

固定资产加速折旧政策运用的 税务处理

廖丹凤 ■

摘要：本文通过广东达安基因上市公司案例，分析了固定资产加速折旧新政策对企业所得税的影响以及在税务处理中的应用情况，并提出对固定资产加速折旧方法选择和运用的建议。

关键词：固定资产；加速折旧；企业所得税；纳税筹划

一、固定资产加速折旧处理方法比较

（一）一次性全额扣除法

加速折旧采用一次性全额扣除法的情况主要有三种：一是所有行业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产；二是所有行业新购进专用于研发并且单位价值不超过100万元的固定资产；三是24大行业中的小微企业新购进的用于研发和生产经营的单位价值不超过100万元的固定资产。

符合一次性全额扣除法标准的固定资产中，很大一部分是企业购进用于研究的固定资产，其折旧费用可以一次性计入当期成本费用进行税前扣除。

（二）双倍余额递减法、年数总和法以及缩短折旧年限法采用这三种方法的情况有三种：一是所有行业新购进，专用于研发且单位价值超过100万元的固定资产；二是24大行业新购进的固定资产；三是24大行业中的小微企业新购进的用于研发和生产并且单位价值超过100万元的固定资产。这三种方法的特点是前期折旧大、后期折旧小，从而使得企业享受递延纳税的好处，缓解企业投资初期的资金压力。

（三）不同折旧方法下的所得税优惠比较

几种折扣方法的最终折旧总额相同。不同点在于前期折旧确认越早，税后现金流量的现值越大，折旧抵税的效应越显著。尤其是一次性全额扣除法，企业可以在当期将新购进的固定资产全部确认为成本费用，最大限度地获得全部税后现金流，这对于资金匮乏且缺少融资渠道的企业税收效益最大，但是使用这种方法的条件限制也最为严格。与直线法相比，优惠力度排序依次为：一次性全额扣除法、缩至60%的

年限法、年数总和法、双倍余额递减法。

二、固定资产加速折旧政策在纳税筹划中的运用

（一）案例介绍

达安基因股份有限公司（简称达安基因）是广东省以医药制造为主业的上市公司。达安基因属高新技术产业，适用15%的优惠税率缴纳企业所得税，每期主营业务收入占总收入的比重一直维持在80%以上，2015年上半年主营业务收入达到了625 406 675.75元，总收入627 430 470.56元，主营业务收入占总收入比重在90%以上，已满足固定资产加速折旧的有关条件，自2015年1月1日以后购进的固定资产可以采用加速折旧的方法。

（二）固定资产加速折旧的税务分析

为计算方便，本文对固定资产的折旧年限统一采用税法上规定的最低折旧年限，即房屋建筑物、机器设备、运输工具、电子设备的折旧年限分别为20年、10年、4年、3年。其中缩减至60%年限法下，固定资产的折旧年限统一缩至原最低折旧年限的60%，即房屋建筑物、机器设备、运输工具、电子设备的折旧年限分别变为12年、6年、2.4年、1.8年；双倍余额递减法和年数总和法下，折旧年限保持不变。达安基因公司适用的所得税税率为15%，结合表1中固定资产的增加情况，计算不同折旧方法下每年产生的税后现金流量增加值如表2和表3所示。

从表2和表3可以看出，当采用双倍余额递减法时，产生的税后现金流量增加值最大，是直线法下的两倍，相当于可以减少120万左右的所得税费用，可使本期所得税费用下降约25%。但实际上下降幅度远不止25%：首先，根据规定

表1 资产负债表主要项目——固定资产变动情况 单位：元

项目	期初账面余额	本期增加	本期减少	期末账面余额
房屋建筑物	114 871 570.58	1 969 031.48	-	116 840 602.06
机器设备	318 840 151.80	30 177 173.32	760 705.16	348 256 619.96
运输工具	4 433 888.63	186 295.00	431 975.00	4 188 208.63
电子设备	14 525 956.74	2 503 036.62	277 400.73	16 751 592.63
合计	452 671 567.75	34 835 536.42	1 470 080.89	484 067 991.80

表2 直线法下税负分析 单位：元

项目	固定资产当年增加额	折旧年限	折旧额	税后现金流
房屋建筑物	1 969 031.48	20	98 451.57	14 767.74
机器设备	30 177 173.32	10	3 017 717.33	452 657.60
运输工具	186 295.00	4	46 573.75	6 986.06
电子设备	2 503 036.62	3	834 345.54	125 151.83
总计	34 835 536.42			599 563.23

表3 双倍余额递减法下税负分析 单位：元

项目	固定资产当年增加额	折旧年限	折旧额	税后现金流
房屋建筑物	1 969 031.48	20	196 903.14	29 535.47
机器设备	30 177 173.32	10	6 035 434.66	905 315.20
运输工具	186 295.00	4	93 147.50	13 972.13
电子设备	2 503 036.62	3	1 668 691.08	250 303.66
总计	34 835 536.42			1 199 126.46

公司2015年以后新购进的单位价值在100万元以下的，专用于研发的设备可以一次全额扣除，由于无法获取公司每项固定资产购买的价值，故表中假定每项固定资产的价值都超过100万元。其次，单位价值在5 000元以下的所有固定资产也可以在当期全额扣除。最后，对于研发的固定资产且采用加速折旧方法形成的折旧费用，仍可以在税前加计扣除，折旧费用增大的同时也加大了加计扣除的基数。因此，双倍余额递减法带给企业的税收优惠最大。

三、纳税筹划建议

1. 对以前年度持有的单位价值在5 000元以下的固定资产进行纳税调整

《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，以下简称75号文)规定，对公司在2013年12月31日以前持有的单位价值在5 000元以下的固定资产，可以在2014年1月1日以后将其剩余价值在税前一次性全额扣除。按照此规定，可将此类截至本期末提完折旧的固定资产，在本期税前全额抵扣，从而

最大限度地减轻公司当期税收负担，减少融资压力。

2. 对新购置的仪器设备根据其购买的原始成本和使用用途分类进行会计核算

根据75号文和《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106号文)的规定，对于新购进的单位价值在5 000元以下的固定资产，可以一次性扣除，而对于新购进的单位价值在100万元以下的仪器设备，要根据其是否属于研发或生产经营用的固定资产，相应采取不同的加速折旧方法。由此，公司应对这些资产分别核算，以便纳税申报时避免涉税风险。

3. 对固定资产在会计和税法上采用不同的方法计提折旧
企业对固定资产折旧方法的选择，在会计核算上可以选择直线法，而纳税上采用双倍余额递减法。这是由于税法采用双倍余额递减法可以最大限度地减少企业的应纳税额，增加现金流，但也会大幅增加折旧的成本费用，从而减少企业的会计利润。❏

(作者单位：暨南大学经济学院)

责任编辑 达青