

如何理解暂时性差异的产生与流向

孙红梅(教授) 杨棋

(陕西科技大学管理学院 西安 710021)

【摘要】暂时性差异是递延所得税形成的根源,本文以递延所得税为引,分别向前、向后延伸形成了暂时性差异从产生、确认到流出的研究脉络。希望本文能为读者理解暂时性差异、递延所得税提供一个更全面、清晰的分析框架。

【关键词】暂时性差异 递延所得税 所得税费用

根据会计准则的规定,我国所得税会计采用资产负债表债务法,利润表中的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两部分。递延所得税的形成主要是因为存在暂时性差异。

一、暂时性差异的产生

《企业会计准则第18号——所得税》规定,企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。暂时性差异,是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额;未作为资产和负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的,该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

1. 来源于资产、负债项目计税基础的暂时性差异。要理解暂时性差异首先要确定资产、负债的计税基础,会计准则规定:资产的计税基础,是指企业收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额;负债的计税基础,是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。通俗来讲,资产、负债的计税基础就是税法所认可的资产负债表上的资产、负债等项目的未来价值。资产、负债的账面价值就是企业根据会计准则所确定的资产、负债的账面金额。税收法规的目标是培植税基、扩大税源或体现国家经济政策的导向作用,与会计准则的真实、公允反映企业价值这一目标有着本质上的不同,因此这在很大程度上就决定了资产、负债的计税基础与账面价值的差异,二者的差额也就形成了暂时性差异。

根据“暂时性差异=资产或负债的账面价值-其计税基础”这一公式,可以发现真正增加或减少未来所得税费用的就是暂时性差异,事实上这一差额还影响当期应纳税所得额,但在这里首先解释一下暂时性差异对未来所得税费用的影响。在具体计算资产、负债的计税基础时,根据会计准则的规定我们可以将资产、负债的计税基础理解为未来税前列支的金额,资产的计税基础是等于未来可税前列支的金额的,某一资产负债表日资产的计税基础等于其成本减去以前期间已税前列支的金额。负债产生的暂时性差异=账面价值-(账面价值-未来期间计税时按税法可予以税前扣除的金额)=未来期间

计税时按税法可予以税前扣除的金额,因此理解负债的账面价值从税法的视角可分为两部分:①不能税前扣除的部分(未来可税前列支的金额);②可以税前扣除的部分(未来不可税前列支的金额)。负债在未来清偿时,依据税法规定其账面价值中不予抵扣的这部分金额才是税法意义上的负债,即负债的计税基础,而真正要计入未来所得税费用的是可以税前扣除的部分(未来不可税前列支的金额)。因此,在所得税会计实务中不会出现负债的账面价值小于其计税基础的情况。

2. 来源于未确认资产、负债项目计税基础的暂时性差异。某些交易或事项因不符合资产、负债确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债,但按照税法规定能够确定其计税基础,在未来期间会增加或减少应纳税所得额,其账面价值(即零)与计税基础之间的差异也形成暂时性差异。按照税法规定,某些费用超过税法扣除标准的部分可结转以后年度税前扣除,这能减少未来期间的应纳税所得额,形成了资产的计税基础,因而产生暂时性差异。

3. 来源于可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。根据税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的,但同样会减少未来期间的应纳税所得额,进而减少未来期间的应交所得税,因此也应确认为特殊项目来源的暂时性差异。按照税法规定,企业发生的亏损可用以后连续五年的税前利润弥补。用以后年度的税前利润弥补亏损,在会计上没有形成资产和负债,但能减少未来期间的应纳税所得额,形成了资产的计税基础,与暂时性差异具有同样的作用,可视同暂时性差异。

需要说明的是,暂时性差异是一个累计性概念,因为暂时性差异是可以来源于跨年度的资产、负债账面价值与其计税基础的差额,同时它又是在未来会计期间计税时可以调整的差额。与暂时性差异相对应的永久性差异则只影响当期应纳税所得额和当期所得税费用,不会对未来应纳税所得额产生影响。通常在只存在永久性差异的情况下,资产或负债的账面价值与其计税基础相等。

二、暂时性差异的确认:三种特殊情况

前文主要介绍了当前我国市场经济中存在的可能形成暂

时性差异的情况,但是只有对应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异分别以递延所得税资产与递延所得税负债形式确认后,才会真正对会计主体产生影响。也就是说,只有会计主体确认了相应的递延所得税资产与负债才会影响会计主体的经济利益。鉴于不能确认的情况较少,对于不能确认的情况本文采取罗列原则,那么除这些情况以外便是应该被确认为递延所得税资产与负债的情况。

1. 免税条件下非同一控制下的企业合并形成的商誉。在该企业合并中,因企业合并成本大于被合并方可辨认净资产公允价值而形成的商誉,在会计上商誉的账面价值是大于零的,但是由于该企业合并是免税合并,所以商誉的计税基础是零,商誉账面价值与计税基础形成的应纳税暂时性差异是不被确认的,会计准则已作出明确规定,这一差额不得被确认为递延所得税负债。我们应注意,在该企业合并中由被合并方资产、负债账面价值与计税基础不等形成的暂时性差异必须先被确认,并以递延所得税资产或负债的形式计入合并成本,最终影响商誉的确定,而商誉自身账面价值与计税基础的差额不能被确认。相反,在应税企业合并时,对商誉后续计量过程中产生的暂时性差异应被确认相关的所得税影响。

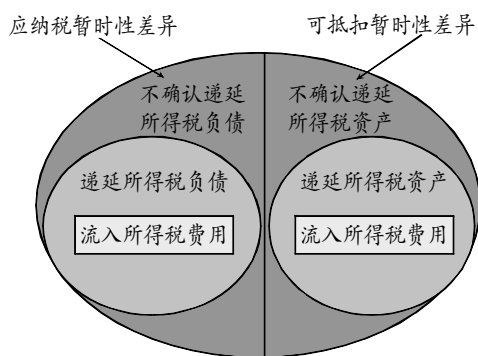
2. 除企业合并外不影响会计利润和应纳税所得额的交易或事项。除企业合并以外的交易或事项在发生时既没有影响会计利润又没有影响应纳税所得额,同时该交易或事项产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同形成了暂时性差异,为了保证会计信息的可靠性而不改变资产、负债的账面价值,会计准则规定不确认递延所得税资产及负债。对于由此形成递延所得税负债的业务在我国企业实务中并不多见,而由此形成递延所得税资产的实务中,尤其以内部研发形成无形资产可进行加计扣除的例子为代表,对于无形资产的账面价值与计税基础的差额是不被确认的。

3. 特殊条件下的长期股权投资。对于长期股权投资形成的暂时性差异,如果投资企业可以控制暂时性差异转回的时间,而且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回,该暂时性差异无须被确认为递延所得税资产、负债。成本法下,长期股权投资的账面价值与计税基础只有在计提减值准备后会不相等,该暂时性差异会形成可抵扣暂时性差异;权益法下,暂时性差异主要是由于初始投资成本、投资损益和其他权益变动造成长期股权投资账面价值与计税基础的不相等,但是由于符合上述两个要求,因此长期股权投资形成的暂时性差异是不应被确认的。

除上述三个特殊交易或事项外,在确认可抵扣暂时性差异为递延所得税资产时还必须满足:企业在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异的影响,否则,不应确认递延所得税资产。

三、暂时性差异的流向

根据暂时性差异确认的条件,我们确认了相应的递延所得税资产与负债,但它们是怎样被反映在企业财务报表中的,真正对企业所得税费用产生的影响有多少?下面本文将以图文结合的方式揭示问题的答案(如右上图所示)。



暂时性差异的流向图

1. 流入企业合并成本。正如前文所述,自企业合并中取得资产、负债账面价值与计税基础不同形成的递延所得税资产、负债是计入合并成本的,合并成本与被合并方可辨认净资产公允价值的差额最终影响了商誉的确定;若是正商誉,商誉账面价值将变低;若是负商誉,企业当期损益会增加。也就是说,流入企业合并中的递延所得税资产、负债最后影响了商誉或者企业当期损益。应注意,若在购买日不符合递延所得税资产确认条件而未确认,购买日后12个月内符合确认递延所得税资产条件的应予以确认,同时减少商誉,商誉不足冲减的,差额部分确认为当期损益,上述假设不存在则应将暂时性差异计入当期损益。

2. 流入所有者权益。某项交易或事项按照准则规定属于当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项,由该项交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化都应直接计入所有者权益。流入所有者权益包括流向留存收益和流向资本公积,在实务处理时应保持前后一致。该类交易或事项主要包括会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益、可供出售金融资产公允价值的变动计入资本公积、同时包含负债及权益成份的金融工具在初始确认时计入资本公积等交易或事项。

3. 流入所得税费用。除上述两个流向,剩余的递延所得税才会流入所得税费用,也就是影响所得税费用的只是上述图形中最小的“影响所得税部分”。由递延所得税资产与递延所得税负债当期发生额的综合影响确定了应计入所得税费用的金额,即:递延所得税=递延所得税资产减少额+递延所得税负债增加额=(递延所得税资产期初额-递延所得税资产期末额)+(递延所得税负债期末额-递延所得税负债期初额)。

在企业计算所得税费用时应计算当期应交所得税和递延所得税,确认暂时性差异是确认递延所得税的基础,通过对暂时性差异的来源与流向分析可以对企业递延所得税有一个更为宏观的把握,当然,在具体确认和计量时还应综合考虑特殊项目的特殊情况。

主要参考文献

1. 凌辉贤. 递延所得税负债和递延所得税资产不确认的特殊情况探讨. 商业会计, 2010; 13
2. 李少轩, 张瑞丽. 所得税计税基础和暂时性差异解析. 财会月刊, 2010; 24