

缩短折旧年限的会税差异之处理

毛宇慧, 陈维佳

(湖南大学经济与贸易学院, 长沙 410079)

【摘要】近年来,我国出台了一系列有关固定资产加速折旧的税收优惠政策。本文将根据固定资产折旧的最新规定,结合案例对企业采取缩短折旧年限方法时会计与税务处理差异进行分析,为企业根据自身情况合理选择加速折旧方法提供参考建议。

【关键词】缩短折旧年限; 加速折旧; 固定资产; 税收优惠

固定资产折旧年限是影响固定资产折旧的一项重要因素。会计准则中指出,企业应根据固定资产的性质和使用情况合理确定其折旧年限,并没有对固定资产的使用年限做出具体规定,而税法中只规定了各类固定资产的最低折旧年限。企业会计准则与税法相关规定的不同所导致的折旧额差异进一步影响到企业当期应纳税所得额的纳税调整。另外,我国税法上一直对固定资产采取加速折旧的条件限制得比较严格,只有符合税法列举情况的固定资产才允许采用加速折旧法,具体按照国家税务总局《关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81号,以下简称“81号文件”)执行。近些年来,国家出台了一系列有关固定资产加速折旧的税收优惠政策,对于促进企业设备更新、推动企业快速发展以及推进产业转型升级具有重要意义。

一、缩短折旧年限涉及的税法新规

1. 加速折旧方法的适用范围及选择。2014年10月20日,根据国务院常务工作会议精神,财政部、国家税务总局下发的《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,以下简称“75号文件”)中指出,生物药品制造业等6个行业的企业2014年1月1日后新购进的固定资产可以选择采用加速折旧或者缩短折旧年限的方法,即税法上对于固定资产采用加速折旧方法的限制条件不再只拘泥于81号文件中的相关内容,对于企业来说无疑是一个利好消息。《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》(国家税务总局公告2014年第64号,以下简称“64号公告”)中进一步明确规定了六大行业企业的范围,有助于纳税人和征税机关更好地执行相关税收优惠政策。

固定资产加速折旧方法通常包括缩短折旧年限、年数总和法和双倍余额递减法等。当企业会计上采取了加速折旧,若不符合税法的规定仍须在年底汇算清缴时进

行纳税调整。2014年5月23日,国家税务总局下发的《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号,以下简称“29号公告”)中明确指出,企业依照税法的规定选择实行加速折旧时,按照加速折旧方法计算的折旧额可以全额税前扣除。即企业可在会计上采用直线折旧、税法上采用加速折旧,这样就能在不影响企业会计利润的同时充分保障纳税人享受税收优惠的权益,极大地推动了国家在固定资产加速折旧方面税收优惠政策的顺利实施。

2. 会计、税法折旧年限的差异处理。因会计和税法关于固定资产折旧年限有着不同的规定,当企业对固定资产计提折旧额时在会计、税法上采用的折旧年限不一致,应该如何处理,29号公告对不同情形也给出了明确规定。

(1)如果企业对固定资产执行的会计折旧年限长于税法对其规定的最低折旧年限,那么该资产折旧额的计算扣除应按照会计折旧年限。即纳税人在该情形下税法上计算折旧扣除时必须按照会计折旧年限,无须在年度汇算清缴时按税会差异额进行纳税调整。至此,终止了国家税务总局公告2012年第15号中“可”字所引起的征纳双方的争议。

(2)如果企业对固定资产执行的会计折旧年限短于税法对其规定的最低折旧年限,但长于税法采用缩短折旧年限时的折旧年限,那么当会计和税法上均采用正常折旧方法时,符合29号公告中第五条第一项规定的情形,即在会计折旧年限内纳税调增,会计折旧提满后纳税调减。若企业会计上正常折旧,税法上采取缩短折旧年限法时,符合29号公告中第五条第二项规定的情形,即会计和税法上均按会计折旧年限计算扣除,视同会计税法无差异。

(3)如果企业对固定资产执行的会计折旧年限短于税法对其规定的最低折旧年限,并短于税法上采用缩短折旧年限时的折旧年限,无论税法上是否采用缩短折旧

年限法,均符合29号公告中第五条第一项的情形,即前期纳税调增,在会计折旧提满后纳税调减。

二、案例分析

腾飞机械制造公司是一家专用设备制造企业,2014年12月购置一台价值240万元的设备并开始使用,假设净残值为0,且该公司没有对该机器设备计提固定资产减值准备。我国《企业所得税法实施条例》第六十条规定机械设备类固定资产的最低折旧年限为10年,在本案例中假设企业采用缩短折旧年限的方法时,折旧年限缩短为6年。会计上始终采用正常折旧方法,下面分三种情况分别分析税法上未采用和采用缩短折旧年限时会计、税法的差异处理。

情形一:企业将专用设备类固定资产的会计折旧年限确定为12年。

(1)税法上未采用缩短折旧年限法。企业该设备的会计折旧年限为12年,税法规定该类设备的最低折旧年限10年,根据29号公告中第五条第二项的规定,税法上在核算该专项设备计提的年折旧额时折旧年限应该按12年计算扣除,视同税会无差异,无须进行纳税调整。

(2)税法上采用缩短折旧年限法。根据64号公告中的优惠措施,若企业在税法上选择采取缩短折旧年限法,即税法上折旧年限为6年,那么因29号公告中的相关规定,其折旧仍应按12年计算扣除,无暂时性差异。也就是说,企业在该情况下采用缩短折旧年限进行加速折旧无效。

情形二:企业将专用设备类固定资产的会计折旧年限确定为8年。

(1)税法上未采用缩短折旧年限法。29号公告明确规定,当企业对某类固定资产确定的会计折旧年限低于税法对该类资产规定的最低折旧年限时,应在会计折旧年限内调整增加当期应纳税所得额,调增额为按会计折旧年限和税法规定的最低折旧年限计算的折旧额差额;当超过该固定资产的会计折旧年限且该资产的会计折旧已经提满,若这时还在税法规定的最低折旧年限内并且税法上计提的折旧并未提满,那么对于折旧未计提满的部分可按规定继续在剩下的税收折旧年限内计提扣除。

在情形二中,该设备执行的会计折旧年限为8年,而税法规定该类设备最低折旧年限为10年,则在2015~2022年会计上每年计提折旧额30万元,税法上每年计提折旧额24万元,即在前8年中每年纳税调增6万元;2023~2024年会计上不再计提折旧,税法上每年计提折旧额为24万元,即在最后2年每年纳税调减24万元。2015~2023年每年资产负债表日该设备的账面价值小于其计税基础,产生可抵扣暂时性差异,即两者之间产生的差异会减少未来期间该企业应纳税所得额以及应交所得税。若预计企业未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣暂时性差异时,可以确认该递延所得税资产。

2015~2022年每年资产负债表日:借:递延所得税资产1.5;贷:所得税费用——递延所得税费用1.5。2023~2024年每年资产负债表日:借:所得税费用——递延所得税费用6;贷:递延所得税资产6。

(2)税法上采用缩短折旧年限法。缩短后折旧年限为6年,此时符合29号公告第五条第二项中规定的情形,则会计和税法上均应按8年对该设备计提折旧,年折旧额为30万元。整体来看,若税法上采用缩短折旧年限法,虽然比未采用时允许扣除的折旧额多,但企业并没有完全享受到税收优惠。

情形三:企业将专用设备类固定资产的会计折旧年限确定为5年。

(1)税法上未采用缩短折旧年限法。设备的会计折旧年限为5年,而税法规定的该类资产最低折旧年限为10年,则根据29号公告第五条第一项的规定,在2015~2019年每年会计上计提折旧额48万元,税法上每年允许扣除的折旧额为24万元,即前5年中每年纳税调增24万元;在2020~2024年每年会计上不再计提折旧,税法上每年仍允许扣除折旧额24万元,即后5年中每年纳税调减24万元。会计处理同前。

(2)税法上采用缩短折旧年限法。若企业税法上缩短折旧年限为6年,则在2015~2019年税法上每年允许扣除的折旧额为40万元,即前5年每年纳税调增8万元,在2020年纳税调减40万元。会计处理同前。

虽然我国会计准则并没有具体规定固定资产的使用年限,但大部分企业为了保证利润和经营业绩一般都会谨慎采用较低的折旧年限对固定资产进行加速折旧,这从某种程度上进一步限制了缩短折旧年限享受税收优惠的可行性。然而如果企业在税法上选择双倍余额递减法或年数总和法计提折旧,无论企业机器设备的会计折旧年限是几年,均能享受到加速折旧的优惠。

29号公告明确了折旧年限方面会计与税法一致性的具体规定,终止了纳税人与税务机关的相关争议,同时也避免了税务风险。然而,也正是因为折旧年限方面会计与税法的一致性,企业采用缩短折旧年限的方法只有在其对该设备确定的会计折旧年限低于该类固定资产最低折旧年限的情况下有效,并不能完全享受到64号公告中国家在固定资产加速折旧方面给予的税收优惠。鉴于此,企业在根据其拥有固定资产的性质和具体情况合理确定设备会计折旧年限的同时谨慎考虑选择缩短折旧年限法进行加速折旧。

主要参考文献

王满良,俸芳.对固定资产加速折旧法应用的思考[J].财会月刊,2009(10).

段文涛.精研细读固定资产加速折旧新规[N].中国税务报,2014-10-31.