

固定资产减值准备及递延所得税资产之抵销处理

成都职业技术学院 左桂云(教授) 西南财经大学会计学院 张泽南

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定:母公司与子公司、子公司相互之间销售商品(或提供劳务)或其他方式形成的固定资产所包含的未实现内部销售损益应当抵销;对固定资产计提的减值准备与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。但该准则未明确规定由于计提固定资产减值准备形成的递延所得税资产应如何抵销。笔者就此问题进行分析,提出了合并日及以后期间企业集团编制合并财务报表时的合并抵销处理方法。

一、固定资产减值准备与递延所得税资产

《企业会计准则第8号——资产减值》第十五条规定:资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。依此规定,企业集团内部交易形成的固定资产,当存在减值迹象并确认发生减值时,应当计提固定资产减值准备。账务处理为:借记“资产减值损失”科目,贷记“固定资产减值准备”科目。这样处理一方面减少了企业的利润,另一方面减少了固定资产的账面价值。

《企业所得税法实施条例》第三十二条、第五十五条规定:企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失,转让财产损失,呆账损失,坏账损失,自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失可以在所得税前扣除;但未经核定不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出不得在所得税前扣除。由于会计准则与税法规定不同,固定资产的账面价值(计提减值准备后的账面价值)与计税基础之间产生了可抵扣暂时性差异(账面价值小于计税基础),企业将该暂时性差异对所得税的影响确认为递延所得税资产。

企业集团内部交易形成的固定资产,购入企业以售价(假设不考虑增值税及其他费用)作为固定资产的入账价值;销售企业要按售价确认销售收入并计算销售利润。从企业集团角度看,该交易只是物资的内部调拨,不会产生损益,但在日常会计处理中,购入企业计提的固定资产减值准备包含了未实现内部销售利润。为此,在编制合并财务报表时,必须将多计提的减值准备中的未实现内部销售利润予以抵销,同时抵销由此形成的递延所得税资产。

二、首次计提固定资产减值准备期间的抵销处理

企业集团内部交易形成的固定资产,计提的减值准备及递延所得税资产的抵销处理分以下两种情况进行。

1. 计提的固定资产减值准备小于或等于固定资产原值中未实现内部销售利润的余值,其固定资产减值准备的抵销数额为内部计提的减值准备数额,同时抵销由此产生的递延所得税资产。其中,固定资产原值中未实现内部销售利润的余值=固定资产原值中未实现内部销售利润-累计多计提的折旧额-累计计提的减值准备。

2. 计提的固定资产减值准备大于固定资产原值中未实现内部销售利润的余值,其固定资产减值准备的抵销数额不能超过固定资产原值中未实现内部销售利润的余值(从企业集团角度看,已发生减值)。同时抵销相应的递延所得税资产。

抵销处理如下:①本期计提的固定资产减值准备的抵销:借:固定资产——减值准备(本期计提数);贷:资产减值损失。②本期计提固定资产减值准备形成的递延所得税资产的抵销:借:所得税费用(本期产生的可抵扣暂时性差异的纳税影响);贷:递延所得税资产。

例1:20×7年1月1日,A公司(母公司)以500 000元的价格(不考虑增值税及其他费用)将其生产的产品销售给B公司(子公司),产品的销售成本为400 000元。B公司购入该产品作为管理用固定资产投入使用,并按500 000元的购买价格作为固定资产的入账价值。会计准则和税法规定的该固定资产折旧年限为5年,均采用直线法计提折旧,预计净残值为零。B公司所得税税率为25%(为了简化处理,20×7年度按12个月计提折旧)。

20×8年12月31日,B公司经减值测试发现,该固定资产的可收回金额为276 000元,使用年限为3年。

20×8年B公司有关账务处理如下:

当年计提的固定资产减值准备=(500 000-500 000÷5×2)-276 000=24 000(元)

固定资产的账面价值=500 000-500 000÷5×2-24 000=276 000(元)

固定资产的计税基础=500 000-500 000÷5×2=300 000(元)

可抵扣暂时性差异=300 000-276 000=24 000(元)

递延所得税资产=24 000×25%=6 000(元)

本年固定资产原值中未实现内部销售利润的余值=固定资产原值中未实现内部销售利润-累计多计提的折旧额=(500 000-400 000)-(500 000-400 000)÷5×2=60 000(元)

B公司本年计提的固定资产减值准备24 000元小于本

年固定资产原值中未实现内部销售利润的余值 60 000 元,应将计提的固定资产减值准备全部抵销,同时抵销递延所得税资产。

A 公司编制合并财务报表时,抵销处理如下:

(1)本期计提的固定资产减值准备的抵销。借:固定资产——减值准备 24 000 元;贷:资产减值损失 24 000 元。

(2)本期计提固定资产减值准备形成的递延所得税资产的抵销。借:所得税费用 6 000 元;贷:递延所得税资产 6 000 元。

该例中,若 B 公司计提的固定资产减值准备大于当年固定资产原值中内部未实现销售利润的余值 60 000 元,企业集团编制合并财务报表时最多只能抵销 60 000 元,超过部分不能抵销,因为企业集团的固定资产已发生了减值。

三、以后期间固定资产减值准备的抵销处理

企业集团在以后期间编制合并财务报表时,应进行如下抵销处理:

1. 将以前期间计提的固定资产减值准备及递延所得税资产对本期期初未分配利润的影响予以抵销,调整本期期初未分配利润的数额。

(1)对以前期间计提的固定资产减值准备的抵销。借:固定资产——减值准备;贷:未分配利润——年初。

(2)对以前期间计提固定资产减值准备形成的递延所得税资产的抵销;借:未分配利润——年初;贷:递延所得税资产。

2. 如果期末经减值测试认定该固定资产继续减值,则须将本期计提的固定资产减值准备及由此形成的递延所得税资产予以抵销;如果经测试发现该固定资产价值已恢复,应将转回的可抵扣暂时性差异对递延所得税资产的影响予以抵销。

(1)对本期计提的固定资产减值准备的抵销。借:固定资产——减值准备(本期提取数额);贷:资产减值损失。

(2)对本期计提固定资产减值准备形成的递延所得税资产的抵销。借:所得税费用;贷:递延所得税资产。

(3)将本期转回的可抵扣暂时性差异对递延所得税资产的影响予以抵销。借:递延所得税资产;贷:所得税费用。

例 2: 承例 1,20×9 年 12 月 31 日,B 公司经减值测试发现,固定资产的可收回金额为 162 000 元,尚可使用年限为 2 年。

20×9 年 B 公司有关账务处理如下:

计提的固定资产减值准备=[(500 000-500 000÷5×2-276 000÷3)-162 000]-24 000=22 000(元)

固定资产的账面价值=(500 000-500 000÷5×2-276 000÷3)-(24 000+22 000)=162 000(元)

固定资产的计税基础=500 000-500 000÷5×3=200 000(元)

累计可抵扣暂时性差异=200 000-162 000=38 000(元)

本期确认的可抵扣暂时性差异=38 000-24 000=14 000(元)

递延所得税资产=14 000×25%=3 500(元)

固定资产原值中未实现内部销售利润的余值=固定资产

原值中未实现内部销售利润-累计多计提的折旧-本年年初累计已计提的减值准备=100 000-100 000÷5×2-(100 000-40 000-24 000)÷3-24 000=24 000(元)

B 公司本年提取的固定资产减值准备 22 000 元小于固定资产原值中未实现内部销售利润的余值 24 000 元,应将计提的固定资产减值准备全部抵销,同时抵销本期形成的递延所得税资产。

A 公司合并抵销处理如下:

(1)对以前期间计提的固定资产减值准备的抵销。借:固定资产——减值准备 24 000 元;贷:未分配利润——年初 24 000 元。

(2)对以前期间计提固定资产减值准备形成的递延所得税资产的抵销。借:未分配利润——年初 6 000 元;贷:递延所得税资产 6 000 元。

(3)对本期计提的固定资产减值准备的抵销。借:固定资产——减值准备 22 000 元;贷:资产减值损失 22 000 元。

(4)对本期计提固定资产减值准备形成的递延所得税资产的抵销。借:所得税费用 3 500 元;贷:递延所得税资产 3 500 元。

例 3: 依据例 1 资料,若 20×9 年度固定资产未发生减值,则 B 公司当期账务处理如下:

固定资产的账面价值=500 000-500 000÷5×2-276 000÷3-24 000=184 000(元)

固定资产的计税基础=500 000-500 000÷5×3=200 000(元)

累计可抵扣暂时性差异=200 000-184 000=16 000(元)

本期确认的可抵扣暂时性差异=本期累计可抵扣暂时性差异-上期累计可抵扣暂时性差异=16 000-24 000=-8 000(元)

本期转回的递延所得税资产=8 000×25%=2 000(元)

A 公司编制合并财务报表时,期初未分配利润的调整分录与例 2 相同,本年度抵销分录为:借:递延所得税资产 2 000 元;贷:所得税费用 2 000 元。

固定资产使用期届满时,通过内部交易取得的固定资产已不复存在,固定资产中未实现内部销售利润也转化成已实现的利润,但必须调整期初未分配利润。○

财政部 国家税务总局 财税[2008]91号文件

调整硅藻土、珍珠岩、磷矿石 和玉石等资源税税额标准的规定

为发挥资源税的调节作用,促进资源节约开采和利用,自 2008 年 10 月 1 日起,调整硅藻土、玉石等部分矿产品的资源税税额标准,调整后的税额标准分别为:硅藻土、玉石每吨 20 元,磷矿石每吨 15 元,膨润土、沸石、珍珠岩每吨 10 元。

(2008 年 9 月 16 日印发)

法规制度