

非当期暂时性差异的所得税会计核算

明光兰

(成都工业学院工商管理系 成都 610031)

【摘要】 本文针对企业会计准则中关于非当期暂时性差异的所得税会计处理规定,详细阐述了非递延差异和递延差异的所得税会计处理,提出了不同于会计准则规定的递延差异的所得税会计处理方法。

【关键词】 非当期暂时性差异 非递延差异 递延差异

对于不属于企业合并的交易,如果该交易产生的资产或负债的账面价值与其计税基础在当期出现差异,且差异在发生当期既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损,下同),则本文将该差异定义为非当期暂时性差异。非当期暂时性差异,按照其对以后期间的影响分为两种。一种是非递延差异,即不影响以后整个转回期间的会计利润和应纳税所得额的差异;另一种是递延差异,即对以后转回期间的会计利润和应纳税所得额产生影响的差异。那么,非当期暂时性差异如何进行所得税会计处理呢?

一、《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定

根据第十一条的规定,同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债在初始确认时,企业不确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债:①该项交易不是企业合并;②交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额。

根据第十三条的规定,同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认:①该项交易不是企业合并;②交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额。

由此可知,按照企业会计准则的规定,非当期暂时性差异,在产生该差异的交易发生当期不需要进行所得税会计处理。而非当期暂时性差异分为非递延差异和递延差异两类,是否它们都不需要进行所得税会计处理呢?

二、非递延差异的所得税会计处理

非递延差异,不仅在差异发生当期不影响会计利润和应纳税所得额,而且对以后整个差异转回期间的会计利润和应纳税所得额也没有影响。因此,非递延差异在以后差异转回期间不会给企业带来所得税利益,也不会增加企业的应付所得税金额,因此,非递延差异在差异发生当期就不需要确认该差异产生的递延所得税资产或递延所得税负债。也就是说,非递延差异在差异发生当期不需要进行相应的所得税会计处理,这与《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定相符。

例:假设 2009 年 12 月 1 日,方星公司向中大公司租入 A 型设备,签订的租赁合同主要条款如下:①租赁标的物:A 型设备。②租赁期开始日:2010 年 1 月 1 日。③租赁期:2010 年

1 月 1 日至 2015 年 12 月 31 日,共 6 年。④租金支付:自租赁期开始日每年年末支付租金 225 000 元。⑤该设备在 2010 年 1 月 1 日的公允价值为 1 050 000 元。⑥租赁合同规定的年利率为 7%。⑦该设备估计使用年限为 10 年,已使用 4 年,期满无残值。税法 and 会计上均采用平均年限法计提折旧。⑧方星公司在该项目租赁谈判和签订租赁合同过程中发生手续费、差旅费等费用共计 1 500 元。⑨租赁期届满时,方星公司享有优惠购买该设备的选择权,购买价为 150 元,估计租赁资产当时的公允价值为 120 000 元。

承租人(方星公司)的有关会计处理如下:

租赁期开始日的会计处理。最低租赁付款额=225 000×6+150=1 350 150(元)。最低租赁付款额的现值=225 000×P/A(6,7%)+150×P/F(6,7%)=1 072 675(元),最低租赁付款额的现值大于租赁设备在 2010 年 1 月 1 日的公允价值 1 050 000 元,所以租赁资产的入账价值为 1 050 000 元。未确认融资费用为:1 350 150-1 050 000=300 150(元)。

会计分录如下:借:固定资产——融资租入固定资产 1 050 000,未确认融资费用 300 150;贷:长期应付款——应付融资租赁款 1 350 150。

初始直接费用的会计处理如下:借:固定资产——融资租入固定资产 1 500;贷:银行存款 1 500。

按照《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定,方星公司融资租入固定资产的账面价值为:1 050 000+1 500=1 051 500(元);按照企业所得税法及其实施条例的规定,方星公司融资租入固定资产的计税基础为:1 350 150+1 500=1 351 650(元)。融资租赁业务租赁期开始日产生可抵扣暂时性差异为:1 351 650-1 051 500=300 150(元),此差异就是未确认融资费用的初始入账金额。按照会计准则的规定,未确认融资费用不作为会计报表项目单独反映,而是作为抵减项目减少“长期应付款——应付融资租赁款”在资产负债表中的披露金额,没有进入利润表。因此,此差异在租赁期开始日进行确认时不影响会计利润和应纳税所得额,不需要确认相应的递延所得税资产。

(2)租赁期间的会计处理。为了简化分析,假设方星公司采用直线法分摊未确认融资费用,则每年应分摊的未确认融

“联营扣点”模式下 商场返利券促销的财税处理

范义敏 王雪丽 李银平

(石家庄铁路职业技术学院经济管理系 石家庄 050061)

【摘要】 返利券促销是商家常用的促销方式之一。本文讨论了“联营扣点”模式下商场返利券促销方式的会计及税务处理,以供参考。

【关键词】 联营扣点 返利券促销 纳税筹划

一、“联营扣点”模式的特点及基本账务处理

“联营扣点”是近几年出现的一种在商场(零售店)和供应商之间的新型合作经营方式,其常见的一种模式就是商场给供应商提供柜台或者其他经营场所,供应商提供商品并派人参与商品的销售,而销售活动由商场统一管理,商品销售的款项也由商场统一收取,商品销售结束后(或者商场和供应商约定的结算日期),商场按照销售额的一定比例(也就是扣点)计算收取柜台或者其他经营场所的使用费用。

这种联营方式具有以下特点:①商场只负责提供经营场

所和统一的管理,不负责商品的购进和销售,商场对销售的商品没有所有权。②商品销售出去后,商场负责统一的收款和开票工作,在约定的结算日期,根据已销售商品的价值与供应商进行结算,此时销售完成,供应商的纳税义务产生,需要按照结算的商品价值计算增值税销项税额(也是商场增值税的进项税额)。③商场取得的收入是商品销售的差价(也就是扣点),是在商品流转环节的增值额,因此对于这样的经营业务,商场要按照销售额计算增值税销项税额。

可以看出,这种联营模式实质是一种商场的受托代销行

资费用为 50 025 元(300 150÷6)。会计分录如下:借:财务费用 50 025;贷:未确认融资费用 50 025。

方星公司采用平均年限法计提折旧时,每年应计提的折旧额为:1 051 500÷6=175 250(元)。会计分录如下:借:制造费用 175 250;贷:累计折旧 175 250。

方星公司在租赁期间每年计入利润表的相关成本费用为:50 025+175 250=225 275(元)。按照《企业所得税法》及其实施条例的规定,方星公司融资租入固定资产在租赁期间每年可以提取折旧抵减应纳税所得额的金额为:1 351 650÷6=225 275(元)。两者相等,融资租入固定资产的账面价值与其计税基础之间的差异未对租赁期间各年度的会计利润和应纳税所得额造成影响,因此,租赁期间也不需要进行相应的所得税会计处理。当然,需要在会计报表附注中对未确认融资费用采用直线法分摊作出特别说明。

现行企业会计准则规定,未确认融资费用应采用实际利率法进行分摊。如果采用实际利率法分摊未确认融资费用,则会对租赁期间各年度的会计利润和应纳税所得额造成影响。鉴于这种影响是差异摊销方法引起的,因此在租赁期开始日同样不需要确认递延所得税资产,只需要在租赁期间进行相应的所得税会计处理。

三、递延差异的所得税会计处理

递延差异,虽然在差异发生当期不影响会计利润和应纳税所得额,但是在差异转回期间将影响转回期间的会计利润

和应纳税所得额。即递延差异在以后差异转回期间将会给企业带来所得税利益或者增加企业的应付所得税金额,因此,递延差异在差异发生当期就应该确认该差异产生的递延所得税资产或递延所得税负债。这与《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定不相符,如何理解呢?因为这样处理有利于增强财务会计数据的可理解性。下面通过企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用的所得税会计处理进行阐释。

根据企业所得税法及其实施条例的规定,企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除 50%。形成无形资产的,按照无形资产成本的 150%摊销。在计税时按照无形资产成本的 150%摊销,将导致无形资产的计税基础大于其初始账面价值,从而产生可抵扣暂时性差异,其差异在未来摊销期间内将转回,此差异即为递延差异。笔者认为,将递延差异产生的递延所得税资产或递延所得税负债在当期确认并在以后摊销期间内转回,可以消除当期和以后摊销期间差异对所得税费用的影响,保证所得税费用与会计利润之间的配比关系,从而有利于增强财务会计数据的可理解性。

主要参考文献

1. 刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2009
2. 明光兰.企业内部开发无形资产的所得税会计处理.财会月刊,2010;12