

企业所得税会计的几个特殊问题

邓亦文(教授) 姜 葵

(湖南涉外经济学院商学院 长沙 410205)

【摘要】 本文对企业所得税会计特殊问题的确认与计量进行了归纳总结,并通过列举实例阐释了其账务处理,以期为广大财会人员从事所得税会计的实务操作提供指南。

【关键词】 所得税会计 特殊问题 确认 计量 账务处理

应确认的特殊暂时性差异、递延所得税的特殊处理、限制确认的递延所得税、适用所得税税率变动等,均属于企业所得税会计的特殊问题。这些问题平时由于没有得到广大财会人员的高度重视,往往容易被忽视,从而使得广大财会人员在处理所得税会计实务时感到困惑。因此,随着我国所得税会计准则的实施和推广,探讨和解决企业所得税会计特殊问题的确认、计量及其账务处理,是广大财会实务工作者的当务之急,也是广大财会理论工作者需要研究和商榷的问题。

一、应确认的特殊暂时性差异的处理

1. 未作为资产和负债确认的项目。某些交易或事项发生以后,由于不符合资产、负债的确认条件,会计处理的结果未体现为资产负债表中的资产或负债,但按税法规定可以确定其计税基础的,其账面价值(零)与计税基础之间的差异也属于暂时性差异。此种情形的例子有:

(1)企业筹建期间发生的开办费用,按会计准则的规定,

在发生时是直接计入当期损益(管理费用),而未形成相应的资产或负债,但按税法规定,我们可以视开办费支出为其他长期待摊费用的支出,自支出发生月份的次月开始分期摊销,摊销年限不低于3年。也就是说,按照税法规定,企业发生的开办费用(其他长期待摊费用)应在今后不低于3年的时间内摊销计入损益,进行税前扣除,其扣除的金额(开办费用发生额)符合资产计税基础的概念,可以确定其计税基础。因此,会计上该项资产期末的账面价值(因未确认,故为零)与税法规定确认的计税基础之间产生了暂时性差异,该暂时性差异在未来期间可以减少企业的应纳税所得额,从而形成可抵扣暂时性差异,如果企业未来期间很可能产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异,则会计上应作确认相关的递延所得税资产处理。

(2)企业当年发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,按会计准则的规定,在发生时是作为销售费用计入当期损

一些自然资源作为递耗资产(如矿产资源、油田、气田、森林资源等)进行核算,并且这些核算只是停留在一些简单的介绍性论述,大多只注重资本化为递耗资产的折耗核算,而对递耗资产的确认、计量以及有关税费缴纳的核算涉及较少。而另一些自然资源则根本没有进行会计核算。对自然资源的会计核算应该包括:①自然资源会计确认;②自然资源会计计量;③有关费用缴纳的核算;④折耗的核算;⑤增值的核算;⑥会计报表中的反映。

四、举例分析

例1:2012年2月1日某县级地方人民政府出让辖区内一石英矿采矿权给A公司,年限为10年,出让费为3000万元,该项业务是否征收营业税?

分析:根据财税[2012]6号文的规定,“县级以上地方人民政府或自然资源行政主管部门出让、转让或收回自然资源使用权的行为,不征收营业税。”因此,该县转让石英矿采矿权给A公司3000万元,不征收营业税。

例2:2012年2月5日某沿海乡镇政府把海域使用权出让给B公司,年限为5年,出让费为1000万元,该项业务是

否征收营业税?

分析:根据财税[2012]6号文的规定,“县级以上地方人民政府或自然资源行政主管部门出让、转让或收回自然资源使用权的行为,不征收营业税。”因此,该例中转让海域使用权的不是县级政府而是乡镇政府,所以,转让海域使用权给B公司1000万元,应征收营业税=1000×5%=50(万元)。

例3:2012年2月15日E公司把取得的海外某国家铜矿采矿权转让给F公司,转让费为6000万元,该项业务是否征收营业税?

分析:根据财税[2012]6号文的规定,在境内转让自然资源使用权,是指所转让的自然资源使用权涉及的自然资源在境内。因此,E公司不需缴纳营业税。

主要参考文献

1. 国家税务总局.关于印发《营业税税目注释》(试行稿)的通知.国税发[1993]149号,1993-12-27
2. 财政部,国家税务总局.关于转让自然资源使用权营业税政策的通知.财税[2012]6号,2012-01-06
3. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006

益处理,未体现为期末资产负债表中的资产,如果将其视为资产,其账面价值也只能为零,但按税法规定,广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售收入15%的部分准予扣除,超过部分准予向以后纳税年度结转扣除。也就是说,按税法规定,当年未予税前扣除的广告费和业务宣传费,可以递延在未来纳税年度扣除,同理,该扣除的金额符合资产计税基础的定义,可以确定其计税基础。因此,该项资产年末的账面价值(零)与税法规定确定的计税基础之间产生了暂时性差异,该暂时性差异在未来期间可以减少企业的应纳税所得额,从而形成可抵扣暂时性差异,如果符合确认条件,则会计上应作确认递延所得税资产处理。

2. 亏损抵后项目。税法规定,企业纳税年度发生的经营亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的税前会计利润弥补,但结转弥补的年限最长不超过5年。因此,年度亏损在我国准予抵后,可以减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。经营亏损虽然不是因比较资产、负债的账面价值与其计税基础产生的,但其本质上与可抵扣暂时性差异具有同样的作用。所得税会计准则规定,可比照可抵扣暂时性差异的原则处理,在企业预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额可以抵减该经营亏损时,会计上应作确认相关的递延所得税资产处理。现举例说明如下:

例1:兴华公司在2008年至2011年间每年应税收益分别为:-1200万元、600万元、300万元、500万元,适用的所得税税率始终为25%,假设该企业不存在其他暂时性差异及纳税调整因素。

要求:作出兴华公司2008~2011年度有关所得税的会计分录。

分析:兴华公司在2008年度发生的经营亏损1200万元,准予抵后,产生了可抵扣暂时性差异,而未来3年内的应纳税所得额合计为1400万元,说明未来3年内有足够的应纳税所得额可用于抵减2008年度的暂时性差异,故该企业在2008年应将这种可抵扣暂时性差异对所得税的影响金额确认为“递延所得税资产”。会计处理如下:

(1)2008年:根据公式:本期所得税费用=本期应缴纳的所得税+递延所得税负债本期增加额-递延所得税负债本期减少额+递延所得税资产本期减少额-递延所得税资产本期增加额。可知,公式右边“递延所得税资产”本期若是增加额,使得公式左边的“本期所得税费用”反而减少。借:递延所得税资产300(1200×25%);贷:所得税费用300。

(2)2009年:该企业因实现盈利开始转回2008年度产生的可抵扣暂时性差异600万元。借:所得税费用150;贷:递延所得税资产150(600×25%)。

(3)2010年:该企业仍然实现盈利,继续转回2008年度产生的可抵扣暂时性差异300万元。借:所得税费用75;贷:递延所得税资产75(300×25%)。

(4)2011年:该企业实现了盈利500万元,因前2年已转回2008年度产生的可抵扣暂时性差异900万元,今年继续转回2008年度产生的可抵扣暂时性差异300万元,尚剩200万

元依法纳税50万元(200×25%)。借:所得税费用125;贷:递延所得税资产75,应交税费——应交所得税50。

二、递延所得税的特殊处理

1. 直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税。企业发生的直接计入所有者权益的交易或事项,相关资产、负债的账面价值与其计税基础之间形成暂时性差异的,根据所得税会计准则的规定,应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时计入所有者权益。如可供出售金融资产的公允价值变动是计入资本公积,但其账面价值与计税基础之间形成的可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异,在确认相关的“递延所得税资产”或“递延所得税负债”时,不是同时计入“所得税费用”科目,以体现企业的损益,而是同时计入相对应的“资本公积”科目,作为增减企业的所有者权益处理。这也是反映企业所得税会计特殊问题的一面。现举例说明如下:

例2:华达公司于2010年3月10日自公开市场上以每股10元的价格取得甲公司普通股120万股,作为可供出售金融资产核算(假定不考虑交易费用)。2010年12月31日,华达公司该股票投资尚未出售,当日市价为每股13元。根据税法规定,资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额,待处置时一并计算应计入应纳税所得额的金额。华达公司适用的所得税税率为25%,预计在未来期间不会发生变化。

要求:为华达公司作出以下情况的会计处理。

(1)2010年12月31日。

(2)2011年5月20日以每股14元的价格对外出售。

分析:(1)因可供出售金融资产的期末价值是按公允价值计量的,故在2010年12月31日应首先反映该资产公允价值的变动,作出如下会计分录:借:可供出售金融资产——公允价值变动3600000[1200000×(13-10)];贷:资本公积——其他资本公积3600000。其次,确定该项可供出售金融资产2010年12月31日的账面价值与计税基础,比较两者看是否产生暂时性差异。①该项目资产2010年12月31日的账面价值=1200000×13=15600000(元);②该项资产2010年12月31日的计税基础=1200000×10=12000000(元)。显然,①>②,该项资产在年末产生了应纳税暂时性差异3600000元,应当确认递延所得税负债900000元(3600000×25%),作出如下会计分录:借:资本公积——其他资本公积900000(注:而非“所得税费用”科目);贷:递延所得税负债900000。

(2)2011年5月20日,因该项可供出售金融资产出售,故应首先计算其出售净损益,并作出出售的会计分录。出售净损益=1200000×14-(12000000+3600000)=1200000(元),即为出售净收益,计入投资收益。借:银行存款1680000;贷:可供出售金融资产——成本12000000(1200000×10)、——公允价值变动3600000,投资收益1200000。其次,该项可供出售金融资产既然已经出售,那么,该项资产上年末产生的应纳税暂时性差异也随着出售而消失,故应转销上年未确认的“递延所得税负债”。同时,原记入“资本公积”科目体现的购入普通股的潜在收益,也随着出售而转化为该公司现实的投资收益。借:资本公积——其他资本公积2700000(3600000-

900 000),递延所得税负债 900 000;贷:投资收益 3 600 000。

2. 企业合并中产生的递延所得税。由于会计准则与税法规定对企业合并的处理不同,可能会造成企业合并中取得的资产、负债的入账价值与其计税基础之间产生暂时性差异。例如,非同一控制下企业吸收合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异,在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时,相关的所得税影响应调整购买日确认的商誉或是计入合并当期损益的金额。现举例说明如下:

例 3:华荣公司通过增发普通股 1 000 万股(每股面值 1 元,每股发行价 6 元,假定不考虑发行费用),作为合并对价,采取吸收合并的方式取得乙公司 100%的净资产,合并前华荣公司与乙公司不存在任何关联方关系。假设该项合并符合税法规定的免税合并条件,公司适用的所得税税率为 25%,预计未来期间不会发生变化。购买日,乙公司各项可辨认资产的公允价值为 6 500 万元,计税基础为 4 800 万元;各项可辨认负债的公允价值为 1 500 万元,计税基础为 1 200 万元。同时假设购买日华荣公司预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异。

要求:为华荣公司作出购买日有关的会计处理。

分析:(1)由于合并前华荣公司与乙公司不存在任何关联方关系,故华荣公司与乙公司的合并属于非同一控制下的企业吸收合并。首先,购买成本-取得被购买方可辨认净资产的公允价值=1 000×6-(6 500-1 500)=1 000(万元),应确认为商誉。

然后,分别下列步骤列示会计分录:

(1)确认企业合并中取得的净资产与商誉。借:相关资产科目 65 000 000,商誉 10 000 000;贷:相关负债科目 15 000 000,股本 10 000 000(10 000 000×1),资本公积——股本溢价 50 000 000[10 000 000×(6-1)]。

(2)确认企业合并中形成的递延所得税资产、递延所得税负债。根据所得税会计准则的规定,商誉的初始确认产生的应纳税暂时性差异(税法规定商誉不允许从税前扣除,即商誉的计税基础为零,因而商誉的账面价值大于其计税基础,产生应纳税暂时性差异)不允许确认为递延所得税负债。企业合并交易取得的资产或负债的初始确认可以确认递延所得税负债,确认递延所得税资产时必须符合确认条件。①华荣公司合并交易中取得可辨认负债的账面价值(1 500 万元)大于其计税基础(1 200 万元),产生了可抵扣暂时性差异 300 万元。由题设条件“华荣公司预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异”,因此,可以确认“递延所得税资产”75 万元(300×25%)。②华荣公司合并交易中取得可辨认资产的账面价值(6 500 万元)大于其计税基础(4 800 万元),产生了应纳税暂时性差异 1 700 万元,因而可确认“递延所得税负债”425 万元(1 700×25%)。③华荣公司在购买日(合并日)由于增加了“递延所得税资产”75 万元、增加了“递延所得税负债”425 万元,使得取得的可辨认净资产的公允价值反而减少了 350 万元(425-75)。由上述计算商誉的公式可知,这最终使得“商誉”增加了 350 万元。因此,编制会计分录如

下:借:递延所得税资产 750 000,商誉 3 500 000;贷:递延所得税负债 4 250 000。

三、限制确认递延所得税的处理

限制确认的递延所得税是指附加条件确认的递延所得税,即在满足一定条件或不超过某一限额的情况下,才能确认递延所得税。

1. 限制确认的递延所得税负债。所得税会计准则规定,企业对与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认递延所得税负债,但同时满足以下两个条件的除外:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。满足上述条件时,投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回,如果不希望转回,则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回,从而对未来期间不会产生所得税影响,无需确认相应的递延所得税负债。

企业在运用上述条件不确认与联营企业、合营企业等投资相关的递延所得税负债时,应有明确的证据表明其能够控制有关暂时性差异转回的时间。满足所得税会计准则规定的能够控制暂时性差异转回时间的条件一般是通过与其他投资者签订协议等,达到能够控制被投资单位利润分配政策等情况。我们知道,确认递延所得税负债的目的是为了揭示未来应交所得税增加的效果,但这一现金流量效果成立与否,前提是应纳税暂时性差异预期能够转回。如果不能转回或转回可以操纵,确认递延所得税负债反而会歪曲企业的财务状况和现金流量。因此,我们在所得税会计实务操作中,采取不确认或限制确认这种递延所得税负债。

2. 限制确认的递延所得税资产。所得税会计准则规定,递延所得税资产的确认,企业应当以很可能取得用来抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。也就是说,递延所得税资产要在未来产生抵扣应交所得税的效果,前提是很可能产生足够的应纳税所得额用以抵扣,否则递延所得税资产就会虚增,影响会计信息的可靠性。因此,在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内,如果企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异的影响,使得与可抵扣暂时性差异相关的经济利益无法实现的,就不应确认递延所得税资产。同时,在资产负债表日,企业还应当对已确认的递延所得税资产的账面价值进行复核,如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益,那么,企业就应当减记递延所得税资产的账面价值。以后会计期间企业很可能获得足够的应纳税所得额时,原减记的金额还应当予以转回。现举例说明如下:

例 4:华凯公司 2010 年度发生经营亏损 2 600 000 元,该公司估计未来 5 年间很可能产生足够的应纳税所得额用以抵扣本年度发生的亏损。该公司适用的所得税税率为 25%,预计未来会计期间不会发生改变。且假设该公司不存在其他暂时性差异及纳税调整因素。

同前述“一”中的“2”亏损抵后项目的例题分析一样(此处略),该公司 2010 年度编制如下会计分录:借:递延所得税资

产 650 000(2 600 000×25%);贷:所得税费用 650 000。

若 2011 年度华凯公司实现应税利润 1 200 000 元,经反复预测,估计未来年间很可能难以实现足够的亏损抵后利润。那么,该公司又如何进行会计处理呢?

分析:该公司 2011 年度实现了应税利润 1 200 000 元,因此,可以转回 2010 年度产生的可抵扣暂时性差异 1 200 000 元。借:所得税费用 300 000;贷:递延所得税资产 300 000(1 200 000×25%)。

同时,由于该公司本年度估计未来年间很可能难以实现足够的亏损抵后利润,因此根据上述内容,该公司应当在 2011 年 12 月 31 日减记上年已确认的“递延所得税资产”的账面价值。但我们可以不直接冲减“递延所得税资产”账户的账面余额,而是通过增加其备抵账户“递延所得税资产减值准备”来反映被备抵账户“递延所得税资产”账面价值的减少,以防止以后会计年度公司经营情况的变化。借:所得税费用 350 000;贷:递延所得税资产减值准备 350 000[(2 600 000-1 200 000)×25%]。

四、适用所得税税率变动的处理

因适用税收法规的变化,导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的,根据所得税会计准则的规定,企业应当对原已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量,除直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外,应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。由于递延所得税资产和递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异在未来期间转回时,导致应交所得税金额的减少或增加的情况,所以适用税率发生变化必然导致可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异在未来期间转回时产生应交所得税金额的变化,企业应当对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的账面余额进行调整,以反映税率变化带来的影响。现举例说明如下:

例 5:华光公司 2008 年以前适用的所得税税率假定为 35%,2008 年 1 月 1 日开始执行 25%的所得税税率,对所得税的核算采用资产负债表债务法。2005 年 12 月 20 日交付使用一台新设备,入账价值 360 000 元,用于车间生产,预计使用 3 年,无净残值。该公司会计上按 3 年采用年限平均法计提折旧,税法规定按 2 年采用年限平均法计提折旧。假设 2006 年至 2008 年该公司每年实现税前会计利润 300 000 元,无其他暂时性差异及纳税调整因素,该设备未发生减值损失。

要求:为华光公司作出 2006 年至 2008 年与所得税相关的会计处理。

分析:由题意可知,华光公司只存在该设备的暂时性差异,由此可计算确定该固定资产 2006 年末至 2008 年末的账面价值及计税基础。该固定资产会计上每年计提的折旧额=360 000/3=120 000(元),按税法规定每年计提的折旧额=360 000/2=180 000(元)。会计处理如下:

(1)2006 年度。会计上确定的该固定资产的年末账面价值=360 000-120 000=240 000(元);税法确定的该固定资产

的年末计税基础=360 000-180 000=180 000(元)。显然,该固定资产的年末账面价值大于其计税基础,在当年产生了应纳税暂时性差异 60 000 元,从而形成递延所得税负债 21 000 元(60 000×35%)。该公司 2006 年度应交所得税=(300 000-60 000)×35%=84 000(元)。该公司 2006 年确认的所得税费用=84 000+21 000=105 000(元)。编制会计分录如下:借:所得税费用 105 000;贷:递延所得税负债 21 000,应交税费——应交所得税 84 000。

(2)2007 年度。会计上确定的该固定资产的年末账面价值=360 000-120 000×2=120 000(元);税法确定的该固定资产的年末计税基础=360 000-180 000×2=0。显然,该固定资产的年末账面价值大于其计税基础,在当年仍产生应纳税暂时性差异 120 000 元,从而形成递延所得税负债 42 000 元(120 000×35%)。该公司 2007 年度应交所得税=(300 000-120 000)×35%=63 000(元);该公司 2007 年度确认的所得税费用=63 000+42 000=105 000(元)。编制会计分录如下:借:所得税费用 105 000;贷:递延所得税负债 42 000,应交税费——应交所得税 63 000。

(3)2008 年度。因自本年 1 月 1 日起执行 25%的所得税税率,较以前年度税率发生了变更,故在本年初首先就应当按照新的税率对前 2 年已确认的递延所得税负债的账面余额进行调整,有关调整的金额计入变更当年的所得税费用。调整的金额=(60 000+120 000)×(25%-35%)=-18 000(元),即应调减“递延所得税负债”的账面余额 18 000 元。根据公式:本期所得税费用=本期应交所得税+递延所得税负债本期增加额-递延所得税负债本期减少额±……可知,公式右边“递延所得税负债本期减少额”是减项,因此,导致公式左边的“本期所得税费用”也是减少,编制会计分录如下:借:递延所得税负债 18 000;贷:所得税费用 18 000。然后,计算 2008 年度应确认的所得税费用。会计上确定的该固定资产的年末账面价值=360 000-120 000×3=0;税法确定的该固定资产的年末计税基础=0。显然,该固定资产在本年度不存在任何暂时性差异,也就是说,该固定资产在前 2 年累计产生的应纳税暂时性差异 180 000 元(60 000+120 000),在 2008 年度已全部转回。因此,会计上还需将“递延所得税负债”账户的账面余额 45 000 元(21 000+42 000-18 000)予以转销。该公司 2008 年度应交所得税=(300 000+180 000)×25%=120 000(元)。该公司 2008 年度确认的所得税费用=120 000-45 000=75 000(元)。编制会计分录如下:借:所得税费用 75 000,递延所得税负债 45 000;贷:应交税费——应交所得税 120 000。

【注】 本文系湖南省科学技术厅科技计划项目(编号:2011FJ6002)、教育部人文社会科学研究规划基金项目(批准号:12YJA630024)以及长沙市科学技术局科技计划项目(编号:K1201009-41)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 刘永泽,陈立军.中级财务会计(第 2 版).大连:东北财经大学出版社,2009
2. 祝焱.高级财务会计.武汉:华中科技大学出版社,2009