处置费用后的金额,所以该果树可收回金额为 150 000 元。假定该果树的账面价值为 170 000 元,以前并没有计提减值准备,所以应对该果树计提减值准备金额为 20 000 元。由于税法规定不允许计提减值准备,只有生产性生物资产实际发生损失时才能确认为费用,因此该生产性生物资产的计税基础为 170 000 元。借:资产减值损失 20 000;贷:生产性生物资产减值准备——果树 20 000。借:所得税费用 75 000,递延所得税资产 5 000;贷:应交税费——应交所得税 80 000。

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 2006.北京:中国财政经济出版社,2006