

合并财务报表中固定资产减值准备抵销及所得税处理

西南科技大学经济管理学院 文拥军

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定,企业在编制合并财务报表时,母公司与子公司、子公司相互之间销售商品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,以及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。但因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其按照税法规定确定的计税基础之间产生的暂时性差异,如何在合并财务报表中处理,新会计准则中并未明确规定。本文结合实例,对企业集团内部母子之间,因销售商品形成的固定资产计提的减值准备的抵销及所得税处理问题进行探讨。

一、固定资产可收回金额大于抵销前账面价值和抵销后账面价值

固定资产抵销前账面价值是指企业集团内部购入方从企业集团内部销售方购入而确认的固定资产原值(即内部销售方售价)减内部购入方计提的累计折旧和减值准备后的余额;抵销后账面价值是指抵销未实现内部销售损益后的固定资产原值(内部销售方的实际成本)减按实际成本计提的累计折旧和企业集团应计提的减值准备后的余额。固定资产可收回金额小于固定资产账面价值,表明固定资产发生减值损失,应计提固定资产减值准备。固定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

A 公司控制 B 公司,2008 年 12 月 20 日 A 公司将自行生产的产品销售给 B 公司,产品售价为 90 万元,产品成本为 60 万元。B 公司购入的产品已交付管理部门作为固定资产使用。假定该固定资产净残值为 0,折旧年限为 5 年,会计与税法均按直线法提取折旧。该固定资产 2009 年末可收回金额为 73 万元,2010 年末可收回金额为 45 万元,2011 年末可收回金额为 19 万元,2012 年末可收回金额为 13.5 万元。企业所得税税率为 25%。

2008 年末,编制合并财务报表的处理。企业集团内部一方将生产的产品销售给企业集团内部另一方作为固定资产使用,从企业集团的角度看,其实质是企业集团内部自行建造固定资产。因此,2008 年末编制合并财务报表时,应抵销 A 公司销售商品形成的固定资产所包含的未实现内部销售利润 30 万元。编制的抵销分录为:借:营业收入 90 万元;贷:营业成本 60 万元,固定资产——原价 30 万元。

B 公司个别财务报表上列示的固定资产的账面价值为 90 万元,其计税基础也为 90 万元,不产生暂时性差异。但从企业集团的角度看,因抵销固定资产所包含的未实现内部销售利润为 30 万元,合并财务报表反映的固定资产账面价值为 60 万元,因此产生可抵扣暂时性差异 30 万元,合并资产负债表中应确认递延所得税资产 7.5 万元($30 \times 25\%$),同时调整合并利润表中的所得税费用。编制的抵销分录为:借:递延所得税资产 7.5 万元;贷:所得税费用 7.5 万元。

2009 年末,编制合并财务报表的处理。2009 年,B 公司计提折旧 18 万元($90 \div 5$),年末抵销前账面价值为 72 万元。从企业集团的角度看,2009 年应计提折旧 12 万元($60 \div 5$),年末抵销后账面价值为 48 万元,B 公司多计提折旧 6 万元($18 - 12$)。2009 年末,固定资产可收回金额为 73 万元,大于抵销前账面价值和抵销后账面价值,不计提固定资产减值准备。

税法上 2009 年应计提折旧 18 万元($90 \div 5$),年末计税基础为 72 万元($90 - 18$)。2009 年末,合并财务报表反映的固定

量化资产,暂缓征收个人所得税,待个人将股份转让时,就其转让收入额,减除个人取得该股份时实际支付的费用和合理转让费用后的余额,按“财产转让所得”项目计征个人所得税。对职工个人以股份形式取得的企业量化资产参与企业分配而获得的股息、红利,应按“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。

另外,《财政部 国家税务总局关于被撤销金融机构有关税收政策问题的通知》(财税[2003]141 号)的规定,对被撤销金融机构接收债权、清偿债务过程中签订的产权转移书据,免征印花税。对被撤销金融机构用财产来清偿债务时,免征被撤销金融机构转让货物、不动产、无形资产等应缴纳的增值税、营业税、城市维护建设税、教育费附加和土地增值税。○

企业因合并或分立需要解散的,也同样涉及清算,其合并、分立的个人所得税处理:企业合并、分立过程中,对职工个人以股份形式取得的仅作为分红依据,不拥有所有权的企业

金等,按一定比例分配给投资者,对投资者取得的上述收入应按“利息、股息、红利所得”项目扣缴个人所得税。

对合伙企业、个人独资企业的清算所得有所不同。根据国务院的决定,从 2000 年 1 月 1 日起,个人独资企业和合伙企业不再缴纳企业所得税,只对投资者个人取得的生产经营所得征收个人所得税。企业清算时应当视为年度生产经营所得,由投资者依法缴纳个人所得税。该清算所得是指纳税人清算时的全部资产或财产的公允价值扣除清算费用、损失、负债、企业留存的利润后,超过实收资本的部分。

资产账面价值为 48 万元,与年末计税基础产生的可抵扣暂时性差异是 24 万元,因此应转回可抵扣暂时性差异 6 万元(30-24),转回递延所得税资产 1.5 万元(6×25%)。

2009 年末编制的抵销分录为:①借:未分配利润——年初 30 万元;贷:固定资产——原价 30 万元。②借:固定资产——累计折旧 6 万元;贷:管理费用 6 万元。③借:递延所得税资产 7.5 万元;贷:未分配利润——年初 7.5 万元。④借:所得税费用 1.5 万元;贷:递延所得税资产 1.5 万元。

二、固定资产可收回金额小于抵销前账面价值大于抵销后账面价值

2010 年,年末抵销前账面价值为 54 万元(72-18),抵销后账面价值为 36 万元(48-12)。2010 年末,固定资产可收回金额 45 万元,小于抵销前账面价值,B 公司计提固定资产减值准备 9 万元(54-45)。B 公司计提固定资产减值准备,产生可抵扣暂时性差异 9 万元,确认了递延所得税资产 2.25 万元(9×25%)。但从企业集团的角度看,固定资产可收回金额大于抵销后账面价值,固定资产并没有发生减值,不应计提减值准备。因此,应抵销 B 公司计提的固定资产减值准备 9 万元和确认的递延所得税资产 2.25 万元。

2010 年末,合并财务报表反映的固定资产账面价值为 36 万元,与年末计税基础 54 万元(72-18)产生的可抵扣暂时性差异为 18 万元,因此应转回可抵扣暂时性差异为 6 万元(24-18),转回递延所得税资产为 1.5 万元(6×25%)。

2010 年末编制的抵销分录为:①借:未分配利润——年初 30 万元;贷:固定资产——原价 30 万元。②借:固定资产——累计折旧 6 万元;贷:未分配利润——年初 6 万元。③借:固定资产——累计折旧 6 万元;贷:管理费用 6 万元。④借:固定资产——减值准备 9 万元;贷:资产减值损失 9 万元。⑤借:所得税费用 2.25 万元;贷:递延所得税资产 2.25 万元。⑥借:递延所得税资产 6 万元(7.5-1.5);贷:未分配利润——年初 6 万元。⑦借:所得税费用 1.5 万元;贷:递延所得税资产 1.5 万元。

三、固定资产可收回金额小于抵销前账面价值和抵销后账面价值

2011 年,B 公司计提折旧 15 万元[(54-9)÷3],年末抵销前账面价值(年末计提减值准备前)为 30 万元,抵销后账面价值(年末计提减值准备前)为 24 万元,2011 年末可收回金额为 19 万元。B 公司年末补提固定资产减值准备 11 万元。从企业集团的角度看,发生固定资产减值损失 5 万元,应计提减值准备 5 万元。因此,应抵销多计提的减值准备 6 万元和确认的递延所得税资产 1.5 万元。

2011 年末,合并财务报表反映的固定资产账面价值为 19 万元,与年末计税基础 36 万元(54-18)产生的可抵扣暂时性差异为 17 万元,因计提减值准备已确认可抵扣暂时性差异 5 万元,因此年末可抵扣暂时性差异为 12 万元,应转回可抵扣暂时性差异为 6 万元(18-12),转回递延所得税资产 1.5 万元(6×25%)。

2011 年末编制的抵销分录为:①借:未分配利润——年

初 30 万元;贷:固定资产——原价 30 万元。②借:固定资产——累计折旧 12 万元;贷:未分配利润——年初 12 万元。③借:固定资产——减值准备 9 万元;贷:未分配利润——年初 9 万元。④借:未分配利润——年初 2.25 万元;贷:递延所得税资产 2.25 万元。⑤借:固定资产——累计折旧 3 万元;贷:管理费用 3 万元。⑥借:固定资产——减值准备 6 万元;贷:资产减值损失 6 万元。⑦借:所得税费用 1.5 万元;贷:递延所得税资产 1.5 万元。⑧借:递延所得税资产 4.5 万元(7.5-1.5-1.5);贷:未分配利润——年初 4.5 万元。⑨借:所得税费用 1.5 万元;贷:递延所得税资产 1.5 万元。

四、固定资产可收回金额回升

2012 年,B 公司计提折旧 9.5 万元[(30-11)÷2],年末抵销前账面价值是 9.5 万元;企业集团应计提折旧 9.5 万元[(24-5)÷2],抵销后账面价值也是 9.5 万元。2012 年末可收回金额为 13.5 万元,高于抵销前账面价值和抵销后账面价值,表明固定资产可收回金额回升。根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定,固定资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。因此,2012 年末不能转回计提的固定资产减值准备。

2012 年末,合并财务报表反映的固定资产账面价值是 9.5 万元,与年末计税基础 18 万元(36-18)产生可抵扣暂时性差异 8.5 万元,因 2011 年计提减值准备已确认可抵扣暂时性差异 5 万元,因此年末可抵扣暂时性差异为 3.5 万元,应转回可抵扣暂时性差异 8.5 万元(12-3.5),转回递延所得税资产 2.125 万元(8.5×25%)。

2012 年末编制的抵销分录为:①借:未分配利润——年初 30 万元;贷:固定资产——原价 30 万元。②借:固定资产——累计折旧 1.5 万元;贷:未分配利润——年初 1.5 万元。③借:固定资产——减值准备 15 万元;贷:未分配利润——年初 15 万元。④借:未分配利润——年初 3.75 万元;贷:递延所得税资产 3.75 万元。⑤借:递延所得税资产 3 万元(7.5-1.5-1.5-1.5);贷:未分配利润——年初 3 万元。⑥借:所得税费用 2.125 万元;贷:递延所得税资产 2.125 万元。

五、固定资产使用期满清理的抵销

2013 年末,固定资产达到规定的使用年限,应按照有关程序进行清理。由于 B 公司已注销了固定资产原值、折旧和减值准备,并已转回了由于计提减值准备而确认的递延所得税资产,因此 2013 年末编制的抵销分录为:①借:未分配利润——年初 30 万元;贷:营业外收入 30 万元。②借:营业外收入 15 万元;贷:未分配利润——年初 15 万元。③借:固定资产——减值准备 15 万元;贷:未分配利润——年初 15 万元。④借:资产减值损失 15 万元;贷:固定资产——减值准备 15 万元。⑤借:未分配利润——年初 3.75 万元;贷:递延所得税资产 3.75 万元。⑥借:递延所得税资产 3.75 万元;贷:所得税费用 3.75 万元。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产所包含的未实现内部销售亏损,以及对固定资产计提的减值准备及所得税的抵销,可采用类似的方法处理。○