



固定资产计提减值准备后的所得税会计处理

河南许昌市会计委派管理中心 段颖红

《企业会计准则——资产减值》(以下简称《准则》)、《企业所得税税前扣除办法》和国家税务总局《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(以下简称《通知》),对企业计提固定资产减值准备和企业所得税纳税调整都进行了规范。但是对于在纳税影响会计法下企业计提固定资产减值准备后的所得税会计处理,大部分会计人员还不是很清楚。笔者就其中的两个问题发表粗浅认识,以求抛砖引玉。

一、计提固定资产减值准备后,重新确定计提的折旧费用与税法规定可扣除折旧金额之间差额的处理

1.在纳税影响会计法下,固定资产减值准备所产生的应纳税所得额差异属于可抵减时间性差异。《准则》规定:“可收回金额的计量结果表明,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”按照《企业所得税税前扣除办法》第六条和《通知》第三条的规定:“企业所得税税前允许扣除的项目,原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则,除国家税收规定外,企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金(包括资产准备、风险准备或工资准备等)不得在企业所得税税前扣除。”因此,企业当期计提的固定资产减值准备虽然计入了当期损益,却不能从当期的应纳税所得额中扣除。在所得税采用纳税影响会计法进行核算时,计提的固定资产减值准备减少了当期会计利润,应调增当期应纳税所得额,待企业的各项资产有确凿证据证明已发生永久或实质性损害时,资产账面价值扣除变现价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后,确认为财产损失。所以,计提固定资产减值准备所产生的应纳税所得额差异属于可抵减时间性差异。计提固定资产减值准备的会计处理为:借:营业外支出;贷:固定资产减值准备。

五、所有者权益

修订前的所有者权益是指企业投资人对企业净资产的所有权,包括企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润等。修订后的所有者权益是指企业资产扣除负债后,由所有者享有的剩余权益,分为所有者投入的资本、直接计入的利得和损失、留存收益。

六、收入

修订前的收入是指企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入,包括基本业务收入和其他业务收入。企业应当合理确认营业收入的实现,并将已实现的收入按时入账。修订后的收入是指在日常活动中所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。只有在经济利益很可能流入从而导致资产增加或负债减少且经济利益的流入能够可靠计量时才能确认。

七、费用

修订前的费用是指企业在生产经营过程中发生的各项耗费,分为直接费用、间接费用和期间费用。修订后的费用是指在日常活动中所形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。为生产产品或提供劳务所发生的可归属于产品成本、劳务成本的费用,应在确认产品销售收入、劳务收入时,将已销售产品、已提供劳务的成本计入当期损益。

八、利润

修订前的利润是指企业在一定期间的经营成果,包括营业利润、投资净收益、营业外收支净额。修订后的利润是指一

定会计期间的经营成果,包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

九、会计计量

修订前的计量属性是指历史成本。修订后规定一般应当采用历史成本;采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

十、财务会计报告

修订前的财务会计报告是指反映企业财务状况和经营成果的书面文件,包括资产负债表、损益表、财务状况变动表(或者现金流量表)、附表及会计报表附注和财务情况说明书。修订后的财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件,包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。

通过上述对比分析,我们不难看出,与以往的以框架为重心的改革不同,此次改革以政策性改革为主,主要体现在基本准则中的会计目标、会计要素及确认计量原则等方面。尽管如此,新准则与国际会计准则仍存在一定的差距。应该说,随着我国社会主义市场经济体系的完善和对外开放的深入,会计准则的地位也在不断提升。本着尽力趋同、允许差异、积极创新的原则,财政部及时出台起统驭作用的基本准则和38项具体准则,更有利于国外投资者读懂我国企业的财务报告,更有助于我国企业走出国门去参与海外竞争,从而进一步促进我国的经济发展和改革开放。○

在不考虑其他纳税调整的情况下,计提固定资产减值准备的纳税调整计算如下:应纳税所得额=当期会计利润+当期计提的固定资产减值准备;应交所得税=应纳税所得额×所得税税率;所得税费用=应交所得税-固定资产减值准备×所得税税率;递延税款借项=固定资产减值准备×所得税税率。

2.计提固定资产减值准备后重新确定计提的折旧费用与税法规定可扣除折旧费用的差额,所产生的应纳税所得额差异属于转回可抵减时间性差异。《企业会计准则——固定资产》规定:“应计折旧额是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的余额。已计提减值准备的固定资产,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。”已计提减值准备的固定资产,应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。因固定资产减值准备而调整固定资产折旧额时,对此前已计提的累计折旧不作调整。《通知》第三条规定:“企业已提取减值准备的固定资产,如果申报纳税时已调增应纳税所得额,可按提取准备前的账面价值确定可扣除的折旧金额。”因此,企业当期计提的固定资产折旧费用就有可能与税法规定的可扣除折旧金额之间产生差额。

笔者先分析在计提固定资产减值准备前会计折旧费用与税法规定可扣除折旧金额一致时的两种情况。

第一种情况是计提固定资产减值准备后,尚可使用寿命的缩短影响不大,由于应计折旧额中已扣除固定资产减值准备,计入当期损益的重新确定的会计折旧费用将会小于税法规定的可扣除折旧金额,到会计和税法规定的折旧期满时,两者的折旧差额之和等于“应计折旧额中扣除的固定资产减值准备累计金额”。在所得税采用纳税影响会计法核算时,会计折旧费用与税法规定可扣除折旧金额的差额增加了当期会计利润,应调减当期应纳税所得额。各期折旧差额就分期转回了计提固定资产减值准备所产生的应纳税所得额差异,即转回可抵减时间性差异。

第二种情况是计提固定资产减值准备后,尚可使用寿命的缩短影响较大,使计入当期损益的重新确定的会计折旧费用大于税法规定的可扣除折旧金额。会计折旧费用与税法规定可扣除折旧金额的差额减少了当期利润,应调增当期应纳税所得额,当期折旧差额所产生的应纳税所得额差异又新增了可抵减时间性差异,待以后期间会计折旧费用小于税法规定的可扣除折旧金额时予以转回:一是转回折旧差额所产生的可抵减时间性差异。二是转回计提固定资产减值准备所产生的可抵减时间性差异。会计和税法规定的折旧期满时,尚可使用寿命缩短所产生的正向与反向折旧差额后期抵销,折旧差额之和等于“应计折旧额中扣除的固定资产减值准备累计金额”。从总体上看,折旧差额所产生的应纳税所得额差异分期转回了固定资产减值准备所产生的可抵减时间性差异。

如果计提固定资产减值准备前会计折旧费用大于或小于税法规定可扣除折旧金额,表明在计提固定资产减值准备前,折旧费用差额已产生了可抵减时间性差异或应纳税时间性差异。计提固定资产减值准备后,重新确定的会计折旧费用也有

可能大于或小于税法规定可扣除折旧金额。折旧差额所产生的应纳税所得额差异表现为:前期增加可抵减时间性差异或应纳税时间性差异;后期转回可抵减时间性差异或应纳税时间性差异。会计和税法规定的折旧期满时,其他原因造成的会计与税法规定不一致所产生的正向与反向折旧差额后期抵销,折旧差额之和等于“应计折旧额中扣除的固定资产减值准备累计金额”。从总体上看,折旧差额所产生的应纳税所得额差异分期转回了固定资产减值准备所产生的可抵减时间性差异。

所得税会计处理为:当期折旧差额=税法规定按照提取减值准备前的账面价值确定的可扣除折旧金额-会计准则规定按照提取减值准备后重新确定的会计折旧费用;应纳税所得额=当期会计利润-当期折旧差额;应交所得税=应纳税所得额×所得税税率;所得税费用=应交所得税+当期折旧差额×所得税税率;递延税款贷项=当期折旧差额×所得税税率。

二、计提固定资产减值准备后,固定资产报废或处置时的处理

1.期满报废时,“固定资产减值准备”账面余额=不考虑减值因素情况下应计提的折旧额-“累计折旧”账面余额,各期折旧差额之和等于计提的减值准备,全部转回了可抵减时间性差异的所得税影响金额,“递延税款”账户借方余额为零。在会计清理费用、清理收入与税法规定一致的情况下,除报废当期折旧差额仍需进行纳税调整外,无论是清理净收益还是清理净损失,不需再作所得税纳税调整处理。

2.提前报废或处置时,固定资产会计账面价值=原值-已计提的累计折旧-固定资产减值准备;税法规定的固定资产账面净值=原值-不考虑减值因素情况下截至报废时应计提的累计折旧金额。固定资产会计账面价值与税法规定的固定资产账面净值不一致,经调整后,税法规定的固定资产账面净值-固定资产会计账面价值=固定资产减值准备-(不考虑减值因素情况下截至报废时应计提的累计折旧金额-已计提的累计折旧)。即税法规定的清理成本大于会计清理成本的数额就是尚未转回减值准备所产生的可抵减时间性差异。在会计清理费用、清理收入与税法规定一致的情况下,会计清理净损失小于税法规定的清理净损失,或者会计清理净收益大于税法规定的清理净收益,或者会计清理为净收益,税法规定的清理为净损失,均使会计利润大于应纳税所得额,其原因是尚未转回减值准备在计提时已调增了应纳税所得额,此时应调减应纳税所得额,转回可抵减时间性差异。

在不考虑其他纳税调整事项的情况下,报废当期折旧差额和尚未转回减值准备可抵减时间性差异经纳税调整后,结平了“递延税款”账户借方余额。应纳税所得额=当期会计利润-当期折旧差额-尚未转回减值准备所产生的可抵减时间性差异;应交所得税=应纳税所得额×所得税税率;所得税费用=应交所得税+(当期折旧差额+尚未转回减值准备所产生的可抵减时间性差异)×所得税税率;递延税款贷项=(当期折旧差额+尚未转回减值准备所产生的可抵减时间性差异)×所得税税率。○