

东北地区固定资产加速折旧的 所得税会计核算

■ 李希友 王煜 穆举娜

国家于2004年出台了振兴东北老工业基地税收优惠政策,规定固定资产可以加速折旧,这一政策对在东北地区拥有十余家地区公司的中国石油所得税会计核算产生较大影响。为有助于对该类业务所得税会计核算的处理,以下将结合实例进行深入分析。

一、会计准则对所得税核算的规定

中国会计准则下,所得税会计

核算要求采用资产负债表债务法核算,以当期的应交所得税确认为当期所得税费用,以资产、负债的账面价值与计税基础之间的差额及适用所得税税率计算递延所得税资产和递延所得税负债,同时确认递延所得税费用。即:

$$\text{当期所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{当期适用税率}$$

$$\text{递延所得税} = \text{应纳税(或可抵扣)暂时性差异} \times \text{预计转回期间的税率}$$

$$\text{所得税费用(收益)} = \text{当期所得税费用} + \text{递延所得税费用(收益)}$$

二、国家振兴东北老工业基地税收优惠政策的简介及对所得税会计的影响

根据《财政部、国家税务总局关于落实振兴东北老工业基地企业所得税优惠政策的通知》(2004年9月20日财税[2004]153号)的规定:东北地区符合规定的工业企

他环节的主要力量。在现代企业管理过程中,内部审计人员被赋予了新的职责和使命。内部审计师的使命将从简单的‘我们实施审计’向‘我们帮助创建一些程序,以期达到组织成功所需要的内部控制水平’的方向发展。”因此,审计部门的作用不仅在于监督企业的内部控制是否被执行,还应该帮助组织进行“软控制”环境的营造,成为内部控制过程设计的顾问,建议管理当局建立一种健康积极的组织文化,使成员能自觉把办事准确和职业道德放在首位。十几年来,我国内部审计事业取得了长足的进展,目前大部分国有企业及上市公司成立了内部审计机构,但仍然存在很

多问题。内部审计人员的素质参差不齐,许多企业的内部审计部门甚至形同虚设,不能发挥其应有的作用。因此,我国企业内部审计建设亟需加强。

(2)控制自我评估。在国外,企业内部控制的一个新趋势是实行“控制自我评估(CSA, control self appraisal)”,意指每个企业不定期或定期地对自己的内部控制系统进行评估,评估内部控制的有效性及其实施的效率效果,以期能更好地达成内部控制的目标。CSA的基本特征是:关注业务的过程和控制的成效;由管理部门和职员共同进行;用结构化的方法开展评估活动。CSA是为提高组织内部控制的自我

意识所作的努力,这种活动经常以研讨会的形式进行。设计CSA的目的是使人们了解哪里存有缺陷以及可能引至的后果,然后让他们自己采取行动改进这种状况,而不是坐等内部审计人员站出来。研究表明,实施CSA的方法对于一个企业加强管理、提高劳动生产率、改进内部审计程序和业务经营程序以及控制风险等都有着积极的作用。为此,我国企业可试行定期或不定期地进行CSA,以便经常发现和解决内部控制过程中出现的问题。

[作者单位]克拉玛依石化分公司

[责任编辑]李晓霞

业,对固定资产(房屋、建筑物除外)及无形资产(不含土地使用权),可在现行规定折旧或摊销年限的基础上,按不高于40%的比例缩短折旧或摊销年限。

上述规定实质上是允许企业采取加速折旧或摊销的方式,增加企业当期可税前扣除的折旧及摊销费用,使期末资产的账面价值与低于其计税基础。根据会计准则第18号—《所得税会计》的规定,企业应将由此产生的暂时性差异确认递延所得税负债。

三、会计处理

1. 未计提固定资产减值准备的资产加速折旧的会计处理

例题1: 企业2004年12月31日购入价值6000元的设备,预计使

用期5年,无残值。采用直线法计提折旧,税法允许采用在预计使用年限基础上缩短40%进行计提折旧,即税法规定使用年限为3年,各年的利润总额均为10000元,适用税率为25%,假设无其他纳税调整事项。

假设资产正常使用到期,会计处理如表一。

2. 资产提前报废时的会计处理

例题2: 接上例,假设该资产于2006年12月份提前报废,其他条件与例题1相同。

分析: 企业报废该资产时,账面价值为3600元,计税基础为2000元,因此会计确认的资产报废损失比税法确认的多1600元,因此在计算当期应所得税时要按规定进行调整处理,同时转回2005年已确认的

递延所得税负债。

具体如下:

转出报废资产不得抵扣进项税额 = 3600 × 17% = 612 元

会计确认的资产报废损失为 3600 + 612 = 4212 元

税法允许的该报废资产的税前扣除额为 2000 + 612 = 2612 元

应纳税所得额 = 10000 - 加速折旧差 (2000 - 1200) + (4212 - 2612) = 10800 元

应交税所得额 = 10800 × 25% = 2700 元

冲回已确认的递延所得税负债 = 200 元

当期所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税费用 = 2700 + (-200) = 2500 元

借: 所得税 2500

贷: 递延所得税负债 -200

贷: 应交所得税 2700

说明: 根据振兴东北老工业基地税收优惠政策的规定,符合规定的企业在固定资产购建过程中所发生的增值税进项税额经批准后可用抵减本期增值税销项额,即不必计入固定资产的购建成本。但该资产提前报废视同非正常损失,故该资产净值所对应的增值税进项税额应进行转出处理,计入资产的报废损失。

3. 固定资产减值准备的会计处理

税法规定,企业计提的固定资产减值不能税前扣除,因此造成会计业务处理上减值准备当期计提额及后续折旧的计提与税法的有关规定存在差异。在不存在加速折旧的情况下,减值准备计提时,应相应确认递延所得税资产,并在后续的折旧调整中,逐步转回调整递延所得

表一

项 目	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
固定资产原值	6000	6000	6000	6000	6000
会计折旧	1200	1200	1200	1200	1200
账面价值	4800	3600	2400	1200	0
税法折旧	2000	2000	2000	0	0
计税基础	4000	2000	0	0	0
暂时性差异	-800	-800	-800	1200	1200
税率	25%	25%	25%	25%	25%
递延所得税负债余额	200	200	200	-300	-300
会计分录:	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
借: 所得税—递延所得税费用	200	200	200	-300	-300
贷: 递延所得税负债	200	200	200	-300	-300
纳税调整(负数为调减):	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
加速折旧影响	-800	-800	-800	1200	1200
应纳税所得额	9200	9200	9200	11200	11200
应交所得税	2300	2300	2300	2800	2800
会计分录:	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
借: 所得税—当期所得税费用	2300	2300	2300	2800	2800
贷: 应交所得税	2300	2300	2300	2800	2800

表二

项 目	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
固定资产原值	6000	6000	6000	6000	6000
会计折旧	1200	1200	800	800	800
固定资产减值准备		1200			
账面价值	4800	2400	1600	800	0
税法折旧	2000	2000	2000	0	0
计税基础	4000	2000	0	0	0
暂时性差异	-800	-400	-1600	-800	0
税 率	25%	25%	25%	25%	25%
递延所得税项余额	-200	-100	-400	-200	0
会计分录:	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
借: 所得税-递延所得 税费用	200	-100	300	-200	-200
贷: 递延所得税负 债	200	-100	300	-200	-200
纳税调整(负数为调 减):	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
加速折旧调整	-800	-800	-1200	800	800
资产减值损失调整	0	1200			
应纳税所得额	9200	10400	8800	10800	10800
应交所得税	2300	2600	2200	2700	2700
会计分录:					
借: 所得税-当期所得	2300	2600	2200	2700	2700
贷: 应交所得税	2300	2600	2200	2700	2700

表三

项 目	2005年	2006年
固定资产原值	6000	6000
会计折旧	1200	0
固定资产减值准备	3800	
资产处置		1000
账面价值	1000	0
税法折旧	2000	2000
资产处置		2000
计税基础	4000	0
暂时性差异	3000	0
税 率	25%	25%
递延所得税项余额	750	0
会计分录:	2005年	2006年
借: 所得税-递延所得税费用	-750	750
借: 递延所得税资产-固定资产	750	-750
纳税调整(负数为调减):	2005年	2006年
加速折旧调整	-800	-2000
资产减值损失调整	3800	
资产处置损失调整		-1000
应纳税所得额	13000	7000
应交所得税	3250	1750
会计分录:		
借: 所得税-当期所得	3250	1750
贷: 应交所得税	3250	1750

税资产的余额。

对于东北地区享受资产加速折旧税收优惠政策的企业,若同时计提了资产减值准备,则应综合考虑税法允许的加速折旧和资产减值准备对企业所得税会计业务处理的影响,据以确定企业的递延所得税资产及递延所得税负债。举例如下:

例题3: 接例1,假定该资产于2006年12月经过减值测试,确定需计提减值准备1200元,具体业务处理如表二。

4. 持有待售固定资产的会计处理

根据企业会计准则的规定,持有待售固定资产是指在当前状况下仅根据出售同类固定资产的惯例就可以直接出售且极可能出售的固定资产,如已经与买主签订了不可撤销的销售协议等。企业对于持有待售的固定资产,应当调整该项固定资产的预计净残值,使该项固定资产的预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额,但不得超过符合持有待售条件时该项固定资产的原账面价值,原账面价值高于预计净残值的差额,应作为资产减值损失计入当期损益。

例题4: 仍接例1,假定企业于2005年12月与一家公司签订资产转让协议,协议规定企业于2006年12月将该资产进行转让处理,规定资产的转让价格为1000元,预计无其他资产的处置费用,其他条件不变。

见表三。

分析: 该资产预计未来处置净收入为1000元,低于其2005年末的账面价值,故企业应于2005年末计提固定资产减值准备3800元,并且2006年不再计提折旧,企业应在2005年末综合考虑减值准备的计提和加速折旧对资产账面价值与计税基础差异的影响,并据以确认调整递延所得税项的余额。

[作者单位]中国石油吉林石化公司财务处;中国石油甘肃销售公司财务处

[责任编辑]刘曙光