对固定资产加速折旧企业所得税新政的思考

韩 峰，卜 华（博士生导师）

（中国矿业大学管理学院，江苏徐州 221116）

【摘要】为贯彻落实国务院完善固定资产加速折旧政策精神，财政部、国家税务总局发布《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税[2014]75号），完善了固定资产加速折旧企业所得税政策（简称“加速折旧新政”）。本文分析了财税[2014]75号文件内容，对加速折旧新政进行了思考，并对税务部门以及企业提出了几点建议。

【关键词】固定资产；加速折旧新政；企业所得税；建议

一、政策回顾

2014年9月24日，国务院总理李克强主持召开国务院常务会议，部署完善了固定资产加速折旧政策，以促进企业技术改造、支持中小企业创业创新。2014年10月，财政部、国家税务总局联合出台了财税[2014]75号文落实了国务院完善固定资产加速折旧政策精神。加速折旧新政对享受优惠行业类型、固定资产价值金额、时间点等进行了规定，具体内容总结如下页表所示。

二、对加速折旧新政的思考

思考一：“2014年1月1日”这一时点是仪器、设备入账时间还是相关发票时间？

仪器、设备的入账时间是固定资产达到预定可使用状态的时间，也是企业固定资产卡片上仪器、设备的增加时间，即从该时点起仪器、设备才开始出现于企业的账面上。实际中，仪器、设备发票传递，企业对新增仪器、设备的安装调试往往需要一定的时间，因此仪器、设备的入账

风险，借助财务杠杆效应，当公司股票收益率较高时，可以提高增持人员的收益。④将大股东减持股份与员工持股计划相结合，减缓了大股东减持对二级市场股票价格的冲击。⑤员工持股计划的股票来源于大股东的减持，其交易价格是“公允”的，虽然大股东为增持人员的收益提供担保，但其公允价值难以估计，因此，卧龙电气不需要确认员工持股计划的成本，即增持人员通过员工持股计划可能获得巨大利益，但对公司的利润表没有影响。

卧龙电气员工持股计划的主要缺点包括：①锁定期过短，只有2年，锁定期满后，员工持股计划须在6个月内完成清算，达不到长期激励的目的。我国股市的泡沫、投机成分大，股票价格对公司未来发展前景经常进行了透支，管理层、普通员工对公司股票价格的长期趋势信心不足，也不愿承担企业未来发展的风险，都想尽量缩短持股期限，让股票差价收益落袋为安。因此，上市公司的员工持股计划应在确保员工分享企业发展所创造价值的同时，在企业与员工之间建立起信任关系，让员工对企业的发展前景有信心，对员工持股计划设置较长的锁定期，只有这样，才能确保员工持股成为一项有效的长期激励机制，充分发挥人力资本在价值创造上的作用，而不是短期获取暴利的神奇的“造富工具”。②增持人员从员工持股计划获得的收益与企业价值创造之间的联系不够密切。卧龙电气选择销售收入增长率和净利润增长率作为公司整体业绩考核指标，销售收入增长率和净利润增长率只反映公司的成长性，这种成长性可能为并购重组等因素推动，并不能反映员工是否为股东创造价值。卧龙电气2002年上市，公司已进入成熟期，不考虑并购重组因素，其销售收入和净利润不可能长期保持高速成长。员工持股计划应激励员工为企业创造价值，在整体业绩考核指标的设计上应关注企业的价值创造，应该以净资产收益率或EVA为核心指标考核公司整体业绩。增持人员从员工持股计划中获得的收益应与企业的价值创造密切联系，从而达到激励员工为企业创造价值的目的。

在员工持股计划的设计中，要激励适度，既要防止激励不足，即员工持股计划的成本低，但企业的价值创造也受到损害；也要防止激励过度，企业创造的价值过多地通过员工持股的方式分配给员工。

主要参考文献

中国证券监督管理委员会.上市公司员工持股计划管理暂行办法（征求意见稿），2012-08-04.

中国证券监督管理委员会.上市公司实施员工持股计划试点的指导意见，2012-06-20.

【基金项目】湖北省人文社科重点研究基地湖北会计发展研究中心课题基金

加速折旧新政内容汇总表

	缩短折旧年限或加速折旧②	一次性扣除
生物药品制造业等六个行业①	2014年1月1日后新购进的固定资产	小型微利企业2014年1月1日后新购进的单位价值不超过100万元的研发和生产经营共用的仪器、设备
	小型微利企业2014年1月1日后新购进的单位价值超过100万元的研发和生产经营共用的仪器、设备	持有的单位价值不超过5 000元的固定资产
所有行业	2014年1月1日后新购进的单位价值超过100万元的专门用于研发的仪器、设备	2014年1月1日后新购进的单位价值不超过100万元的专门用于研发的仪器、设备
		持有的单位价值不超过5 000元的固定资产

注:①生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业。②最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的,可采取双倍余额递减法或者年数总和法。

时间通常晚于发票时间,当然,也存在发票未到而企业根据合同价格将仪器、设备暂估入账的情况,此时入账时间早于发票时间。《企业会计准则》规定,当月增加的固定资产应于次月开始计提折旧,而按照税法规定,企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧。固定资产投入使用的最早时点为预定可使用状态时点(入账时点),即固定资产折旧费用所得税前扣除的最早时点为预定可使用状态时点的次月。因此,仪器、设备入账时间作为判别"2014年1月1日"这一时点的依据更为合理。

例1:A软件公司2013年12月30日外购研发专用仪器一台,当日取得发票(发票时间为2013年12月30日),2014年1月1日,研发专用仪器经调试完毕达到预定可使用状态,入账时间为2014年1月1日。那么该研发专用仪器可以界定为"2014年1月1日"后新购进的仪器。

例2:A软件公司于2013年12月28日赊购研发专用仪器一台,当日未取得发票,合同约定付款日期为2014年1月8日,2013年12月28日,研发专用仪器经调试完毕达到预定可使用状态。2013年12月31日,A软件公司依据合同等相关凭据将仪器暂估入账。2014年1月8日A软件公司按照合同要求支付了仪器款项并于2014年1月10日收到发票(发票时间为2014年1月9日),那么该研发专用仪器应界定为"2014年1月1日"前新购进的仪器。

思考二:"新购进"应如何界定?

加速折旧新政作为企业所得税优惠政策,旨在通过完善现行固定资产加速折旧政策,减轻税负,加快企业设备更新、科技研发创新,扩大制造业投资,促进大众创业,实现经济提质增效升级和持续稳定增长。笔者认为,理解"新购进"应把握加速折旧新政的实质与政策导向,"新购进"不仅仅是会计上狭义的"外购",其外延理应包括"外购"、"外购设备部件自行安装制造"、"投资者投入"、"非货币性资产换入"等企业主动更新设备的情形,它们的共同点是企业为更新设备取得固定资产付出了对价,固定资产为企业所拥有。

例3:B公司为一小型微利生物制药公司,2014年10月,根据新产品研发的需要,B公司急需上马X型号研发设备一台。B公司以外购部件自行研发X型号研发设备一台,2014年11月1日,设备达到预定可使用状态,入账价值为120万元。

例4:沿用例3资料,不同的是,2014年11月1日,C公司以一台X型号研发设备投资入股A公司,设备作价120万元。

例5:沿用例4资料,不同的是,2014年11月1日,B公司以其一批自产生物药品换入X型号研发设备一台,设备价值120万元。

以上三例中,B公司均主动更新了研发设备,只不过所支付的对价不同,例3中的对价为外购部件成本、组装成本;例4中的对价为股权份额;例5中的对价为自产产品,因此三例中X型号研发设备均应适用缩短折旧年限或加速折旧优惠条款。

思考三:新购进设备、仪器与持有固定资产的单位价值分别应如何理解?

对于"单位价值"的理解,实务界可能存在以下争议:新购进设备、仪器的单位价值是"发票价款"还是"原始价值"?持有固定资产的单位价值是"原始价值"还是"税法折余价值"?"原始价值"是指固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切支出,包括价款、装卸费、运输费、保险费、安装费、相关税费等其他可归属于固定资产的支出,即入账价值。税法与会计均规定固定资产折旧的基数为固定资产原始价值,上文中笔者将固定资产的入账时间界定为判别"2014年1月1日"这一时点的依据,因此笔者认为新政中所指"新购进设备、仪器的单位价值"为"原始价值"。

比如,2014年10月20日,B饮品公司新购进研发专用设备一台,设备发票上的价款为980 000元,另发生运杂费、装卸费、保险费合计20 000元,2014年10月30日该设备安装调试完毕,安装费用2 000元,设备于当日投入使用。该例中,虽然设备的发票价款980 000元小于1000 000元,但是固定资产的原始价值为1002 000元大于1000 000元,因此该设备只能适用缩短折旧年限或加速折旧的税收优惠条款。

企业某时点所持有的固定资产包括该时点的新增量固定资产和该时点前的存量固定资产,与对"新购进设

备、仪器的单位价值”的理解相同,对于增量固定资产的单位价值应理解为“原始价值”。另外,笔者认为存量固定资产与增量固定资产的单位价值应统一采用相同的口径,而不应将存量固定资产的单位价值理解为“税法折余价值”。

比如,2014年10月20日,B饮品公司外购LX牌办公电脑一台,入账价值4 900元,另有以前购入的DL牌电脑若干台,原始价值6 000元,税法上已提折旧2 000元。本例中,新外购的LX牌办公电脑的原值小于5 000元,可以适用一次性扣除的优惠条款,以前购入DL牌电脑的“税法折余价值”4 000元(6 000-2 000)小于5 000元,但是原值大于5 000元,因而以前购入DL牌电脑只能适用缩短折旧年限或加速折旧的税收优惠条款。

思考四:实务界如何区分“研发和生产经营共用设备、仪器”与“研发专用设备、仪器”?

国家税务总局对如何区分“研发和生产经营共用设备、仪器”与“研发专用设备、仪器”并没有做出明确的解读,笔者不禁产生疑问:实务界应从仪器、设备的物理功能角度还是从企业实际经济用途角度去区分“研发和生产经营共用设备、仪器”与“研发专用设备、仪器”?生产车间Z设备偶尔配合研发部门进行新产品的试生产试验,在这种情况下Z设备应认定为“生产专用设备、仪器”还是“生产与研发共用设备、仪器”?所以实务界严格区分“研发和生产经营共用设备、仪器”与“研发专用设备、仪器”就具有一定的困难。不难看出,加速折旧新政为一项减税让利的优惠政策,国家将区分的权利交给了企业和地方税务部门。笔者认为,企业应在设备采购合同中标明设备用途并及时到税务部门进行备案登记,税务部门根据具体情况对备案情况进行审查、核准以作为企业日后纳税申报的依据。

思考五:适用加速折旧新政优惠条款的研发仪器、设备同时适用研发支出加计扣除规定?

根据《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》(国税发[2008]116号)的规定,企业专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费可以加计扣除。国税发[2008]116号文是国家对企业研发设备折旧费用税前扣除总额的优惠,而财税[2014]75号文只是对折旧费用扣除时间上的优惠,并没有对税前扣除总额予以优惠,两者并不冲突而是衔接。因此,笔者认为适用加速折旧新政优惠条款的研发仪器、设备同时适用研发支出加计扣除。

比如,2014年1月1日后新购进的单位价值为200万元的专门用于研发的仪器、设备,可以300万元(200×150%)的总额采用缩短折旧年限或加速折旧予以税前加计扣除。又如,2014年1月1日后新购进的单位价值40万元的专门用于研发的仪器、设备,可以60万元(40×150%)的总额税前一次性扣除。对于研发与生产共用的仪器、设备应区分生产环节、研发环节的折旧费用,研发环节的折旧费用可以加计扣除。

三、政策建议

对加速折旧新政进行了几点思考后,笔者对税务部门、企业提出了如下几点建议。

(一)对税务部门的建议

1. 出台政策解读。相关税务部门应当及时出台对加速折旧新政的详细解读文件,明确诸如上文中所思考问题等以促进税务工作者以及企业对新政的理解,增强政策执行的可操作性。

2. 作出备案规定。财税[2014]75号文并没提及企业固定资产是否应当备案的相关规定。笔者建议,税务部门应当联合科学技术部门等及时制定区分“研发专用设备、仪器”、“生产与研发共用设备、仪器”的鉴定标准,出台固定资产加速折旧备案制度等相关文件,以加强政策执行的规范性。

(二)对企业的建议

1. 加强对员工的政策培训。加速折旧新政涉及企业的会计、税务、采购、研发、生产等部门,企业应加强对员工的政策培训,协调各部门,在享受加速折旧新政优惠的同时将企业的纳税风险降到最低。

2. 合理纳税筹划。加速折旧新政作为一项税收优惠政策可能存在一定的纳税筹划空间,企业可以合理进行纳税筹划。比如,根据《企业会计准则》的规定,固定资产是企业为生产产品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,使用寿命超过一个会计年度的有形资产。可以看出,会计准则并没给出固定资产的价值判断标准。企业通常为简化处理将数量较大、使用寿命超过一个会计年度的保险柜、扫描仪、打印机等资产计入低值易耗品。所以,企业可以考虑将单位价值不超过5 000元的保险柜、扫描仪、打印机等划入固定资产核算范畴,享受一次性扣除优惠政策。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知.财税[2014]75号,2014-10-20.

会计网.2014年最新固定资产加速折旧政策解读(全)[Z].http://www.kuaiji.com/news/1788566,2014-09-25.

唐维模,宋世高.不同固定资产加速折旧方法对税收优惠的影响[J].涉外税务,2012(11).

卢芬.固定资产加速折旧的重要意义[J].现代企业,2010(9).

吴寿仁.企业如何用好“固定资产加速折旧”优惠?——国务院“60条”系列解读之四[J].华东科技,2006(11).

朱学义.中级财务会计(第四版)[M].徐州:机械工业出版社,2010.