

暂估入账的新建固定资产的财税处理

蔡旺清

(贺州学院经济与管理学院 广西贺州 542899)

【摘要】对暂估入账新建固定资产的财税处理,是会计教学和实务操作中的一个难点。本文首先对相关的会计和税法规定进行解读,指出应按发票取得的时间的不同作出相应的纳税调整,并作了举例分析。

【关键词】新建固定资产 暂估入账 会计处理 税务处理

当企业在进行汇算清缴时,对于暂估入账的新建固定资产,除了需进行严格的审核外,还要做相应的纳税调整,因为如果只按会计处理而不按税法规定进行相应调整就会引发涉税风险。而当前我国很多中小企业的财务人员整体业务素质不高,加之业务的复杂性、灵活性和多样性,导致在实务操作中不知所措。本文通过实例对暂估入账新建固定资产的会计处理和税务处理进行详细剖析,以供借鉴。

一、会计与税法的相关规定

《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南第一条规定,对已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应按照暂估价值确定其成本,并计提折旧;待办理竣工决算后,再按实际成本调整原来的暂估价值,但此时不需要再调整原已计提的折旧额。可见,会计准则明确规定了暂估入账的新建固定资产在办理了竣工结算手续后只需调整成本,而不需再调整原已计提折旧。

国家税务总局2010年3月22日发布的《关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)第五条规定,企业新建固定资产投入使用后,由于工程款项尚未结清未能取得全额发票的,可暂按暂估价计入固定资产计税基础计提折旧,待发票取得后再进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后的12个月内进行。另外,国家税务总局2012年4月24日发布的《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国税函[2012]15号)第六条规定,从投入使用后12个月算起,对于超过5年未能取得发票的,不应再进行纳税调减。可见,税法规定了新建固定资产在办理竣工结算后,不仅需要调整计税基础而且还需要调整折旧。此外,如果投入使用后的新建固定资产在12个月内不能取得发票则不允许税前扣除,待取得发票后才可再进行相应调减,且取得时间最长不得超过5年。

会计准则和税法规定最终都以竣工结算的成本对新建固定资产进行计量,但由于计提折旧的方式不同可能形成暂时性差异。在实务中,应按年计征差异,不能将以前年度的差异累加调整至发生差异的当年进行纳税调整。

根据国税函[2010]79号文和国税函[2012]15号文的规定,关于新建固定资产已提折旧的扣除,以投入使用后12个月和5年(从投入使用后12个月算起,即投入使用后6年)为界限,可划分成三个阶段:①投入使用后12个月内取得发票,可按发票金额确定计税基础;②投入使用后12个月内未取得发票,自12个月后就做纳税调增,待取得发票后再做相应调减;③从投入使用后12个月算起,超过5年未取得发票,税法上不能再进行相应调减。

二、案例分析

例:华联实业股份有限公司(以下简称“华联公司”)因发展需要,新建厂房一栋,以扩大生产经营面积。该栋厂房2010年9月达到预定可使用状态,由于工程款项尚未结清,故未能取得全额发票,暂估900万元入账。2011年3月办理竣工手续,确认成本为1000万元。厂房预计净残值率为4%,预计使用30年,计提会计折旧与税法折旧均采用直线法,适用的所得税税率为25%。

根据上述资料,假定在实务中取得发票的金额及时间存在以下三种情形:情形一:办理竣工结算时取得全额发票1000万元。情形二:办理竣工结算时取得部分发票900万元,但尚有100万元发票在2012年6月才取得。情形三:办理竣工结算时取得部分发票900万元,但尚有100万元发票在2016年10月才取得。现针对上述三种情形,分别作如下会计处理和税务处理:

1. 情形一:竣工结算时取得全额发票1000万元。

2010年9月达到预定可使用状态,2011年3月办理竣工手续,确认成本为1000万元并取得全额发票。可见,华联公司该栋厂房从投入使用到办理竣工结算取得发票时

间间隔仅6个月,属于投入使用后的12个月内取得了发票,故应按发票金额确定计税基础。

会计处理:华联公司在2010年9月应确定其成本为900万元,10~12月按暂估价每月计提折旧2.4万元 $[900 \times (1-4\%) \div 30 \div 12]$ 。2011年3月办理竣工结算后应将其成本调整为1 000万元,按会计准则规定,不需要调整原已计提折旧。因此,2011年1~3月月折旧额仍为2.4万元,但2011年4~12月月折旧额应调整为2.673万元 $[(1\ 000-2.4 \times 6) \times (1-4\%) \div (30 \times 12-6)]$ 。

税务处理:华联公司在办理竣工结算取得发票时应按发票金额确定成本为1 000万元,2010年10~12月每月应计提折旧 $=1\ 000 \times (1-4\%) \div 30 \div 12 \approx 2.667$ (万元),2011年1~12月每月计提折旧也应为2.667万元。2010年10~12月税法折旧与会计折旧差额为0.801万元 $[(2.667-2.4) \times 3]$ 。根据国税函[2010]79号文的规定,当华联公司取得发票时,税务机关应退回税款0.2万元 $(0.801 \times 25\%)$ 。

2011年3月取得发票时调整2010年度10~12月的所得税(单位:万元,以下会计分录单位与此相同):借:所得税费用0.2;贷:递延所得税负债0.2。

2011年汇算清缴时调整本年度所得税:借:所得税费用0.2;贷:递延所得税负债0.2。借:递延所得税负债0.4;贷:以前年度损益调整0.2,所得税费用0.2。

2011年4月起每月会计折旧和税法折旧分别为2.673万元和2.667万元,可见会计折旧和税法折旧存在差异,所以2011年应调增应税所得 $= (2.673-2.667) \times 9 = 0.054$ (万元),2012年以后每年应调增应税所得 $= (2.673-2.667) \times 12 = 0.072$ (万元)。但由于该差异属于永久性差异,故会计上不需作任何反映。

2. 情形二:办理竣工结算时取得部分发票900万元,但尚有100万元发票在2012年6月才取得。

2010年9月达到预定可使用状态,2011年3月办理竣工手续,确认成本为1 000万元但只取得部分发票900万元,尚有100万元发票在2012年6月才取得。可见,此100万元发票的取得时间距投入使用已相隔21个月,远远超过12个月,按照税法规定不宜进行税前扣除,应在会计上对该部分发票金额计提的折旧全部进行调整。因此,2010年10月至2011年9月每月应调增应税所得 $= 100 \times (1-4\%) \div 30 \div 12 = 0.267$ (万元),共需补缴税款 $= 0.267 \times 12 \times 25\% = 0.801$ (万元),其中2010年10~12月共需补缴税款 $= 0.267 \times 3 \times 25\% \approx 0.2$ (万元)。

2011年调整2010年度的所得税:借:递延所得税资产0.2;贷:以前年度损益调整0.2。借:以前年度损益调整0.2;贷:所得税费用0.2。

2011年10月至2012年5月每月应调增应纳税所得额0.267万元,2011年应调增本年度应纳税额 $= 0.267 \times 12 \times$

$25\% = 0.801$ (万元)。借:递延所得税资产0.801;贷:所得税费用0.801。

2012年应调增本年度应纳税额 $= 0.267 \times 5 \times 25\% = 0.334$ (万元)。借:递延所得税资产0.334;贷:所得税费用0.334。

2012年6月取得100万元发票后,应对以前调增的应税所得按相等金额全部冲回,相应调减所得税 $= 0.267 \times 20 \times 25\% = 1.335$ (万元)。借:以前年度损益调整1.001 $(0.2+0.801)$,所得税费用0.334;贷:递延所得税资产1.335。借:所得税费用1.001;贷:以前年度损益调整1.001。

3. 情形三:办理竣工结算时取得部分发票900万元,但尚有100万元发票在2016年10月才取得。

2010年9月达到预定可使用状态,2011年3月办理竣工手续,确认成本为1 000万元但只取得部分发票900万元,尚有100万元发票在2016年10月才取得。

根据国税函[2012]15号文的规定,从投入使用后12个月算起,超过5年未能取得的发票金额不允许税前扣除。由于华联公司取得剩余发票的时间距厂房投入使用已超过了6年,会计上对100万元金额计提的折旧,税法不予以认可,故应对以前年度计入的递延所得税资产全部冲回。因此,2010~2016年每年都要进行纳税调整,记入“递延所得税资产”科目,其中2010年计入0.2万元 $(0.267 \times 3 \times 25\%)$,2011~2015年每年计入0.801万元 $(0.267 \times 12 \times 25\%)$,2016年计入0.601万元 $(0.267 \times 9 \times 25\%)$,合计4.806万元 $(0.2+0.801 \times 5+0.601)$ 。

2010年应调增的应纳税额:借:递延所得税资产0.2;贷:所得税费用0.2。

2011~2015年每年应调增的应纳税额:借:递延所得税资产0.801;贷:所得税费用0.801。

2016年应调增的应纳税额:借:递延所得税资产0.601;贷:所得税费用0.601。

2016年期末应将以前计入的递延所得税资产全部冲回:借:以前年度损益调整4.205 $(0.2+0.801 \times 5)$,所得税费用0.601;贷:递延所得税资产4.806。

2016年10月以后每月会计折旧比税法折旧多计提0.208万元 $[100 \times (1-25\%) \div 30 \div 12]$,因该差异属于永久性差异,故会计上不需做任何反映。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2007
3. 财政部.企业会计准则——应有指南.北京:中国财政经济出版社,2006
4. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2010