

资产减值与所得税会计(二)

□ 应 唯

3、已计提减值准备的转回及其对当期所得税费用的影响

如果原导致固定资产减值的各种因素发生变化或者已经消除,使固定资产的价值得以恢复,按照会计制度规定,应当对已计提的减值准备予以转回;同时,还应按照固定资产价值恢复后的账面价值以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额。此时主要涉及以下两方面的会计处理及所得税纳税调整:(1)因恢复固定资产价值而转回计入损益的固定资产减值准备,以及涉及的纳税调整;(2)因恢复固定资产价值而重新确定的固定资产折旧额,以及涉及的纳税调整。

按照会计处理原则,在转回固定资产减值准备时应遵循的原则为:(1)转回的固定资产减值准备金额以原计提的固定资产减值准备为限;(2)固定资产减值准备转回后的账面价值不应超过在不考虑减值因素情况下的固定资产账面净值。在进行相关会计处理时应当考虑:(1)确定转回的固定资产减值准备计入损益的金额。确定该金额时,应当以该项固定资产的可收回金额与按不考虑减值因素情况下固定资产账面净值两者孰低确定的金额,与其账面价值的差额确定。即,在可收回金额低于按不考虑减值因素情况下固定资产账面净值时,按可收回金额与其账面价值的差额计算的金额转入损益;在可收回金额高于按不考虑减值因素情况下固定资产账面净值时,按不考虑减值因素情况下固定资产账面净值与其账面价值的差额计算的金额转入损益。(2)调整固定资产计提减值准备后对累计折旧的影响。按固定资产计提减值准备后的账面价值确定的折旧额,以及由此形成的累计折旧额,可能不等于按不考虑减值准备因素情况下计提的累计折旧额。因此,在转回固定资产减值准备时,首先应当将计提减值准备后重新确定的折旧额与按不考虑减值因素情况下计提的折旧额的差额,调整累计折旧额,即将其差额从已计提的减值准备转入累计折旧,以表明固定资产价值恢复后,其累计折旧也应恢复至未计提减值准备状态下应有的余额。

按照税法规定,企业已提取的固定资产减值准备如果申报纳税时已调增应纳税所得额,因价值恢复或转让处置有关资产而冲减的减值准备应允许企业做相反的纳税调整。即,对于转回并计入当期损益的固定资产减值准备,因前期计提该项准备时未从应纳税所得额中扣除,由此转回计入损益的该

项准备虽然增加了当期利润总额,但不确认为当期的应纳税所得额。因此,在计算交纳所得税及确认当期所得税费用时,应当考虑:(1)当期因转回的固定资产减值准备而增加的利润总额,在计算应纳税所得额时应当在利润总额的基础上予以调减;(2)前期计提减值准备时确认的递延税款借方金额予以部分或全部转回;(3)对因计提减值准备使得按会计标准计提的折旧额与按税法允许在应纳税所得额中扣除的折旧额的差额而产生的递延税款予以转回。

例3:沿用上述例1、例2的资料,并假定20×6年年末,该项固定资产的可收回金额为850万元。其他资料同例1、例2。

20×6年年末该项固定资产的账面价值=固定资产原价-累计折旧-已计提的减值准备=2 000-(200×3+170×3)-210=680(万元)

20×6年年末按不考虑减值因素情况下该项固定资产的账面净值=固定资产原价-不考虑减值因素情况下的累计折旧=2 000-200×6=800(万元)

该项固定资产的可收回金额为850万元,不考虑计提减值因素情况下的账面净值为800万元,按两者孰低确定800万元为比较的基础,即800万元与账面价值680万元之间的差额120万元,为可转入当期损益的转回该项固定资产减值准备金额;同时,20×3年计提减值准备后,20×4年至20×6年每年计提的折旧为170万元,与按不考虑减值因素情况下每年计提的折旧200万元的差额90万元(30×3),调整累计折旧金额。即,假定不存在减值因素情况下,至20×6年年末,该项固定资产的累计折旧余额应为1 200万元,由于20×3年计提了减值准备,至20×6年年末该项固定资产账面上累计折旧余额仅为1 110万元(200×3+170×3),差额90万元应当从减值准备直接转入累计折旧,使之反映的该项固定资产的账面净值与未计提减值准备情况下的账面净值保持一致。转回固定资产减值准备的相关会计分录为:

借:固定资产减值准备 2 100 000

贷:营业外支出——计提的固定资产减值准备 1 200 000

累计折旧 900 000

在计算20×6年的应纳税所得额时,因转回的固定资产减值准备在前期计提时已调增了应纳税所得额,因此,当期转回

并计入利润总额的固定资产减值准备不计入应纳税所得额。由于甲企业20×6年实现的利润总额中包括了转回的固定资产减值准备120万元,在计算应纳税所得额时应当予以扣除;同时,还应扣除折旧差异30万元。应纳税所得额、所得税费用等的计算如下:

应纳税所得额=1 000-120-30=850(万元)

应交所得税=850×33%=280.5(万元)

(1)应付税款法

按应付税款法确认的当期所得税费用为280.5万元。

甲企业20×6年净利润=1 000-280.5=719.5(万元)

(2)纳税影响会计法

时间性差异的所得税影响金额=(120+30)×33%=49.5(万元)

当期所得税费用=280.5+49.5=330(万元)

在纳税影响会计法下,至20×6年年末转回减值准备前,递延税款的账面借方余额为49.5万元(20×3年计提的减值准备产生的递延税款借方金额为69.3万元;20×4至20×5年因折旧差异产生的递延税款贷方金额为19.8万元)。当期已将前期已计提的固定资产减值准备全部转回,全部转回的210万元减值准备并未全部转入当期利润总额,而将按计提减值准备后的账面价值每年计提的折旧170万元与按税法允许在应纳税所得额中扣除的折旧200万元之间3年的差额90万元,转入累计折旧。因此,原计入递延税款的可抵减时间性差异210万元中的60万元已自然抵减(20×6年折旧差异30万元的所得税影响尚未确认)。即,210万元减值准备的所得税影响金额69.3万元中的19.8万元(30×2×33%)已经从每年的折旧影响中自然转回,20×6年递延税款贷方发生额49.5万元即为减值准备转回计入损益的120万元以及20×6年折旧差异30万元的所得税影响金额。其所得税会计分录为:

借:所得税 3 300 000

贷:应交税金——应交所得税 2 805 000

递延税款 495 000

甲企业20×6年净利润=1 000-330=670(万元)

例4:沿用上述例1、例2的资料,并假定20×6年年末,该项固定资产的可收回金额为720万元。其他资料同例1、例2。

20×6年年末该项固定资产的账面价值=固定资产原价-累计折旧-已计提的减值准备=2 000-(200×3-170×3)-210=680(万元)

20×6年年末按不考虑减值因素情况下该项固定资产的账面净值=固定资产原价-不考虑减值因素情况下的累计折旧=2 000-200×6=800(万元)

该项固定资产的可收回金额为720万元,不考虑计提减值因素情况下的账面净值为800万元,按两者孰低确定720万元为比较的基础,即720万元与账面价值680万元之间的差额40万元,为可转入当期损益的转回该项固定资产减值准备的金额;同时,由于20×3年计提减值准备后,20×4年至20×6年每年计提的折旧为170万元,与按不考虑减值因素情况下每年计提的折旧200万元的差额90万元(30×3),调整累计折旧金额。对于尚未转回的固定资产减值准备80万元仍然保留,使固定资产减值转回后的账面价值等于其可收回金额720万元。转回固定

资产减值准备相关的会计分录为:

借:固定资产减值准备 1 300 000

贷:营业外支出——计提的固定资产减值准备 400 000

累计折旧 900 000

固定资产减值准备账面余额=210-40-90=80(万元)

在计算20×6年的应纳税所得额时,因转回的固定资产减值准备在前期计提时已调增了应纳税所得额,因此,当期转回并计入利润总额的固定资产减值准备不计入应纳税所得额。由于甲企业20×6年实现的利润总额中包括了转回的固定资产减值准备40万元,在计算应纳税所得额时应当予以扣除;同时,还应扣除折旧差异30万元。应纳税所得额、所得税费用等的计算如下:

应纳税所得额=1 000-40-30=930(万元)

应交所得税=930×33%=306.9(万元)

(1)应付税款法

按应付税款法确认的当期所得税费用为306.9万元。

甲企业20×6年净利润=1 000-306.9=693.1(万元)

(2)纳税影响会计法

时间性差异的所得税影响金额=(40+30)×33%=23.1(万元)

当期所得税费用=306.9+23.1=330(万元)

在纳税影响会计法下,至20×6年年末转回减值准备前,递延税款账面借方余额为49.5万元,20×6年递延税款贷方发生额23.1万元即为减值准备转回计入损益的40万元以及20×6年折旧差异30万元的所得税影响金额。至20×6年年末转回减值准备后的递延税款借方余额26.4万元(69.3-19.8-23.1)为尚未转回的固定资产减值准备80万元的所得税影响金额。其所得税的会计分录为:

借:所得税 3 300 000

贷:应交税金——应交所得税 3 069 000

递延税款 231 000

甲企业20×6年净利润=1 000-330=670(万元)

20×6年年末转回减值准备后固定资产的账面价值=2 000-1 200-80=720(万元)

4、减值准备转回后对累计折旧以及当期所得税费用的影响

固定资产价值得以恢复时可能出现两种情况,即可收回金额等于或高于不考虑减值因素情况下的账面净值,或者可收回金额低于不考虑减值因素情况下的账面净值。在第一种情况下,已计提的减值准备全部转回,使减值转回后的该项固定资产的账面价值等于不考虑减值因素情况下的账面净值;在第二种情况下,已计提的减值准备只能部分转回,使减值转回后的该项固定资产的账面价值等于可收回金额。因固定资产价值得以恢复而部分转回已计提减值准备的,按会计制度规定应当按照恢复后的账面价值及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额,此时,重新确定的折旧额可能与按税法规定允许从应纳税所得额中扣除的折旧额存在差异,其相关会计处理、纳税调整及对所得税费用的影响比照上述2的情况处理。

例5:沿用上述例1、例2和例4的资料,并假定部分转回减值准备后预计的尚可使用年限为4年。其他资料同例1、例2和

例4。

20×6年末甲企业管理用固定资产转回部分减值准备后的账面价值为720万元,按尚可使用年限重新计算,从20×7年起每年的折旧额为180万元(720/4);税法仍然允许按每年200万元的折旧额从应纳税所得额中扣除,形成时间性差异20万元。

20×7年计算的应纳税所得额、应交所得税等如下:

应纳税所得额=1 000-20=980(万元)

应交所得税=980×33%=323.4(万元)

(1)应付税款法

按应付税款法确定的当期所得税费用为323.4万元。

甲企业20×7年净利润=1 000-323.4=676.6(万元)

(2)纳税影响会计法

当期折旧产生的应纳税时间性差异的所得税影响金额=20×33%=6.6(万元)

当期所得税费用=323.4+6.6=330(万元)

所得税的会计分录:

借:所得税 3 300 000

贷:应交税金——应交所得税 3 234 000

递延税款 66 000

甲企业20×7年净利润=1 000-330=670(万元)

如果从20×7年起未发生固定资产价值恢复的情况,则至该项固定资产折旧完毕时,递延税款账面价值为零。即,按上述例4计算的至20×6年底调整后的递延税款账面借方余额为26.4万元(80×33%),其后每年转回6.6万元,至4年后全部转回。

5、固定资产发生永久性减值以及对当期所得税费用的影响

按照会计制度规定,企业的固定资产在发生下列情况之一时,表明固定资产已经发生了实质性或永久性的损失,此时已不能给企业带来预期的经济利益,应当按照其账面价值全额计提减值准备:(1)长期闲置不用,在可预见的未来不会再使用,且已无转让价值的固定资产;(2)由于技术进步等原因,已不可使用的固定资产;(3)虽然固定资产尚可使用,但使用后产生大量不合格品的固定资产;(4)已遭毁损,以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产;(5)其他实质上已不能再给企业带来经济利益的固定资产。

按照税法规定,当固定资产出现上述情形之一时,视为永久性或实质性损失,扣除变价收入、可收回金额以及责任和保险赔偿后,确认为财产损失,可从应纳税所得额中扣除。

可见,在固定资产发生永久性损失时,会计上确认损失与税法允许在税前扣除的损失认定相同。虽然会计制度与税法就资产永久性和实质性损失的确认标准相同,但仍不可避免存在暂时的时间性差异,即,按照会计制度确认损失与经税务部门批准可从应纳税所得额中扣除损失的时间差异。例如,按照会计制度规定,当固定资产发生永久性或实质性损失时,应当将该项固定资产的账面价值全部计提减值准备,计提的减值准备计入当期损益,但该项固定资产的损失在未经税务部门批准前不能从应纳税所得额中扣除,由此仍存在暂时(较短时间)的差异。在采用纳税影响会计法时,年末资产负债表日仍应确认时间性差异的所得税影响(满足一定条件),待税务部门批准可从应纳税所得额中扣除该部分损失时,再转回该部

分时间性差异的所得税影响金额。

例6:沿用例1、例2、例4和例5资料。假定该项固定资产于20×8年底发生永久性损失,尚未经税务部门认定为永久性损失。甲企业于20×8年末按该项固定资产的账面价值计提了减值准备。

年末该项固定资产的账面价值=2 000-(200×6+180+180)-80=360(万元)

甲企业按该项固定资产的账面价值360万元计提了坏账准备。其相关的纳税调整和应确认的所得税费用等如下:

应纳税所得额=1 000+360-20=1 340(万元)

应交所得税=1 340×33%=442.2(万元)

(1)应付税款法

按应付税款法确认的当期所得税费用为442.2万元。

甲企业20×8年净利润=1 000-442.2=557.8(万元)

(2)纳税影响会计法

当期产生的时间性差异的所得税影响金额(借方)=(360-20)×33%=112.2(万元)

当期所得税费用=442.2-112.2=330(万元)

所得税的会计分录:

借:所得税 3 300 000

递延税款 1 122 000

贷:应交税金——应交所得税 4 422 000

甲企业20×8年净利润=1 000-330=670(万元)

6、固定资产处置

固定资产处置包括出售、转让等,按照会计制度规定,固定资产处置所发生的净损益计入当期营业外收支。但是,如果该项固定资产已计提减值准备,计入当期损益的损失金额可能与可从应纳税所得额中扣除的损失金额存在差异。即,计入当期损益的金额为该项固定资产的账面价值加或减相关赔偿、变价收入和清理费用后的金额,其公式为:固定资产原价-(累计折旧+已计提的减值准备)-相关的责任赔偿-变价收入+清理费用;可在应纳税所得额中扣除的损失金额为提取减值准备前的账面价值加或减相关赔偿、变价收入和清理费用后的金额,其公式为:固定资产原价-不考虑减值因素情况下计提的累计折旧-相关的责任赔偿-变价收入+清理费用。由此在计算应纳税所得额时应按其差额进行调整。

例7:沿用例1、例2、例4、例5和例6资料。假定甲企业于20×9年1月对该项固定资产进行清理,固定资产清理变价收入为5万元,清理费用为1万元,均以银行存款收付。假定该固定资产损失已经税务部门认定为实质性损失,其损失可在应纳税所得额中扣除。不考虑资产负债表日后事项因素。

按会计方法计算的固定资产减值准备余额为80万元(210-130)

按会计方法计算的递延税款借方余额为132万元(69.3-9.9×2-23.1-6.6+112.2)

按会计方法计算应计入损益的该项固定资产的损失=[2 000-(200×6+180+180)-(80+360)-5+1]=-4(万元)

按税法规定计算应从应纳税所得额中扣除的该项固定资产的损失=(2 000-200×8-5+1)=396(万元)

按税法与会计计算的损失差异=396-(-4)=400(万元)

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

国税发[2003]45号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

自2001年《企业会计制度》(财会字[2000]25号)执行以来，基层税务机关和许多企业财务人员普遍反映，税法与会计制度适度分离是必要的，但差异也需要协调。为减轻纳税人财务核算成本和降低征纳双方遵从税法的成本，有利于企业所得税政策的贯彻执行和加强征管，经与财政部等有关部门共同研究，根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的有关规定，现就贯彻执行企业会计制度需要调整的若干所得税政策问题通知如下：

一、关于企业投资的借款费用

纳税人为对外投资而发生的借款费用，符合《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条和《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第三十六条规定的，可以直接扣除，不需要资本化计入有关投资的成本。

二、关于企业捐赠

(一)企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券(商业企业包括外购商品)用于捐赠，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。

企业对外捐赠，除符合税收法律法规规定的公益救济性捐赠外，一律不得在税前扣除。

(二)企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。

(三)企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的人账价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过5年的期间内

均匀计入各年度的应纳税所得。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等，在经营中使用或将来销售处置时，可按税法规定结转存货销售成本、投资转让成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

三、关于企业提取的准备金

(一)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(包括资产准备、风险准备或工资准备等)不得在企业所得税前扣除。

(二)企业已提取减值、跌价或坏账准备的资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得，因价值恢复或转让处置有关资产而冲销的准备应允许企业做相反的纳税调整；上述资产中的固定资产、无形资产，可按提取准备前的账面价值确定可扣除的折旧或摊销金额。

(三)企业已提并作纳税调整的各项准备，如因确凿证据表明属于不恰当地运用了谨慎原则，并已作为重大会计差错进行了更正的，可作相反纳税调整。

企业年终申报纳税前发生的资产负债表日后事项，所涉及的应纳税所得调整，应作为会计报告年度的纳税调整；企业年终申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项，所涉及的应纳税所得调整，应作为本年度的纳税调整。

四、关于企业资产永久或实质性损害

(一)企业的各项资产当有确凿证据证明已发生永久或实质性损害时，扣除变价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后，应确认为财产损失。

(二)企业须及时申报扣除财产损失，需要相关税务机关审核

应纳税所得额=1 000-400=600(万元)

应交所得税=600×33%=198(万元)

固定资产清理的会计分录：

借：固定资产减值准备	4 400 000	
累计折旧	15 600 000	
贷：固定资产		20 000 000
借：银行存款	50 000	
贷：固定资产清理		50 000
借：固定资产清理	10 000	
贷：银行存款		10 000
借：固定资产清理	40 000	
贷：营业外收入——处置固定资产净收益		40 000

(1)应付税款法

按应付税款法确认当期的所得税费用为198万元。

甲企业20×9年净利润=1 000-198=802(万元)

(2)纳税影响会计法

转回时间性差异的所得税影响金额=400×33%=132(万元)
所得税费用=198+132=330(万元)

会计分录：

借：所得税	3 300 000
贷：应交税金——应交所得税	1 980 000
递延税款	1 320 000

甲企业20×9年净利润=1 000-330=670(万元)

(未完待续)

(本文作者系财政部会计司副司长)

责任编辑 孙 蕊