

涉及递延所得税的几类特殊业务处理

夏彩云(教授) 周威呐

(陕西科技大学管理学院 西安 710021)

【摘要】由于税法的计税基础和会计的计税基础存在差异,使得所得税在核算中,成为会计在教学上的难点。特别在涉及一些会计估计、重大差错的业务时,更使人难以理解。由此,本文针对会计教学中的这部分疑难问题,结合案例,抽茧剥丝,提出自己的观点。

【关键词】 计税基础 所得税 成本 会计估计

所得税会计由于其核算涉及会计教材的多个章节,综合性非常强,所以所得税会计是会计初学者的难点。针对此问题,笔者总结了其中难点,并进行案例讲解。

一、投资性房产涉及递延所得税时的处理难点

当企业将自用房产转为出租,并且采用公允价值模式进行后续计量,而税法对该房产仍以历史成本计量时(假定税法规定折旧年限、折旧方法及预计净残值与会计规定相同),会导致暂时性差异出现。对此差异,我们在确认递延所得税资产或递延所得税负债时,要区别考虑:在投资性房地产初始计量中,转换日公允价值(即账面价值,下同)高于计税基础的部分形成的递延所得税负债,计入资本公积,并且这个资本公积和金额是固定的,不会随着以后公允价值的变动再发生改变。转换日公允价值低于计税基础的部分形成的递延所得税资产,以及日后后续计量中公允价值与计税基础的差异形成的递延所得税及其增减变动,均计入所得税费用。

例1: B公司适用的所得税税率为25%,2013年年初递延所得税负债余额为0。2013年6月16日将自用房产转为出租,且以公允价值进行后续计量,该房产原值1 000万元,预计使用年限为10年,无残值,采用年限平均法计提折旧,截至2013年6月30日已经使用3年,转换日公允价值为9 000万元,2013年12月31日公允价值为950万元。假定税法对该房产以历史成本计量,且房产自用时的折旧政策与税法一致,需要编制年末与所得税相关的会计分录。

分析:2013年末房产计税基础=1 000-1 000÷10×3.5=650(万元),2013年末房产账面价值为950万元。由此形成应纳税暂时性差异300万元,对递延所得税负债的期末余额为75万元。但原自用的房产转换为以公允价值模式后续计量的投资性房地产时,转换日公允价值900万元与计

税基础700万元(1 000-1 000÷10×3)差额计入资本公积,由此形成应纳税暂时差异200万元,对应的递延所得税负债50万元(200×25%)也应计入资本公积,并且这个金额是固定不变的。而在其后续计量中,由于暂时性差异变动导致的递延所得税变动则相应计入所得税费用。

会计分录如下:借:资本公积——其他资本公积500 000,所得税费用250 000(倒挤);贷:递延所得税负债750 000。

例2:承例1,假定其他条件不变,2013年年末该房产公允价值为830万元。则年末应纳税暂时性差异为180万元(830-650),年末递延所得税负债余额为45万元(180×25%)。而转换时形成的应纳税暂时性差异为200万元,相当于下半年转回应纳税暂时性差异20万元,应冲减递延所得税负债5万元,对应冲减所得税费用。

会计分录如下:借:资本公积——其他资本公积500 000;贷:递延所得税负债450 000,所得税费用50 000。

二、会计估计涉及递延所得税时的处理难点

要确定会计估计变更事项对变更当期净利润的影响,关键在于确定该变更事项对当期所得税的影响。由于所得税费用包括当期所得税和递延所得税两部分,当会计和税法对会计估计变更涉及的损益金额税前列支时间认定有差异时,一方面需要做纳税调整,从而影响当期应交所得税;另一方面又会形成暂时性差异,从而产生递延所得税资产或递延所得税负债。如果会计认定在前,税法允许扣除在后,前面做的是纳税调增,但会形成递延所得税资产;如果会计认定在后,税法允许扣除在前,前面做的是纳税调减,但会形成递延所得税负债。

我们比较变更前后期的所得税费用差异,其实只涉及暂时性差异造成的递延所得税,因为通过对变更后的利润总额进行纳税调整得出的变更后的应纳税所得额,

与对变更后和利润总额进行利润调整计算出的变更前的应纳税所得额是一致的。因此当会计估计变更涉及损益时,对变更当期净利润造成的影响金额就等于该事项形成的暂时性差异金额剔除递延所得税因素后的净额。

例3:甲公司所得税税率为25%,由于先进技术被采用,从2013年1月1日起,甲公司将一台管理用设备的预计使用寿命年限由10年调整为7年。该设备原值800万元,预计净残值为零,已经使用3年,仍采用年限平均法计提折旧,假设上述设备原折旧方案符合税法规定。甲公司当年利润总额为200万元,除上述事项外,无其他纳税调整事项。

分析:(1)变更后净利润计算过程。由于固定资产折旧年限的变更属于会计估计变更,变更后会计与税法关于折旧年限存在差异,因此甲公司的所得税费用由两部分组成:当期所得税和递延所得税。具体计算如下:变更前年折旧额=800÷10=80(万元)(税法折旧金额);变更后年折旧额=(800-80×3)÷(7-3)=140(万元)(会计折旧金额);当年应交所得税=(200+140-80)×25%=65(万元)。

由于会计与税法折旧金额的差异,2013年该固定资产的账面价值会低于计税基础,形成可抵扣暂时性差异60万元,对应形成递延所得税资产15万元。其确认会减少所得税费用15万元。变更后所得税费用=当期所得税+递延所得税=65-15=50(万元);变更后净利润=200-50=150(万元)。

(2)变更前净利润计算过程。如果2013年其他条件不变,只是没有变更前的会计估计,按10年折旧,不存在纳税调整,也不存在递延所得税,只需将变更后的利润总额调整为变更前的利润总额即可:200(变更后)+60(多计提的折旧)=260(万元)。变更前所得税费用=260×25%=65(与变更后当期所得税相等);变更前净利润=260-65=195(万元)。

会计估计变更导致的净利润变化=195-150=45(万元)=60×(1-25%)。

三、重大会计差错涉及递延所得税时的处理难点

当本期发现前期重大差错,需要采用追溯重述法进行调整时,很可能涉及损益,此时应如何进行所得税调整?注会教材并未涉及。对此笔者是这样理解的:本期发现前期重大差错时,对于应交所得税的调整应遵从税法规定。①会计准则和税法对重大前期差错涉及的损益类调整事项处理的口径相同,如发现前期漏提一项金额较大的折旧费用,按会计准则规定应作为费用列支,税法也允许税前列支。此时应同时考虑应交所得税和所得税费用的调整,增加折旧费用的同时,减少所得税费用和应交所得税。②会计准则和税法对重大前期差错涉及的损益类调整事项处理的口径不相同,则前期遗漏调整交易性

金融资产的公允价值变动,按会计准则规定应确认公允价值变动损益计入当期损益,但税法不将其计入确认当期应纳税所得额,因此要进行纳税调整,剔除该因素对应纳税所得额的影响。而原本这个公允价值变动损益也没有包括在重大差错发现前的损益中,此时就不用考虑应交所得税和所得税费用的调整。

例4:甲公司2012年利润总额300万元,2013年发现2012年漏记一项管理用固定资产的折旧费用30万元,公司所得税税率为25%。无其他纳税调整事项,盈余公积的计提比例为10%。假定税法允许调整应交所得税,税法规定的折旧方法、折旧年限及预计净残值与会计规定相同。

分析:甲公司2012年利润总额300万元,漏记30万元的折旧费用,从金额上看该差错具有重要性,需要在发现当期及时更正。而税法允许调整应交所得税,随着折旧费用的补记,企业应交所得税会减少。因为税法与会计的折旧金额无差异,不会产生暂时性差异,所以不必确认递延所得税。

相关会计分录如下:借:以前年度损益调整300000;贷:累计折旧300000。借:应交税费——应交所得税75000(300000×25%);贷:以前年度损益调整75000。借:利润分配——未分配利润225000;贷:以前年度损益调整225000。借:盈余公积22500(225000×10%);贷:利润分配——未分配利润22500。

例5:乙公司2012年利润总额200万元,2013年发现2012年漏记一项新增交易性金融资产的公允价值变动收益50万元,公司所得税税率为25%,无其他纳税调整事项。盈余公积的计提比例为10%。

分析:乙公司2012年利润总额200万元,漏记50万元的公允价值变动收益,从金额上看该差错具有重要性,需要在发现当期及时更正。而按税法规定,该收益不需在确认当期交税,以后处置时再考虑,但原本利润总额中也并未包含该金额,因此不需对应交所得税进行调整。而该事项会引起交易性金融资产的账面价值大于计税基础,形成应纳税暂时性差异,应相应确认递延所得税负债。

相关会计分录如下:借:交易性金融资产——公允价值变动50000;贷:以前年度损益调整50000。借:以前年度损益调整125000(50000×25%);贷:递延所得税负债125000。借:以前年度损益调整375000;贷:利润分配——未分配利润375000。借:利润分配——未分配利润37500(375000×10%);贷:盈余公积37500。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.注册会计师全国统一辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2013
2. 新企业会计准则重点难点解析编写组.新企业会计准则.北京:企业管理出版社,2006