

# 也谈折旧新政下固定资产的会计处理

丁丽琼

(广东粤剧院, 广州 510018)

**【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、国家税务总局联合发布了固定资产加速折旧新政,但对其账务处理时准则并未做出相应规定,在实际工作出现了不同的处理方法。本文对彭新媛同志《例解固定资产一次性计入当期成本费用的会计处理》一文存在的问题做出改进,以期对所得税纳税人的会计实务操作提供借鉴和参考。

**【关键词】** 固定资产; 加速折旧; 会计处理

《财会月刊》2015年第13期刊登了彭新媛同志的《例解固定资产一次性计入当期成本费用的会计处理》(以下简称《彭文》)。笔者通过认真研读后,发现该文对固定资产一次性计入当期成本费用的会计处理存在不妥之处,现提出并与彭新媛同志商榷。

## 一、固定资产加速折旧新政概述

为放宽加速折旧政策的适用范围,财政部、国家税务总局于2014年10月联合发布了《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),该文件对固定资产缩短折旧年限或采取加速折旧做出新的规定:

1. 对生物药品制造业,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等6个行业的企业自2014年1月1日后新购进的固定资产,可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。其中的小微企业2014年1月1日后新购进单位价值在100万元内用于研发和生产经营共用的仪器、设备允许一次性计入当期成本费用在税前扣除,单位价值在100万元以上的可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

2. 对所有行业企业2014年1月1日后新购进单位价值在100万元内专门用于研发的仪器、设备,允许一次性计入当期成本费用在税前扣除,单位价值在100万元以上的可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

3. 对所有行业企业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产,允许一次性计入当期成本费用在税前扣除。

## 二、《彭文》在折旧新政下会计处理存在的问题

固定资产折旧新政下《彭文》认为有两种会计处理方法:一是将固定资产购置费等直接记入相关的成本费用科目,不再通过“固定资产”科目核算;二是购入时按正常

程序通过“固定资产”科目核算,同时再按其原值全额计提折旧处理。

由于第一种处理方法的实质是直接将固定资产(价值)成本费用化的账务处理,在账面上不体现为固定资产,这显然是与财税[2014]75号文件规定不相符的(首先是固定资产,才适用折旧新政),因此该方法不为《彭文》所推荐。

《彭文》建议企业采用第二种方法,认为其更能完整地反映该项经济业务活动,便于固定资产管理及后续资产的处置。因此,《彭文》例解了折旧新政出台后针对固定资产一次性计入成本费用的会计处理。那么,《彭文》认为的这种会计处理是否恰当?

无论是会计准则还是税法规定计提折旧年限均不低于12个月,否则就称不上是“固定资产”;同时,作为当月新增的固定资产是不可以当月计提折旧的。因此,《彭文》在购入当月就按其原值全额计提折旧的处理(从其案例中可得知)是欠妥的。

此外,我国会计准则和税法还对企业的固定资产做出相关规定。其中,会计准则规定:“固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定,不得随意变更”;“固定资产的折旧方法一经确定,不得随意变更”。企业所得税法规定:“固定资产按照直线法计算的折旧,准予扣除”;“固定资产的预计净残值一经确定,不得变更”。

企业于2014年1月1日前、后购入同类固定资产,《彭文》对其前、后所采取的会计处理方法显然是不一致的,这也不符合上述会计准则及税法规定。

## 三、对《彭文》会计处理的改进

根据国家税务总局公告2014年第63号《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》和2014年第64号《关于固定资产加速折



旧税收政策有关问题的公告》,企业在计提固定资产折旧时允许存在会计处理与税务处理上的差异,第63号公告是通过新所得税申报表的形式确认,企业需要填写执行固定资产折旧新政产生的纳税调整。而如果按照《彭文》的处理方法就不存在纳税调整,也就不需要填列该表了。

因此,笔者以为符合折旧新政的固定资产该“一次性计入当期成本或费用”只需纳税调增当年购进时计提的折旧额(即调减应纳税所得额)。因折旧额已全额在税前扣除,以后年度会计上计提的折旧费用则应在计提当年进行纳税调减处理(即调增应纳税所得额)。现对《彭文》中的例子略作修改并加以说明。

四、举例引入

例:2014年9月,山东雨润食品有限公司接到主管税务机关通知,对2014年1月1日后新购进用于研发的仪器、设备,单位价值不超过100万元的以及持有的单位价值不超过5 000元的固定资产一次性计入成本费用。经核查,2014年2月,雨润公司购置用于研发新产品的数控设备1台,原值为600 000元,截至8月份已提折旧100 000

元;购置单位价值4 500元的电子设备20台,固定资产原值合计为90 000元,其中,食品净化等生产车间领用15台,截至8月份已计提累计折旧11 250元,管理部门领用5台,已计提累计折旧3 750元。2014年9月,为研发新工艺,雨润公司又购入机械设备1台,价款850 000元,进项税金144 500元,以银行存款支付。由于会计准则缺乏明确规定,公司财务人员宋某在进行会计核算时不禁产生疑问:对于固定资产一次性计入成本费用的情况,企业应当如何进行会计处理?假设上述设备预计使用年限均为3年,净残值为0。

根据国家税务总局公告2014年第63号和64号,雨润食品公司相关税务与会计处理如下:

数控设备月折旧额=600 000÷36=16 666.67(元)

机械设备月折旧额=850 000÷36=23 611.11(元)

电子设备月折旧额=90 000÷36=2 500(元)

设备于2014年购入时按正常程序通过“固定资产”科目核算,各年会计计提的折旧及税法允许扣除的折旧如纳税调整表所示(表中金额差异由于四舍五入造成)。

纳税调整表

单位:元

时 间	会计计提的折旧			税法允许扣除的折旧			纳税调整			
	数控设备	机械设备	电子设备	数控设备	机械设备	电子设备	数控设备	机械设备	电子设备	合 计
2014年12月	166 666.67	70 833.33	25 000	600 000	850 000	90 000	-433 333.33	-779 166.67	-65 000.00	-1 277 500.00
2015年12月	200 000.00	283 333.33	30 000	0	0	0	200 000.00	283 333.33	30 000.00	513 333.33
2016年12月	200 000.00	283 333.33	30 000	0	0	0	200 000.00	283 333.33	30 000.00	513 333.33
2017年12月	33 333.33	212 500.00	5 000	0	0	0	33 333.33	212 500.00	5 000.00	250 833.33
合 计	600 000.00	850 000.00	90 000	600 000	850 000	90 000	0.00	0.00	0.00	0.00

2014年9~12月(汇总)计提折旧会计处理为:

借:研发支出

137 500(166 666.67-100 000+70 833.33)

制造费用 7 500(18 750-11 250)

管理费用 2 500(6 250-3 750)

贷:累计折旧——数控设备 66 666.67

——电子设备 10 000

——机械设备 70 833.33

2015~2017年计提折旧会计处理同上,只是金额不同,在此不再赘述。

2014年末在进行所得税汇算时,由于三种设备会计上计提的折旧为262 500元,税法允许扣除的折旧为1 540 000元,因此需调减应纳税所得额1 277 500元,做递延所得税费用会计处理:

借:递延所得税资产 319 375(1 277 500×25%)

贷:所得税费用——递延所得税费用 319 375

同理,2015年末在进行所得税汇算时(2016~2017年会计处理相同,金额不同,在此不再赘述),需做递延所得税费用会计处理:

借:所得税费用——递延所得税费用 128 333.33

贷:递延所得税资产 128 333.33(513 333.33×25%)

综上,《彭文》建议企业采用第二种方法同样存在不符合会计准则与税法相关规定的问题。此外,固定资产加速折旧新政也为企业纳税筹划提供了更大的会计选择空间,但这需要会计人员具有较高的政策把握水平,细读新政内涵及其适用范围,掌握政策要领才能用好用足政策。

主要参考文献

彭新媛.例解固定资产一次性计入当期成本费用的会计处理[J].财会月刊,2015(13).

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.国家税务总局公告2014年第64号,2014-11-14.

国家税务总局.关于发布《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》的公告.国家税务总局公告2014年第63号,2014-11-03.