

Reflection on How to Deal with the Tax-related Risks of Depreciation and Loss of Fixed Assets in Coal Enterprises

Xiaofen Zhao

Guoneng Shendong Coal Group Co., Ltd., Yulin, Shaanxi, 719000, China

Abstract

The production and operation of coal enterprises mainly rely on fixed assets, especially shaft equipment. Due to the particularity of the industry, there are big differences in accounting and tax treatment of well and lane assets. This paper demonstrates the existence and disposal of the life cycle of mine and roadway assets, analyzes the differences between tax and meeting, and puts forward corresponding countermeasures.

Keywords

depreciation of fixed assets; tax-related risks; loss from obsolescence

关于如何应对煤炭企业固定资产折旧及损失涉税风险的几点思考

赵小芬

国能神东煤炭集团有限责任公司, 中国·陕西 榆林 719000

摘要

煤炭企业生产、经营主要依靠固定资产,特别是井巷设备来进行。井巷资产基于其行业特殊性,会计核算和税务处理存在较大差异。论文以井巷资产生命周期的存续、处置两个阶段展开论证,分析税、会差异,并提出相应的应对措施。

关键词

固定资产折旧; 涉税风险; 报废损失

1 引言

煤炭开采主要包括露天开采和地下开采,中国境内煤矿主要以地下开采为主,依靠井巷资产在地下开展作业,采掘工作面随着煤层的开采而逐渐移动。作为煤炭企业的重要生产力要素之一,井巷资产具有数量庞大、种类繁多、价值差异大等特点。会计处理上,井巷资产通过折旧转移到产品成本中,因此科学管理和准确核算井巷资产变得尤为重要。

2 煤炭企业固定资产折旧税会差异分析

基于行业特性,中国煤炭采掘业的固定资产,会计上通常采用以下三种方法计提折旧:对于非井巷资产,采用平均年限法;对于井巷资产,采用工作量法;对于安全费、维简费形成的固定资产,一次性计提折旧。论文重点剖析井巷资

产折旧的税会差异。

2.1 井巷固定资产

对于安全费、维简费以外的支出形成的井巷固定资产,通常采用工作量法计提折旧。究其原因,主要是这类资产的工作量通常与原煤的实际开采量密切相关。

2.1.1 会计处理

《企业会计准则第4号——固定资产》^[1]规定:“企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。”

2.1.2 税收处理

无论是作为直线折旧法的年限平均法,还是加速折旧法的双倍余额递减法、年限总和法,税收都是认可的,唯独工作量法例外。虽然《企业会计准则》规定工作量法属于固定资产计提折旧方法的一种,企业可以根据自身的特殊情况,选择使用工作量法对固定资产计提折旧,但遗憾的是,《企业所得税法》及实施条例对工作量法并不认可。

【作者简介】赵小芬(1987-),中国河南辉县人,本科,中级会计师,从事企业所得税、个人所得税、增值税方面的研究。

早在2006年5月14日,中华人民共和国国家税务总局发布《关于固定资产折旧方法有关问题的批复》(国税函[2006]452号,该批复已于2011年1月4日废止),批复规定:“按照企业会计制度和相关会计准则的规定,工作量法是根据实际工作量计提固定资产折旧额的一种方法,与年限平均法同属直线折旧法。在会计处理上按工作量法计提固定资产折旧的纳税人,可依照《企业所得税税前扣除办法》第二十七条的规定进行税务处理。”

2007年,《企业所得税法》及实施条例相继出台,自2008年1月1日起实施。《企业所得税实施条例释义》提到:“企业的固定资产按照直线法提取的折旧,准予扣除,按照其他方法计提的折旧,应该根据直线法重新调整后,才准予扣除。在会计上,企业根据自身的特殊情况,仍可以采取其他折旧方法,或者同时采用直线法和其他折旧方法,只是采用其他折旧方法计提的所谓折旧,在涉及缴纳企业所得税时,是得不到税务机关的承认的。直线法又称平均年限法,它是指按固定资产使用年限平均计算折旧的一种方法。”至此,国税函[2006]452号文件名存实亡。

从资产全生命周期看,无论采用何种方法折旧,折旧总额是相同的,但从资金时间价值看,工作量法会改变企业所得税税款缴纳的时间分布,这种情况在近几年煤炭行业产能过剩,国务院优化煤炭产业结构,推动煤炭行业转型升级的背景下尤为凸显。

案例一:2019年12月,A煤炭企业购入一项采煤设备,原值2000万元,预计使用年限10年,每年预计开采原煤100万吨,净残值率为5%,会计上采用工作量法计提折旧。2020年,因去产能影响,全年仅开采原煤60万吨,则该采煤设备当年会计折旧计提金额 $=2000 \times (1-5\%) \times 60 / (10 \times 100) = 114$ 万元,税收允许扣除的折旧金额 $=200 \times (1-5\%) / 10 = 190$ 万元。税会差异为76万元。

通过案例可以看出,工作量法弥补了平均年限法只注重使用时间,不考虑使用强度的缺点。采用工作量法计提折旧,多采多提、少采少提、未采不提,更加符合配比原则。

2.2 安全费、维简费形成的固定资产

煤炭安全费,是指企业按原煤实际产量从成本中提取,专门用于煤矿安全生产设施投入的资金。煤矿维简费,是指中国境内所有煤炭生产企业从成本中提取,专项用于维持简单再生产的资金。根据《财政部、国家发展和改革委员会、国家煤矿安全监察局关于印发〈煤炭生产安全费用提取和使用管理办法〉和〈关于规范煤矿维简费管理问题的若干规定〉的通知》(财建[2004]119号)和《财政部、国家安全生产监督管理总局关于印发〈企业安全生产费用提取和使用管理办法〉的通知》(财企[2012]16号)的规定,煤炭企业应每月按原煤产量提取安全费、维简费。

2.2.1 会计处理

根据《企业会计准则解释第3号》(财会[2009]8号)的规定:“企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,应当通过‘在建工程’科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。”

由此可知,煤炭企业使用提取的安全费、维简费形成固定资产的,会计处理时,在该项资产达到预定可使用状态的当月,一次性计提折旧,以后月份不再计提折旧。

2.2.2 税收处理

①一般规定。

根据《关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告》(国家税务总局公告2011年第26号)的规定:“煤矿企业实际发生的维简费支出和高危行业企业实际发生的安全生产费用支出,属于资本性支出的,应计入有关资产成本,并按企业所得税法规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。”

对于安全费、维简费形成的固定资产,会计处理时在固定资产达到预定可使用状态的当月一次性计提折旧,而税务处理时则在实际投入的次月起,以不低于税收最低折旧年限计提的折旧,税前扣除。税会存在非常大的差异。

②加速折旧。

根据《关于设备、器具扣除有关企业所得税政策的通知》(财税[2018]54号)、《关于设备、器具扣除有关企业所得税政策执行问题的公告》(国家税务总局公告2018年第46号)以及《关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》(财政部、税务总局公告2021年第6号)的规定,企业在2018年1月1日至2023年12月31日期间新购进的设备、器具(除房屋、建筑物以外的固定资产),单位价值不超过500万元的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧。

如果煤炭企业选择上述一次性税前扣除政策,在一定程度上可以解决安全费、维简费资本化支出的税会差异。但仍有两处差异无法得以解决:一是安全费、维简费资本化支出可能形成动产或不动产,但税收一次性扣除政策只针对动产;二是安全费、维简费资本化支出在固定资产达到预定可使用状态的当月一次性计提折旧,而税收一次性扣除是在固定资产投入使用月份的次月所属年度一次性税前扣除,因此,对于形成动产的安全费、维简费资本化支出,如果在当年12月达到预定可使用状态并投入使用,即使税收采用一次性扣除政策,税会也会存在差异。

案例二:2020年12月,A煤炭企业新增一项安全费形成的动产,原值400万元,当月投入使用。会计处理时,在

2020年12月一次性计提400万元折旧,并计入2020年的成本费用;税前扣除时,若采用一次性扣除政策,则应在该资产投入使用的次月(2021年1月)所属年度,即2021年汇算清缴时一次性税前扣除。

综上所述,煤炭企业固定资产折旧在折旧起止时间、折旧年限、折旧方法上,会计规定与税收规定均存在很大差异,煤炭采掘行业属于重资产行业,这极大地增加了煤炭企业固定资产的管理成本。

3 煤炭企业固定资产报废损失税会差异分析

作为重资产行业,煤炭企业每年都会构建大量固定资产,同时也会报废(含正常报废和提前报废)大批量固定资产,报废损失如何确定以及如何税前扣除的问题也随之而来。

3.1 资产损失的确认时间

煤炭企业固定资产办理报废审批后,通常后续还会对报废资产进行变价处置。此处所说的处置并非将仍有使用价值、尚可继续使用的旧固定资产对外销售,而是将没有使用价值、无法继续使用的固定资产分解为废品、废料对外销售。因报废资产处置需按规定办理报批和报备手续,故很可能未能及时在当年变价处置,而是间隔一两年后将资产分类后打包集中处置。那么资产损失应当在报废当年确认还是在处置当年确认呢?

《关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》^[1](国家税务总局公告2011年第25号,以下简称25号公告)将准予税前扣除的资产损失分为两类:实际资产损失和法定资产损失。实际资产损失,是指企业在实际处置、转让资产过程中发生的合理损失,实际资产损失在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除;法定资产损失,是指企业虽未实际处置、转让资产,但符合资产损失规定的条件计算确认的损失,法定资产损失在符合法定资产损失确认条件,且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

区分两类损失的关键在于是否“实际处置、转让”资产。而“实际处置、转让”通常要符合两个要件:一是企业主观上有处置、转让的意图;二是企业客观上采取了处置、转让的手段。

对于固定资产报废、毁损、盘亏、丢失、被盗等损失,两个条件均不满足,因此属于法定资产损失,应当在资产报废年度,而非变价处置年度申报扣除。

3.2 关于“残值”的理解

根据25号公告的规定:“固定资产报废、毁损损失,为其账面净值扣除残值和责任人赔偿后的余额,应依据以下证据材料确认:……。”

纵观25号公告全文,对于非货币性资产损失金额的确认,可以看出:

凡是非货币性资产实体存在的,如报废、毁损、变质等,

损失金额=账面计税基础-残值-责任人赔偿;

凡是非货币性资产实体不存在的,如盘亏、丢失、被盗等,损失金额=账面计税基础-责任人赔偿;

那此处的残值如何理解?是残值变价收入还是预计净残值?

3.2.1 残值变价收入

残值变价收入是指固定资产已没有使用价值^[2],无法再继续使用,将其分解后变卖废品、废料的收入,它是实际处置报废固定资产时产生的残值收入,对应的损失应为实际资产损失,而非法定资产损失,因此25号公告的残值并非残值变价收入。

3.2.2 预计净残值

将残值理解为税收上的预计净残值,是有一定的依据的。一方面,25号公告对于存货报废、毁损或变质损失,需要提供残值情况说明作为证据材料;另一方面,根据《企业所得税法实施条例》的规定,固定资产的预计净残值一经确定,不得变更,这也在一定程度上杜绝了企业利用预计净残值人为调节应纳税所得额的行为。

案例三:2018年10月,A煤炭企业两套液压支架(X和Y)达到正常使用年限后报废。原值均为1000万元,累计折旧均为950万元,预计净残值率均为5%,A煤炭企业2018年汇算清缴计算资产报废损失时均按预计净残值50万元进行了扣除,则有:

$$2018\text{年会计损失}=1000 \times 2 - 950 \times 2 = 100\text{万元}$$

$$2018\text{年税收损失}=1000 \times 2 - 950 \times 2 - 50 \times 2 = 0\text{万元}$$

$$\text{税会差异}=0 - (-50, \text{负数代表损失}) \times 2 = 100\text{万元}$$

本例中,2018年税收损失为0,这意味着A煤炭企业无需确认固定资产报废损失。同时,会计损失与税收损失差异100万元,2018年汇算清缴时应调增应纳税所得额100万元。

案例四:承案例三,2020年,液压支架集中报批后当废品变卖,X液压支架变卖收入20万元,Y液压支架变卖收入60万元,则有:

① X 液压支架:

2020年会计收入=20万元,税收损失=1000-950-20=30万元,实际已确认损失0,本年应确认损失30万元。税会差异=-30-20=-50万元,2020年汇算清缴时应调减应纳税所得额50万元。

② Y 液压支架:

2020年会计收入=60万元,税收收入=60-(1000-950)=10万元,税会差异=10-60=-50万元,2020年汇算清缴时应调减应纳税所得额50万元。

由上述两个案例可以得知,如果将税收损失计算公式中的“残值”理解为“税收预计净残值”,则资产报废年度和残值变价年度均会产生税会差异,且差异金额相等,企业在

两个纳税年度内需要做反向纳税调整。

但是,按这种理解方法,也存在诸多问题。根据案例三可以得知,该理解方法下,如果固定资产的原值、折旧年限、折旧方法、净残值会计与税收相同,且未计提减值损失的情况下,那么即使存在残值,税收损失也为0,企业无需进行资产损失的确认。但结合案例五可以得知,企业报废的固定资产税收上是产生了损失的,企业可以通过这种方式来“逃避”资产损失的确认。

与此同时,按这种理解方法,需要在处置年度详细知晓每项固定资产在报废年度扣除的税收预计净残值的金额,这在实操中会是一个非常大的挑战。首先,煤炭企业每年会进行几千项的大批量资产报废,报废资产的类型、预计净残值率等不尽相同;其次,资产报废年度与变价处置年度很可能不在一个纳税年度,时间间隔较长,增加了固定资产的管理成本;最后,企业实际处置时,通常将同一类型的资产打包集中处置,同一类型的资产往往来自不同报废年度的不同批次,即相同年度报废的资产实际处置年度很可能不一致。因此,企业需要每年建立非常详实的固定资产台账,并根据折旧方法的不同、报废的类型(正常或提前报废)记录各项报废资产的预计净残值,并能确保处置年度与报废年度的固定资产一一对应和衔接。

4 煤炭企业固定资产折旧及损失的应对措施

缩小煤炭企业的税负差异,可以从源头上降低煤炭企业固定资产的管理成本。

4.1 探索工作量法计提井巷资产折旧的必要性

平均年限法只注重固定资产的使用时间,并不考虑使用强度。井巷资产从整个生命周期来看,各月的工作量一般不是很均衡,如采用年限平均法计提折旧,会导致各月的成本费用不够合理和准确。

煤炭资源属于递耗资产,所谓递耗资产是指通过开采、采伐、利用而逐渐耗竭,以致无法恢复或难以恢复、更新或

按原样重置的资源。

煤炭企业由于生产产品的特性和资产的运行环境^[4],决定了井巷资产磨损程度与煤炭产量密切相关,井巷资产计提折旧的方法也要同煤炭资源储量挂钩,采用工作量法,可以实现“多采多提、少采少提,未采不提”,更加符合会计和税收规定,否则,对于停产期或已经停用的井巷资产计提大量折旧并税前扣除,并不符合税收实际发生的原则。建议中华人民共和国国家税务总局结合煤炭行业的实际情况出台政策,将工作量法作为税前扣除的折旧方法之一。

4.2 明确确认资产损失不再考虑残值的影响

对于固定资产报废、毁损、变质导致的法定资产损失,在计算资产损失时,建议中华人民共和国国家税务总局不再考虑残值的影响,待以后年度报废资产作为废品或废料处置时,再将处置收入全额计入当期收入,计算缴纳企业所得税,从而减少政策执行的风险。

5 结语

作为不可再生的资源,中国煤炭资源已经进入一个“疯狂”的挖掘期。一方面,随着国家对煤炭开采业管理的逐步完善,其开采量必然受到一定程度的限制,价格上涨是必然的;另一方面,井巷设备的实际使用年限决定于煤炭的开采量。因此,按工作量法计提折旧才是最科学、最合理的,是煤炭行业发展的必然趋势,同时也方便了资产损失的确认,从而实现一举多得之目的。

参考文献

- [1] 中华人民共和国财政部.企业会计准则第4号——固定资产[S].2006.
- [2] 中华人民共和国国家税务总局.中华人民共和国企业所得税法实施条例释义[S].2007.
- [3] 徐颖.如何应对资产损失税前扣除中的涉税风险[J].注册税务师,2013,3(122):34-36.
- [4] 方飞虎.企业资产损失财税处理中应注意的几个问题[J].中国注册会计师,2012(11):107-110.