

非资产负债表项目对递延所得税的影响

邢 军 殷丽杰

(温州大学城市学院 浙江温州 325000)

【摘要】《企业会计准则第18号——所得税》规定,暂时性差异对递延所得税的影响主要包括两部分:其一是资产负债表中相关资产和负债项目的账面价值与其计税基础不同所产生的暂时性差异的影响,其二是非资产负债表项目所产生的暂时性差异的影响。本文仅对非资产负债表项目产生的暂时性差异对递延所得税的影响进行分析。

【关键词】非资产负债表项目 暂时性差异 递延所得税 影响

企业所得税是国家对在我国境内的企业和其他取得收入的组织(以下统称“企业”,包括居民企业和非居民企业)的应税所得所征收的一种税。按现行税法的规定,企业允许在税前列支的所得税费用包括两部分:其一是按计税当期的应纳税所得额计算确认的当期应缴纳的所得税;其二是相关资产和负债项目以及一些非资产负债表项目产生的暂时性差异影响的递延所得税负债和递延所得税资产。本文仅对非资产负债表项目对递延所得税的影响进行分析。

一、非资产负债表项目的所得税核算程序

非资产负债表项目是指不列入资产负债表中,但对递延所得税产生影响的特定项目。

非资产负债表项目对递延所得税产生影响的核算程序是:首先,确定非资产负债表项目产生的暂时性差异;其次,根据暂时性差异和适用所得税税率确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债;最后,将递延所得税资产和递延所得税负债所产生的递延所得税费用和当期所得税费用合并,列入当期利润表中的所得税费用项目中。

二、非资产负债表项目对递延所得税的影响

非资产负债表项目产生的暂时性差异对递延所得税的影响分为需要确认递延所得税和不需要确认递延所得税两种情况。本文分别对这两种情况进行分析。

(一)非资产负债表项目产生的暂时性差异应确认递延所得税的情形

1. 部分费用项目产生的暂时性差异应确认递延所得税。按税法规定,企业发生的有关费用,在计算当期应纳税所得额时,如果该费用的实际发生额超过了计税扣除标准,其超过部分可以在以后纳税年度进行结转抵扣。因此,当这些费用项目实际发生额超过计税扣除标准时,产生的可抵扣暂时性差异会对未来的应纳所得税产生影

响,需要确认相应的递延所得税。这类项目主要包括职工教育经费、广告费和业务宣传费等。

我国现行《企业所得税法》规定:①除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额2.5%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。②企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

如果企业当期实际发生的职工教育经费、广告费和业务宣传费等费用未超过计税扣除的限额时,据实扣除;如果实际发生的费用超过了当期的计税扣除限额,其超过扣除限额部分由于允许在以后的纳税年度进行结转扣除,由此产生的可抵扣暂时性差异需要确认递延所得税资产,待以后纳税年度进行结转扣除时,再将已确认的递延所得税资产予以转回。下面以广告费的所得税处理为例,予以说明。

例1:ABC公司适用所得税税率为25%,各会计年度发生的广告费在发生时计入当期损益。假设2×09年该公司发生符合扣除条件的广告费(下同)2 000万元,当年实现销售收入10 000万元,会计利润3 500万元;2×10年发生广告费1 000万元,当年实现销售收入8 000万元,会计利润2 200万元。假设无其他调整事项。

(1)ABC公司2×09年度相关的所得税账务处理如下:①当年应纳税所得额=3 500+(2 000-10 000×15%)=4 000(万元)。②当年应纳税所得税税额=4 000×25%=1 000(万元)。③当年广告费产生的可抵扣暂时性差异=2 000-10 000×15%=500(万元)。④当年应确认的递延所得税资产=500×25%=125(万元)。

据此编制的会计分录为:借:所得税费用875,递延所

得税资产 125;贷:应交税费——应交所得税 1 000。

(2)ABC公司2×10年度实际发生的广告费1 000万元小于当年允许抵扣的广告费扣除限额1 200万元(8 000×15%)。因此,ABC公司可以结转上年度发生但尚未扣除的广告费200万元。

相关的所得税账务处理如下:①当年应纳税所得额=2 200-(8 000×15%-1 000)=2 000(万元)。②当年应纳税所得税额=2 000×25%=500(万元)。③当年抵扣上年广告费应转回的可抵扣暂时性差异=200(万元)。④当年应转回已确认的递延所得税资产=200×25%=50(万元)。

据此编制的会计分录为:借:所得税费用 550;贷:应交税费——应交所得税 500,递延所得税资产 50。

2. 可抵扣亏损及税款抵减项目产生的暂时性差异应确认递延所得税。企业所得税法规定:企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过五年。即企业经营当期发生了经营亏损,应根据该亏损预期在未来5年内可弥补的数额和适用的所得税税率确认递延所得税资产,在未来的连续5年内,弥补该亏损时,应将原已确认的递延所得税资产予以转回。

例2:ABC公司于2×11年因政策性原因发生经营亏损600万元,按照税法规定,该亏损可用于抵减以后5个年度的应纳税所得额,公司预期该亏损在未来的5年内能够全额得以弥补。2×12年度,ABC公司实现会计利润800万元。假设无其他调整事项。

(1)ABC公司2×11年度有关所得税的账务处理为:①当年应纳税所得额为零。②当年应纳税所得税额为零。③当年发生的亏损产生的可抵扣暂时性差异=600(万元)。④当年可抵扣暂时性差异形成的递延所得税资产=600×25%=150(万元)。

相应的会计分录为:借:递延所得税资产 150;贷:所得税费用 150。

(2)ABC公司2×12年度实现会计利润800万元,可将2×11年度发生的亏损予以全额弥补,账务处理如下:①当年应纳税所得额=800-600=200(万元)。②当年应纳税所得税额=200×25%=50(万元)。③当年弥补2×11年度亏损应转回的可抵扣暂时性差异=600(万元)。④当年应转回的递延所得税资产=600×25%=150(万元)。

据此编制的会计分录为:借:所得税费用 200;贷:应交税费——应交所得税 50,递延所得税资产 150。

3. 企业合并中存在的被购买方尚未弥补的亏损所产生的暂时性差异应确认递延所得税。按照税法规定,企业合并中购买方在购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补的亏损,可以抵减以后年度的应纳税所得额,因此,应确认相应的递延所得税资产。如果该亏损在剩余的

弥补年限内预期不能够得到弥补,应不确认相应的递延所得税资产,但在购买日12个月内,取得新的或进一步的信息表明预期的可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现且该事实在购买日已经存在,则应确认该亏损产生的递延所得税资产,并冲减合并商誉,商誉不足冲减的差额部分应计入当期损益。

例3:ABC公司于2×12年7月1日购买乙公司80%股权,形成非同一控制下的企业合并,合并时产生合并商誉100万元,在购买日乙公司“利润分配——未分配利润”账户中结存2×11年度已发生尚未弥补的亏损500万元。

在购买日ABC公司对于乙公司在合并前所发生的尚未弥补的亏损500万元是否应确认相应的递延所得税资产,应依据购买日预计未来能否取得足够的应纳税所得额来确定。

如果购买日ABC公司预计未来无法取得足够的应纳税所得额,则不应确认该亏损产生的递延所得税资产,只确认合并商誉即可,相应的账务处理为:借:商誉 100;贷:银行存款等 100。

如果在购买日后12个月内,ABC公司预计能够产生足够的应纳税所得额用以弥补这500万元的亏损,且该事实于购买日已经存在,则应确认该亏损产生的递延所得税资产,相应的账务处理为:借:递延所得税资产 125;贷:商誉 100,所得税费用 25。

(二)非资产负债表项目产生的暂时性差异不需要确认递延所得税的情形

1. 符合免税合并条件的非同一控制下的企业合并所形成的商誉,不确认递延所得税负债。在非同一控制下企业进行合并时,即使产生了一定价值的合并商誉,由于该商誉符合免税条件,其计税基础为零,因此,所产生的应纳税暂时性差异不需要确认相应的递延所得税负债。

例4:ABC公司以增发市值为15 000万元的自身普通股为对价购入D企业100%的净资产,对D企业进行吸收合并,合并前ABC公司与D企业不存在任何关联关系。购买日D企业各项可辨认资产、负债的公允价值为12 500万元。可见,该项合并虽然产生了2 500万元合并商誉,但不需要确认相应的递延所得税负债。

2. 除企业合并以外的其他交易或事项中,如果某项交易或事项发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,即使资产、负债的初始确认金额与其计税基础存在差异,也不需要确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债。属于这类交易或事项的有企业自行研发形成的无形资产等。

例5:ABC公司在2×12年自行研发成功一项专利技术,入账价值为2 000万元,摊销期为10年,预计净残值为零,采用直线法进行摊销。

根据企业所得税法关于企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,形成无形资产的,应按照无形资产成本的150%摊销之规定,该项无形资产的账面价值为2 000万元,而其计税基础为3 000万元(2 000×150%)。二者虽然存在差异1 000万元,但由于该无形资产不是企业合并形成的,同时在初始确认时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,如果确认该项可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,就需要对该无形资产的初始入账价值进行调整。因此,对于该项无形资产产生的可抵扣暂时性差异,不需要确认相应的递延所得税资产。

3. 采用权益法核算的长期股权投资不需要确认递延所得税。企业对持有的长期股权投资在采用权益法进行后续计量时,一般会产生两项差异:一项是企业调整长期股权投资初始投资成本与企业享有被投资方可辨认净资产公允价值份额的差额时产生的应纳税暂时性差异,由于该差异在未来期间是不转回的,因而不需要确认该项差异的递延所得税负债。另一项是企业根据被投资方的损益变动调整长期股权投资账面价值时产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异,对于该项差异,如果投资方和被投资方适用相同的所得税税率,投资方不需要补交所得税,因而也不需要确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

例6:2×12年7月1日,ABC公司以银行存款1 000万元购入E公司发行在外的普通股1 000万股,占E公司表决权股份的30%,派人参与E公司的生产经营决策,因而能够对E公司实施重大影响。投资日,E公司可辨认净资产的公允价值为4 000万元,2×12年度E公司实现净利润500万元。假设ABC公司和E公司会计政策相同,适用的所得税税率均为25%,无其他调整事项。

ABC公司相关账务处理如下:

(1)2×12年7月1日初始投资时,借:长期股权投资——E公司(成本)1 000;贷:银行存款1 000。

(2)投资后按权益法对长期股权投资进行后续计量时,应调整长期股权投资的初始计量成本200万元(4 000×30%-1 000),借:长期股权投资——E公司(成本)200;贷:营业外收入200。

(3)2×12年度资产负债表日,根据E公司实现的净利润,按持股比例确认投资收益150万元(500×30%)。会计分录为:借:长期股权投资——E公司(损益调整)150;贷:投资收益150。

本例中,ABC公司调整长期股权投资初始投资成本所产生的应纳税暂时性差异200万元和按被投资方E公司实现的净利润调整的长期股权投资账面价值所产生的应纳税暂时性差异150万元,都不需要确认相应的递延所

得税资产。

但应注意:如果企业对长期股权投资的持有意图由长期持有转变为拟近期出售,按税法规定,企业在转让或处置长期股权投资时,因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的暂时性差异,投资企业应确认相关的递延所得税资产或负债。确认时,对于长期股权投资因被投资方损益变动而产生的暂时性差异所形成的递延所得税,应计入留存收益或当期损益;因被投资方其他权益变动而产生的暂时性差异所形成的递延所得税,应计入资本公积。

三、确认非资产负债表项目对递延所得税影响应注意的事项

1. 对于可弥补亏损所产生的递延所得税资产,应以预期能够弥补该亏损的数额为限进行确认。如果在初始确认可弥补亏损时,预期不能弥补的部分,其相应的递延所得税资产不应予以确认;如果按预期可弥补亏损的数额确认的递延所得税资产,在亏损弥补期届满时,对于未能得以弥补的亏损,应将其已确认的递延所得税资产在弥补期届满当期予以核销,计入当期所得税费用。

2. 以公允价值计量的相关资产,其公允价值变动对递延所得税的影响,应在资产负债表日根据该资产的账面价值(公允价值)与计税基础(初始成本)的差异确认相应的递延所得税资产和递延所得税负债,列入当期所得税费用或“资本公积——其他资本公积”科目中,不作为特殊事项处理。

例7:ABC公司2×13年初持有一项可供出售金融资产,其初始成本为500万元。2×13年资产负债表日,该项可供出售金融资产的公允价值为600万元。假设该公司“递延所得税资产”和“递延所得税负债”科目不存在期初余额。

ABC公司在2×13年资产负债表日,应调增可供出售金融资产的账面价值100万元,同时应确认相应的递延所得税负债和资本公积。具体的会计处理为:借:可供出售金融资产100;贷:资本公积——其他资本公积75,递延所得税负债25。

3. 在确认非资产负债表项目对递延所得税的影响时,如果企业适用的所得税税率发生变化,企业应按变化后的税率,重新计量已确认的递延所得税资产和递延所得税负债的账面价值。

主要参考文献

1. 中华人民共和国企业所得税法实施条例专门起草小组.《中华人民共和国企业所得税法实施条例》释义及适用指南.北京:中国财政出版社,2007

2. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则第18号——所得税.上海:立信会计出版社,2006