

固定资产初始计量与计税基础间存在的差异会计从业资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/643/2021_2022__E5_9B_BA_E5_AE_9A_E8_B5_84_E4_c42_643793.htm 会计制度与企业所得税法上在固定资产的计税基础间的差异主要表现在以下几个方面：

1．外购的固定资产。从《企业会计准则第4号固定资产》（财会〔2006〕3号）第八条以及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（国务院令512号）第五十八条的规定可以看出，在一般情况下，外购固定资产的初始计量与所得税的计税基础是一致的，均包括购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出。但是存在两种例外：其一，借款购买固定资产时，两者间可能会因为借款利息资本化与费用化方面的差异而出现差异。会计准则规定的可以资本化的借款金额包括专门借款和一般借款，并且因为借款而发生的利息标准是没有限制的。而按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第三十八条的规定，企业的借款利息不得超过同期金融机构的贷款利息，否则不得扣除。其二，按照《企业会计准则第4号固定资产》第八条的规定，企业购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，除按照《企业会计准则第17号借款费用》（财会〔2006〕3号）的规定应予资本化的以外，应当在信用期间内计入当期损益。而按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条的规定，融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相

关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

2．自建的固定资产。纳税人自建的固定资产，无论是自行建造的固定资产还是出包方式建造固定资产，按照会计准则的规定，其初始计量成本均由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。企业所得税法的规定则是以竣工结算前发生的支出为计税基础。两者的规定基本上是一致的，如果说有什么差异，那就是“预定可使用状态”与“竣工结算前”之间的差异。但是由于税法本身对于“竣工结算前”的含义并未进行明确的解释，因而实践中往往按照会计制度的处理规定执行。就一般情况而言，两者之间也是不存在差异的。但是与外购固定资产相类似，如果存在借款建造以及延期付款等情况，那么，两者之间也会可能因为借款费用的资本化和费用化方面的差异以及外购固定资产与融资租赁固定资产等实质性差异而产生差异。另外，在自制固定资产过程中，如果企业存在领用计提过跌价准备或者减值准备的存货、资产等情况时，会计制度与企业所得税法之间的差异会进一步加大。因为会计制度是允许计提跌价准备或者减值准备的，但是企业所得税法上却是不允许的。

3．投资者投入的固定资产。按照《企业会计准则第4号固定资产》（财会〔2006〕3号）第十一条的规定，投资者投入固定资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。换言之，会计制度上是以投资者投入的固定资产的公允价值作为初始计量的。而在企业所得税法上，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十八条的规定，以该资产的公允价值和支

付的相关税费为计税基础，两者之间是不存在差异的。4. 融资租赁的固定资产。按照《企业会计准则第21号租赁》（财会〔2006〕3号）的规定，在租赁期开始日，承租人应当将租赁资产公允价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，其差额作为未确认融资费用。承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的，可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用，应当计入租入资产价值。而在企业所得税法上，融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。很显然两者之间会出现较大的时间性差异，而且在一般情况下，所得税法上的计税基础都会大于会计制度上的初始计量。把会计从业加入收藏夹5. 以企业合并方式取得的固定资产。按照《企业会计准则第20号企业合并》（财会〔2006〕3号）的规定，同一控制下的企业合并取得固定资产，合并方在企业合并中取得的固定资产应当按照合并日在被合并方的账面价值计量；非同一控制下的企业合并取得的固定资产，合并中取得的被合并方固定资产，其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七十五条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业在重组过程中，应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失，相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。两者之间的差异是明

显的：会计制度上以是否为同一控制下的企业合并为条件，分别确定通过合并取得固定资产的计价方法；而企业所得税法上则是按照交易价格重新确定计税基础。

6. 非货币性资产交换取得的固定资产。

按照《企业会计准则第7号非货币性资产交换》（财会〔2006〕3号）的规定，非货币性资产交换取得的固定资产的计量模式有两种：其一是公允价值计量模式。如果非货币性资产交换具有商业实质，并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量，那么就应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，但是有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠，则以换入资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。其二是账面成本计量模式。如果非货币性资产交换不具有商业实质，那么换入资产就应当按照换出资产的账面价值作为计量基础。企业所得税法则不区分非货币性资产交换的实质与否，一律以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。两者间的差异主要表现在账面成本计量模式方面：会计制度上以换出资产的账面成本记账，而企业所得税法则以换入资产的公允价值入账。除此之外，企业以接受捐赠取得的固定资产、从被投资企业通过利润分配方式取得的固定资产、以债务重组方式取得的固定资产以及盘盈的固定资产等在会计与税收处理上基本上是一致的，两者间可以认为是不存在差异的。

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