

# 固定资产减值对纳税差异的影响

赵新贵 张 挺

根据新企业会计准则, 固定资产减值由《企业会计准则第8号——资产减值》来规范, 固定资产减值的处理发生了以下变化: 1、引入了“资产组”的概念。要求不能独立产生现金流量的资产以其所归属的资产组为基础进行减值测试, 计算并确认减值损失, 资产减值损失一经确认, 除对资产进行处置、出售或对外投资外, 在以后会计期间均不得转回。2、引入了公允价值的概念。固定资产减值是指可收回金额低于固定资产账面价值, 可收回金额是指固定资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量现值之间的较高者。3、对固定资产的减值测试体现了重要性原则。只有在资产可能发生减值的情况下, 才需要对其进行减值测试, 同时, 如果以前报告期已证实资产可收回金额显著高于其账面价值, 以后无特殊情况就可不再重新估计其可收回金额; 或者, 如果以前报告期已证实某项因素对资产减值的影响不敏感, 那么以后也就可以不因该因素的出现再重新估计其可收回金额。

但是, 我国税法对会计上计提的固定资产减值准备并不确认, 规定内、外资企业对可在税前扣除的固定资产折旧额都必须遵循据实扣除。对于内资企业, 根据国税发[2003]45号文《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》规定, 企业所得税前

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不得在企业所得税前扣除; 对于外资企业, 根据国税发[2002]31号文《关于外商投资企业为抵御风险和减少未来费用而发生的支出有关所得税税务处理问题的通知》规定, 外资企业除按相关规定可以提取的坏账准备金、基金外, 不得在所得税前再预提其他项目的准备金、基金、未来费用等。

因此, 企业在一定期间按照会计准则规定计提或转回的减值准备与税法处理必然存在差异, 如: 资产减值损失可以计入计提减值准备当期的利润总额, 但不得从当期应纳税所得额中扣除; 在固定资产使用期间, 会计上按照账面价值计提的折旧额与税法按照计税基础计算的折旧额也必然存在差异。当然, 这些差异都属于时间性差异, 本文主要就固定资产减值的处理以及对纳税差异的影响举例做出说明。

例: 某企业2006年12月购入设备一台, 购置成本500万元, 预计使用年限10年, 预计净残值25万元, 采用直线法计提折旧。该企业适用所得税税率25%。假设该设备税法与会计上各项折旧因素均相同, 各年除固定资产减值外无其他纳税调整因素, 在该设备发生减值及价值恢复年度尚可使用

年限及净残值等条件不变, 转回可抵扣时间性差异时有足够的应纳税所得额用以抵扣, 每年会计利润均为200万元。其他情况如下: 2009年末, 对该设备进行减值测试表明, 其可收回金额为340万元; 2012年末该项固定资产可收回金额为210万元; 2016年1月处置该固定资产, 处置价款100万元, 处置费用2万元。固定资产减值的会计处理及纳税调整如下:

1、2009年年末固定资产发生减值时  
2007年至2009年该设备已计提折旧 $(500-25) \div 10 \times 3=142.5$  (万元), 账面净值 $500-142.5=357.5$  (万元), 可收回金额340万元, 2009年年末应计提减值准备 $357.5-340=17.5$  (万元)。

计提减值准备后, 该设备会计账面价值为340万元。由于税法并不确认会计上计提的减值准备, 因此2009年年末该设备计税基础为357.5万元。该设备会计账面价值低于计税基础17.5万元, 产生可抵扣暂时性差异。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定, 假设未来期间很可能取得用以抵扣该可抵扣暂时性差异的应纳税所得额, 则在资产负债表日应确认可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产为 $17.5 \times 25\%=4.375$  (万元)。当年会计利润为200万元, 应纳税所得额为 $200+17.5=217.5$  (万元), 应纳税所得税 $217.5 \times 25\%=54.375$  (万元)。

2009年年末计提减值准备后,各年固定资产会计上的折旧额、账面价值与税法上的折旧额、计税基础计算见附表。

2、2010年和2011年计提折旧时

2010年,该设备会计上计提折旧 $(340-25)\div(10-3)=45$ (万元),税法上可扣除折旧仍为 $(500-25)\div 10=47.5$ (万元),该设备会计账面价值 $340-45=295$ (万元),计税基础 $357.5-47.5=310$ (万元),期末递延所得税资产为 $(310-295)\times 25\%=3.75$ (万元),期初递延所得税资产4.375万元,递延所得税资产减少 $4.375-3.75=0.625$ (万元)。当年会计利润为200万元,应纳税所得额为 $200-(47.5-45)=197.5$ (万元),应纳税所得税 $197.5\times 25\%=49.375$ (万元)。

2011年递延所得税资产也是减少0.625万元 $[3.75-(262.5-250)\times 25\%]$ ,会计与税务处理同2010年。

3、2012年减值损失转回及其后年度计提折旧时

2012年末该设备账面价值为205万元,可收回金额为210万元。由于新准则下资产减值损失一经确认,在以后会计期间均不得转回,因此尽管

各年可抵扣暂时性差异

单位:万元

| 行次 | 项目   | 2009  | 2010 | 2011  | 2012 | 2013  | 2014 | 2015 |
|----|------|-------|------|-------|------|-------|------|------|
| 1  | 会计折旧 | 47.5  | 45   | 45    | 45   | 45    | 45   | 45   |
| 2  | 税法折旧 | 47.5  | 47.5 | 47.5  | 47.5 | 47.5  | 47.5 | 47.5 |
| 3  | 账面价值 | 340   | 295  | 250   | 205  | 160   | 115  | 70   |
| 4  | 计税基础 | 357.5 | 310  | 262.5 | 215  | 167.5 | 120  | 72.5 |
| 5  | 差异   | 17.5  | 15   | 12.5  | 10   | 7.5   | 5    | 2.5  |

注:第5行“差异”=第4行“计税基础”-第3行“账面价值”

2012年末已计提减值准备的该设备价值得以部分恢复,此时也不用作任何处理。也就是说,该设备从2012年至2015的会计与税务处理与2010年的处理都是相同的。至2015年末,递延所得税资产借方余额为0.625万元 $(4.375-0.625\times 6)$ 。

4、2016年1月份处置设备时

2016年1月份对该设备进行处置时,会计上应计入当期损益的处置收益=处置收入-(按会计规定确定的资产成本-按会计规定计提的累计折旧-处置资产已计提的减值准备余额)-处置过程中发生的按会计规定计入损益的相关税费 $=100-[500-(47.5\times 3+45\times 6)-17.5]-2=28$ (万元);税法上处置该设备应计入应纳税所得额金额=处

置收入-(按税法规定确定的资产成本-按税法规定计提的累计折旧)-处置过程中发生的按税法规定可扣除的相关税费 $=100-[500-(47.5\times 9)]-2=25.5$ (万元)。该设备会计上的处置收益与税法上产生的应纳税所得额相差2.5万元 $(28-25.5)$ ,转回可抵扣暂时性差异0.625万元 $(2.5\times 25\%)$ ,至此,2009年计提固定资产减值准备时产生的递延所得税资产4.375万元已全部转回。当期会计利润200万元,应纳税所得额 $200-2.5=197.5$ (万元),应纳税所得税 $197.5\times 25\%=49.375$ (万元)。

(作者单位:江苏省连云港市科学技术协会 财政部国库司)

责任编辑 崔洁

● 简讯

## 第三届全国会计知识大赛注册会计师行业选拔赛举行

为了深入学习、宣传和贯彻新会计准则体系,积极组织行业专业人士参加第三届全国会计知识大赛,2007年11月3日-5日,中注协在北京国家会计学院举行了“第三届全国会计知识大赛注册会计师行业选拔赛”。全国32个地方协会和6家事务所共组织38支代表队,参加了本次选拔赛。

选拔赛分两个阶段进行。第一阶段为预赛,预赛包括笔试和口试。第二阶段为决赛,决赛以口试方式进行。经过预赛笔试和口试的激烈争夺,总成绩前8名的天职国际事务所代表队、山东注协代表队、浙江注协代表队、湖北注协代表队、岳华事务所代表队、宁夏注协代表队、北京注协代表队、吉林注协代表队闯入了5日上午的决赛。决赛阶段的比赛分为定人必答题、定队必答题、共答题、抢答题和风险闯关题共5个环节10个轮次。经过激烈的角逐,湖北注协代表队夺得团体一等奖,山东注协代表队、天职国际代表队获得团体二等奖,吉林注协代表队、北京注协代表队获得团体三等奖。

(本刊记者)