

固定资产加速折旧新政下的涉税会计处理

宋蔚蔚(教授), 任亚男

(重庆理工大学会计学院, 重庆 400054)

【摘要】 固定资产加速折旧企业所得税新政的公布和实施给2014年企业所得税汇算清缴、申报以及相应的会计处理等带来很大变化,同时加大了企业的税会差异。本文就执行加速折旧新政引起的税会差异以及相关所得税会计处理进行具体分析,并举例说明。

【关键词】 固定资产; 加速折旧新政; 税会差异; 递延所得税负债

为鼓励企业更加积极地进行固定资产投资,技术升级,加快企业科技研发创新,提质增效,2014年10月20日财政部、国家税务总局联合发布了《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)。但是,该加速折旧新政于2014年10月发布,却从2014年1月1日起开始执行。且会计准则规定,企业应当根据固定资产所含经济利益的预期实现方式,选择折旧方法。折旧方法一经选定,不得随意变更。所以,加速折旧新政的出台和执行对于会计中资产的确认、成本费用(不含所得税费用)的确认没有影响,但对于即将到来的2014年企业所得税汇算清缴、申报以及相应的会计所得税处理等方面将产生一定的变化,同时会加大企业的税会差异。

本文将重点研究分析加速折旧新政引起的税会差异以及相关所得税会计处理,并举例说明。

一、加速折旧新政允许一次性计入当期成本费用的固定资产引起的税会差异及所得税会计处理

财税[2014]75号文件就固定资产加速折旧企业所得税的问题进行了细化和明确。其中对于一些符合规定的固定资产新政允许一次性计入当期成本费用扣除。具体情况如表1所示。

对于符合表1条件的固定资产,根据加速折旧新政申报2014年企业所得税,税法上可以将固定资产剩余价值一次计入当年的成本费用在所得税前扣除。而会计上需根据现行企业会计准则每月对固定资产计提折旧。税法和会计上对固定资产剩余价值的处置方式不同,必然会导致暂时性差异的产生,这些差异直接影响抵扣所得税的费用,影响应纳税所得额及实际缴纳的所得税支出。为真实地反映这些情况的发生,会计上需要对这些税会差异和对所得税的影响进行确认,并进行相关会计处理。

例1:2012年12月17日,丁企业购入一台可立即投入使用的生产设备,价值4000元,可使用5年。采用年限平

表1 允许一次性计入当期成本费用的固定资产条件

所属行业	金额	购入期要求	用途要求	税法所得税处理
所有行业(包括6大行业)	不超过5000元	无	无	一次性计入成本费用扣除,不再分年度计提折旧
所有行业(包括6大行业)	不超过100万元	2014年1月1日后购入	专用于研发的仪器和设备	一次性计入成本费用扣除,不再分年度计提折旧
6大行业中的小型微利企业	不超过100万元	2014年1月1日后购入	研发和生产经营共用的仪器和设备	一次性计入成本费用扣除,不再分年度计提折旧

6大行业是指生物药品制造业,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

均法对其计提折旧,5年末净残值为0。假定2014年之前年度税法规定的折旧年限、折旧方法和预计净残值与会计一样,且该设备持有期间未对其计提减值准备。企业递延所得税资产/负债期初余额为0。则由于实行加速折旧新政引起的税会差异如表2所示:

表2 税会差异计算表

项目	单位:元				
	2013年	2014年	2015年	2016年	2017年
每年会计折旧	800	800	800	800	800
年末资产账面价值	3200	2400	1600	800	0
每年税法折旧	800	3200	0	0	0
应纳税暂时性差异①	0	2400	1600	800	0
递延所得税负债余额②=①×25%	0	600	400	200	0

2013年会计和税法上的处理相同,不产生暂时性差异,不做会计处理。

2014年由于固定资产加速折旧新政的执行,需按照税法要求将固定资产的账面余值3 200元(4 000-800)作为当期的成本费用一次性扣除,不分到以后年度计提。而会计上则要根据会计准则每月计提折旧,2014年计提折旧800元,2014年年末该生产设备的账面价值为2 400元(3 200-800),计税基础为0元(3 200-3 200),资产的账面价值大于计税基础,产生应纳税暂时性差异2 400元,故2014年年末递延所得税负债余额为600元(2 400×25%),递延所得税负债期初余额为0元,所以2014年应确认递延所得税负债600元(600-0),相关会计处理为:借:所得税费用600;贷:递延所得税负债600。

2015年,根据企业会计准则计提800元的折旧,税法上该生产设备的账面价值于2014年已扣除完毕,税法上2015年不计提折旧。由表2得出2015年应转回前期确认的递延所得税负债-200元(400-600),相关会计处理如下:借:递延所得税负债200;贷:所得税费用200。

2016年和2017年均应转回前期确认的递延所得税负债200元,即:借:递延所得税负债200;贷:所得税费用200。

二、加速折旧新政允许采用缩短年限或加速折旧法计提折旧而引起的税会差异及所得税会计处理

根据财税[2014]75号文件的规定,对于一些符合规定的固定资产允许采用缩短年限或加速折旧方法计提折旧。具体情况如表3所示:

表3 允许采用缩短年限或加速折旧方法计提折旧的固定资产条件

所属行业	金额	购入期要求	用途要求	税法所得税处理
6大行业	无	2014年1月1日后购入	无	缩短折旧年限或采取加速折旧
所有行业(包括6大行业)	超过100万元	2014年1月1日后购入	专用于研发的仪器和设备	缩短折旧年限或采取加速折旧
6大行业中的小型微利企业	超过100万元	2014年1月1日后购入	研发和生产经营共用的仪器和设备	缩短折旧年限或采取加速折旧

1. 按照加速折旧新政税法上采用缩短折旧年限处置固定资产引起的税会差异及相关所得税会计处理。

例2:2014年6月30日,仪器仪表制造商乙企业购入价值150万元的设备一台,当月投入使用,预计可使用5年。采用年限平均法对其计提折旧,预计净残值率为5%。根据加速折旧新政,该设备符合缩短折旧年限的条件。税

表4 税会差异计算表

项目	2014.7-2014.12	2015	2016	2017	2018	2019.1-2019.6	合计
每年会计折旧	142 500	285 000	285 000	285 000	285 000	142 500	1 425 000
资产账面价值①	1 357 500	1 072 500	787 500	502 500	217 500	75 000	-
每年税法折旧	237 500	475 000	475 000	237 500	-	-	1 425 000
计税基础②	1 262 500	787 500	312 500	75 000	75 000	75 000	-
应纳税暂时性差异③=①-②	95 000	285 000	475 000	427 500	142 500	0	-
递延所得税负债余额④=③×25%	23 750	71 250	118 750	106 875	35 625	0	-
递延所得税负债本期发生额	23 750	47 500	47 500	-11 875	-71 250	-35 625	0

法上从2014年7月起对该设备按可使用年限的60%即3年计提折旧。设递延所得税负债期初余额为0。则按加速折旧新政执行引起的税会差异如表4所示。

2014年对设备计提半年的折旧,会计上按5年采用年限平均法计提折旧。而税法则根据新政策缩短折旧年限,按3年采用年限平均法计提折旧,会计和税法折旧年限的不同,必然会产生暂时性差异。2014年末资产账面价值为1 357 500元(1 500 000-142 500),计税基础为1 262 500元(1 500 000-237 500),产生应纳税暂时性差异95 000元(1 357 500-1 262 500)。递延所得税期初余额为0,故本期应确认递延所得税负债23 750元,相关会计处理如下:借:所得税费用23 750;贷:递延所得税负债23 750。

由表3得出2015年应确认递延所得税负债47 500元(71 250-23 750),相关会计处理为:借:所得税费用47 500;贷:递延所得税负债47 500。

2016年应确认递延所得税负债47 500元,会计处理为:借:所得税费用47 500;贷:递延所得税负债47 500。

2017年应转回前期确认的递延所得税负债11 875元,会计处理为:借:递延所得税负债11 875;贷:所得税费用11 875。

2018年应转回前期确认的递延所得税负债71 250元,会计处理为:借:递延所得税负债71 250;贷:所得税费用71 250。

2019年应转回前期确认的递延所得税负债35 625元,会计处理为:借:递延所得税负债35 625;贷:所得税费用35 625。

由表4合计一栏可以得出,会计和税法上扣除的折旧总额均为1 425 000元。由此可知,税法上采用加速折旧新政,对企业所得税前可以扣除的总额没有发生改变,只是每年会计上和税法上扣除的金额不同。将表4中的第二行每年会计折旧和第四行每年税法折旧进行比较,发现税法上缩短折旧年限计提折旧使企业前期计提折旧较多,后期计提折旧较少,减轻企业前期纳税负担,缓解企

业资金压力。

2. 按照加速折旧新政税法上采用加速折旧方法计提折旧引起的税会差异及相关所得税会计处理。

例3:小型微利企业丙公司为运输设备制造商,2014年9月25日购入一台专用于研发和生产经营共用的仪器,当月投入使用。市价为120万元,预计可使用5年,采用年限平均法对其计提折旧,预计净残值率为5%。该设备符合折旧新政规定的加速折旧条件,税法上对该设备从2014年10月起采取年数总和法计提折旧。设递延所得税负债期初余额为0。则按加速折旧新政采用年数总和法计提折旧引起的税会差异计算如表5所示:

项目	2014.10 至2014.12	2015	2016	2017	2018	2019.1 至2019.9	合计
每年会计折旧	57 000	228 000	228 000	228 000	228 000	171 000	11 4000
资产账面价值①	1 143 000	915 000	687 000	459 000	231 000	60 000	-
每年税法折旧②	95 000	361 000	285 000	209 000	133 000	57 000	1 425 000
计税基础③	1 105 000	744 000	459 000	250 000	117 000	60 000	-
应纳税暂时性 差异④=①-③	38 000	171 000	228 000	209 000	114 000	0	-
递延所得税负债 余额=④×25%	9 500	42 750	57 000	52 250	28 500	0	-
递延所得税负债 本期发生额	9 500	33 250	14 250	- 4 750	- 23 750	- 28 500	0

会计上2014年采用年限平均法对设备计提三个月的折旧。而税法上则根据折旧新政采用年数总和法加速计提折旧,会计和税法折旧年限的不同,必然会产生暂时性差异。2014年末资产账面价值为1 143 000元(1 200 000-57 000),2014年税法上按年数总和法计提的折旧为95 000元 $[1\ 200\ 000 \times 95\% \times (5/15) \div 12 \times 3]$,年末其计税基础为1 105 000元(1 200 000-95 000),产生应纳税暂时性差异38 000元(1 143 000-1 105 000)。递延所得税期初余额为0,故本期应确认递延所得税负债9 500元。相关会计处理如下:借:所得税费用9 500;贷:递延所得税负债9 500。

2015年按年数总和法计提的折旧361 000元 $[1\ 200\ 000 \times 95\% \times (5/15) \div 12 \times 9 + 1\ 200\ 000 \times 95\% \times (4/15) \div 12 \times 3]$,由表5可知,2015年应确认递延所得税负债33 250元,相关会计处理为:借:所得税费用33 250;贷:递延所得税负债33 250。

2016年按年数总和法计提的折旧285 000元 $[1\ 200\ 000 \times 95\% \times (4/15) \div 12 \times 9 + 1\ 200\ 000 \times 95\% \times (3/15) \div 12 \times 3]$ 。当期应确认递延所得税负债为14 250元,会计处理为:借:所得税费用14 250;贷:递延所得税负债14 250。

2017年按年数总和法计提的折旧209 000元

$[1\ 200\ 000 \times 95\% \times (3/15) \div 12 \times 9 + 1\ 200\ 000 \times 95\% \times (2/15) \div 12 \times 3]$ 。应转回前期确认的递延所得税负债4 750元,会计处理为:借:递延所得税负债4 750;贷:所得税费用4 750。

2018年按年数总和法计提的折旧133 000元 $[1\ 200\ 000 \times 95\% \times (2/15) \div 12 \times 9 + 1\ 200\ 000 \times 95\% \times (1/15) \div 12 \times 3]$ 。应转回前期确认的递延所得税负债23 750元,会计处理为:借:递延所得税负债23 750;贷:所得税费用23 750。

2019年按年数总和法计提的折旧57 000元 $[1\ 200\ 000 \times 95\% \times (1/15) \div 12 \times 9]$ 。应转回前期确认的递延所得税负债28 500元,会计处理为:借:递延所得税负债28 500;贷:所得税费用28 500。

与缩短折旧年限法一样,采用加速折旧方法企业所得税前扣除的折旧总额未发生改变。前期确认的递延所得税负债后期都予以转回,使税会差异总和最终变为0。早期折旧金额大,晚期少。税负前轻后重,也不用马上交税,缓解企业资金压力,盘活企业现金流。

2014年11月14号,国家税务总局发布的《关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》规定,6大行业中的小型微利企业专用于研发和生产经营共用的仪器、设备,符合研发费用加计扣除条件的,可就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。上例中甲企业购买的设备符合以上条件,故甲公司在每年度预缴申报时,可就每年按会计准则计提的折旧加计扣除50%。但按照现行企业会计准则会计上不得加计扣除,必然会产生差异,且为永久性差异,后期不得转回,对于这类差异会计上不做处理。比如2014年度按会计准则计提的折旧为57 000元,年末预缴申报时,可在计算应纳税所得额时加计扣除28 500元(57 000×50%),会计上不加计扣除,产生的永久性差异28 500元,会计上不做会计处理。

总之,虽然加速折旧新政的公布和实施不会影响折旧总额的变化,但在税法上会改变每年可扣除折旧金额,这样会加大企业的税会差异。2014年年底纳税预缴时,企业的会计人员要按照上述方法对企业实务中由执行加速折旧新政产生的税会差异进行计算,并作相应的所得税会计处理。

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.

国家税务总局.关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告.国税发[2014]64号,2014-11-14.