

固定资产初始计量与计税成本的差异注册税务师考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/542/2021_2022__E5_9B_BA_E5_AE_9A_E8_B5_84_E4_c46_542406.htm 企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。外购或自行建造固定资产初始计量与计税成本的差异主要表现在以下方面：1. 借款费用停止资本化的时点不同。外购需要安装的固定资产或者自行建造的固定资产，其借款费用停止资本化的时间为固定资产达到预定可使用状态的当天。税法将停止资本化的时间明确为固定资产交付使用的当天。如果达到预定可使用状态却尚未交付使用，会导致会计资本化利息小于按税法规定计算的资本化利息，导致固定资产会计成本小于计税成本，从而产生可抵减暂时性差异。2. 借款费用资本化的金额不同。《企业会计准则第17号借款费用》规定，可以资本化的借款金额包括专门借款和一般借款。《企业所得税税前扣除办法》（内企）第三十六条规定，企业向关联方取得的借款，不得超过注册资本的50%，超过部分的利息支出不得在税前扣除。国税函〔1991〕326号（外企）规定，外方资本不到位，相当于不到位注册资本的借款利息，不得在税前扣除。此外，企业向非金融部门取得借款发生的利息支出，不得超过中国人民银行规定的同期商业银行的基准利率和浮动利率标准，超过部分的利息支出不得在税前扣除。浮动利率取消上限后，原则上执行浮动利率取消上限前的最高上限。上述不得扣除的借款费用，如果已按借款费用准则进行资本化处理，则固定资

产的计税成本小于会计成本，以后期间，按计税成本计算的固定资产折旧与会计折旧之间的差异，需作纳税调增处理。

3.无论是外购固定资产，或是自行建造（包括自营方式建造和出包方式建造）的固定资产，其初始计量必须取得合法的凭据。如果固定资产会计成本中一部分金额没有取得合法凭据，则这部分金额应从计税成本中剔除。

4.固定资产计量属性的差异。企业购买固定资产通常在正常信用条件期限内付款，但也会发生超过正常信用条件购买固定资产的经济业务事项，如采用分期付款方式购买资产，且在合同中规定的付款期限比较长，超过了正常信用条件，通常在3年以上。在这种情况下，该类购货合同实质上具有融资租赁性质，购入资本的成本不能以各期付款额之和确定，而应以各期付款额的现值之和确定。购入固定资产时，按购买价款的现值，借“固定资产”或“在建工程”科目，按应支付的金额，贷“长期应付款”科目按其差额，借“未确认融资费用”科目。固定资产购买价款的现值，应当按照各期支付的购买价款选择恰当的折现率进行折现后的金额加以确定。各期实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，符合《企业会计准则第17号借款费用》中规定的资本化条件的，应当计入固定资产成本，其余部分应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。税法对固定资产的计价原则，以实际发生的支出为原价，不按现值计价，不对支付购款折现。《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第三十一条规定：“固定资产的计价，应当以原价为准。购进的固定资产，以进价加运费、安装费和使用前所发生的其他有关费用为原价。自制、自建的固定资产，以制造、建造过程中所发生的实际支出

为原价。”《企业所得税暂行条例实施细则》第三十条规定：“购入的固定资产，按购入价加上发生的包装费、运杂费、安装费以及缴纳的税金后的价值计价。自制、自建的固定资产，在竣工使用时按实际发生的成本计价。”由于上述缘故，导致超过正常信用条件期限付款的固定资产的会计成本小于计税成本。例：2007年1月1日，甲公司与乙公司签订一项购货合同，从乙公司购入一台需要安装的大型机器设备，收到的增值税专用发票上注明的设备价款为900万元，增值税税额为153万元。合同约定，甲公司于2007年~2011年内，每年的12月31日支付210.6万元。2007年1月1日，甲公司收到该设备并投入安装，发生保险费、装卸费等7000元；2007年12月31日，该设备安装完毕达到预定可使用状态，共发生安装费5万元，款项均以银行存款支付。假定甲公司综合各方面因素后决定采用10%作为折旧率，不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下：

1.2007年1月1日，确定购入固定资产成本的金额，包括购买价款、增值税税额、保险费、装卸费等。购入固定资产成本=2106000×3.79087000=7990424.8（元）；借：在建工程 7990424.8 未确认融资费用2539575.2 贷：长期应付款10530000. 税务处理：在建工程计税成本为1053万元。

2.2007年度发生安装费用5万元。借：在建工程 50000 贷：银行存款 50000. 税务处理：在建工程计税成本追加5万元，累计计税成本为1058万元。

3.确定未确认融资费用在信用期间的分摊额如下表所示。

4.2007年12月31日，分摊未确认融资费用、结转工程成本、支付款项。借：在建工程799042.48 贷：未确认融资费用799042.48 借：固定资产8839467.28 贷：在建工程8839467.28 借：长期应付款2106000 贷：银行存款2106000. 税

务处理：固定资产计税成本仍为1058万元，而固定资产会计成本为8839467.28元，差异金额=10580000

- 8839467.28=1740532.72元。由于计税成本大于会计成本导致以后期间计税折旧大于会计折旧的金额，应当分别调减各年度应纳税所得额。5.2008年12月31日，分摊未确认融资费用、支付款项。借：财务费用668346.73 贷：未确认融资费用668346.73 借：长期应付款2106000 贷：银行存款2106000.

2009年~2011年分摊未确认融资费用、支付款项的账务处理比照2008年的相关财务处理。税务处理：由于固定资产计税成本大于会计成本的金额已通过固定资产折旧方式获得扣除，因此，“未确认融资费用”转入“财务费用”科目的金额不得重复扣除，2008年~2011年累计应调增应纳税所得额=668346.73 524581.40 366439.54 181165.05=1740532.72元。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com