

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)

本年原值中未实现内部销售利润账面余值=(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元小于当年原值中未实现内部销售利润账面余值60 000元,应将计提的减值准备全部抵销,同时抵销递延所得税资产。

(1) 计提减值准备的抵销

借:固定资产——减值准备 24 000  
贷:资产减值损失 24 000

(2) 递延所得税资产的抵销

借:所得税费用(24 000×25%) 6 000  
贷:递延所得税资产 6 000

上例中,若B公司计提的资产减值准备大于年原值中未实现内部销售利润账面余值60 000元,企业集团编制合并财务报表时最多只能抵销6 000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、以后计提固定资产减值准备期间的抵销处理

企业集团在以后会计期间编制合并财务报表时,首先,应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。其次,一是期末经减值测试固定资产仍继续减值,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;二是经测试固定资产不再减值,其差异发生相反变化应将回转差异对递延所得税资产予以抵销。

例2:接例1,20×9年12月31日,假定B公司表明其可收回金额为162 000元,尚可使用年限为2年。A公司在编制合并会计报表时有关抵销处理如下:

B公司当年本年业务处理:

提取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)

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

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

可抵扣暂时性差异=200 000-162 000=38 000(元)

本期确认暂时性差异=38 000-24 000=14 000(元)

递延所得税资产=14 000×25%=3 500(元)

原值中未实现内部销售利润账面余净值=原价中未实现内部销售利润-累计多计提的折旧-本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元小于当

年原值中未实现内部销售利润净值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) 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  
贷:未分配利润——年初 24 000

(2) 以前期间形成递延所得税资产的抵销

借:未分配利润——年初 6 000  
贷:递延所得税资产 6 000

(3) 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  
贷:资产减值损失 22 000

(4) 本期形成递延所得税资产的抵销

借:所得税费用 3 500  
贷:递延所得税资产 3 500

例3:依据例1资料,若20×9年度固定资产未发生减值,

A公司编制合并财务报表时的抵销处理如下:

B公司当期业务处理:

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

固定资产计税基础=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,上年未分配利润的调整分录与上例相同,本年度抵销分录为:

借:递延所得税资产 2 000  
贷:所得税费用 2 000

以后各期合并抵销处理分别年初未分配利润的调整和本期相关项目的合并抵销处理,不再赘述。固定资产使用寿命届满时,购买企业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。

(作者单位:成都职业技术学院工商系)

责任编辑 武献杰

### 更正

2008年第12期第37页左栏倒数第5、6行“后来在工业、基建和国民经济其他部门采用”应为“后来在工业、基建和国民经济其他部门也有不少单位采用”。特此更正,并向读者、作者致歉!