

## 暂时性差异不确认递延所得税的情况说明

李夏凡 陈贺

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

**【摘要】** 现行企业会计准则要求采用资产负债表债务法核算所得税,在这种情况下,符合条件的暂时性差异需要确认递延所得税,但是在某些特殊情况下企业可以不确认递延所得税。本文用实例对此加以分析。

**【关键词】** 暂时性差异 递延所得税资产 递延所得税负债

企业资产负债表上的资产、负债按照企业会计准则确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,二者之间可能会存在差异,根据会计准则规定,这一差额应确认为暂时性差异。根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,暂时性差异分为可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异,符合条件的可抵扣暂时性差异应该确认递延所得税资产;符合条件的应纳税暂时性差异应该确认递延所得税负债。但是在特殊情况下不确认递延所得税。

### 一、可抵扣暂时性差异不确认递延所得税资产的情况

在某些情况下,如果企业发生的某项交易或事项不是企

因此导致企业增加了1700元的增值税额及119元的城市维护建设税(1700×7%)、51元的教育费附加(1700×3%)。例2中,因自然灾害造成的材料毁损,老细则下因将其定义为非正常损失而导致其增值税进项税额转出,由此使企业增加了1700元的增值税额及119元的城市维护建设税、51元的教育费附加,而新细则下增值税没有受到影响。将两种情况下所交增值税及相关附加税进行比较,不难发现新老细则对非正常损失的不同定义对企业应交的增值税和相关附加税存在一定的影响。在老细则下如果存在因自然灾害、意外事故导致的存货盘亏,则企业要为此负担盘亏存货的进项税额及相关附加税;在新细则下如果存在因管理不善导致的存货盘亏,则企业要为此负担盘亏存货的进项税额及相关附加税。也就是说,无论是在老细则下还是在新细则下,如果企业的存货盘亏中既有因管理不善导致的盘亏,也有因自然灾害等原因导致的盘亏,则企业都要交纳增值税及相关附加税,但是如果存货的盘亏只有这两者中的其中一个原因,则会出现新细则下企业比老细则下多交或少交增值税及相关附加税的情况。

2. 对所得税的影响。企业所发生的支出是否准予在税前扣除以及扣除范围和标准,直接决定着企业应纳税所得额的计算,进而影响到企业的应纳税额。《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。而《企业所得税法实施条例》第三十二条指出,《企业所

业合并,并且交易的发生既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同形成可抵扣暂时性差异的,企业会计准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。其原因在于,如果确认递延所得税资产,则需调整资产、负债的入账价值,对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则,影响会计信息的可靠性,故该种情况下不确认相应的递延所得税资产。

另外,这里强调的是发生的这个时点、满足上述条件的不确认递延所得税资产,但是后续计量所产生的差异则应该确

得税法》第八条所称损失,是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失,转让财产损失,呆账损失,坏账损失,自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。企业发生的损失,减除责任人赔偿和保险赔款后的余额,依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。根据该规定,存货盘亏净损失是可以在税前扣除的。例1中,老细则下可以税前扣除的金额为1500元,而新细则下可以税前扣除的金额为3200元,则新细则下企业少交所得税425元(假定甲公司的企业所得税税率为25%)。例2中,老细则下可以税前扣除的金额为3400元,而新细则下可以税前扣除的金额为1700元,导致企业多交所得税425元。由此可见,如果存在因管理不善造成的存货盘亏净损失,新细则下企业可以少交所得税;如果存在因自然灾害造成的存货盘亏净损失,新细则下企业要交纳更多的企业所得税。

从企业总体纳税情况看,例1中,新细则下企业应纳税额比老细则下多1445元(1700+119+51-425);在例2中,老细则下企业应纳税额比新细则下多1445元(1700+119+51-425)。可见,企业如果存在因管理不善导致的存货盘亏,则按新细则处理会加重企业的税负;而如果存在因自然灾害导致的存货盘亏,按新细则处理则能减轻企业的税负。

### 主要参考文献

肖军,朱青山,姜志钢.非正常税收损失的认识与理解.现代审计与会计,2006;4

认递延所得税资产。

例 1: 某企业于 2009 年度共发生研发支出 300 万元, 符合资本化条件的支出 180 万元形成无形资产, 假定该无形资产于 2009 年 6 月 30 日达到预定用途, 采用直线法按 5 年摊销。不考虑其他纳税调整事项。税法规定, 企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用, 未形成无形资产计入当期损益的, 在按照规定据实扣除的基础上, 按照研究开发费用的 50% 加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150% 摊销。

2009 年 12 月 31 日无形资产账面价值 =  $180 - 180 \div 5 \div 12 \times 6 = 162$  (万元), 计税基础 =  $162 \times 150\% = 243$  (万元), 可抵扣暂时性差异 =  $243 - 162 = 81$  (万元)。本例中, 该项无形资产并非产生于企业合并, 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, 若确认其账面价值和计税基础之间产生暂时性差异的所得税影响则需要调整该项资产的历史成本, 准则规定该种情况下不确认相关的递延所得税。

例 2: 某企业于 2007 年 1 月 1 日以分期付款方式购入固定资产, 在未来三年每年年底支付 1 000 万元。

三年付款总额的现值是 2 950 万元。相关会计处理为:

借: 固定资产 2 950, 未确认融资费用 50; 贷: 长期应付款 3 000。

该固定资产入账价值是固定资产的现值, 为 2 950 万元, 而税法不认现值, 则固定资产计税基础是 3 000 万元。因此, 在初始确认时就产生了 50 万元的可抵扣暂时性差异。但是在发生时点, 该项交易不是企业合并, 并且既不影响会计利润也不影响应纳税所得额, 所以不能确认递延所得税资产。

## 二、应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债的情况

在某些情况下, 虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同, 产生了应纳税暂时性差异, 但出于各方面考虑, 企业会计准则中规定不确认相应的递延所得税负债。

### 1. 免税合并下商誉的初始确认。

商誉 = 合并成本 - 被购买方可辨认净资产公允价值

在免税合并的情况下, 商誉计税基础为 0, 由此产生的应纳税暂时性差异若确认递延所得税负债, 则减少被购买方可辨认净资产公允价值, 增加商誉, 由此进入不断循环状态。因此由商誉所产生的应纳税暂时性差异, 不确认递延所得税负债。

例 3: 假定 A 企业以 800 万元购入 B 企业 100% 的净资产, 该项合并符合税法规定的免税合并条件, 购买日各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础见下表(单位: 万元):

	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	300	185	115
应收账款	240	240	0
存货	230	195	35
其他应付款	(50)	0	(50)
应付账款	(150)	(150)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	570	470	100

假定企业适用的所得税税率为 25%, 则该项交易中应确认的递延所得税负债及商誉的金额如下:

不包括递延所得税的可辨认资产公允价值为 570 万元, 递延所得税负债为 25 万元 ( $100 \times 25\%$ ); 包括递延所得税的可辨认净资产的公允价值为 545 万元, 商誉为 255 万元, 企业合并成本为 800 万元。借: 商誉 25; 贷: 递延所得税负债 25。

如果确认由商誉产生的递延所得税负债 63.75 万元 ( $255 \times 25\%$ ), 则可辨认资产、负债的公允价值为 481.25 万元 ( $545 - 63.75$ ), 商誉为 318.75 万元 ( $800 - 481.25$ ), 从而增加商誉 63.75 万元 ( $318.75 - 255$ )。由此进入不断循环, 因此对于由商誉所产生的差异不确认递延所得税负债。需要指出的是, 在非免税合并的情况下, 非同一控制下的企业合并形成的商誉若将被合并方出售, 商誉的价值可计入应纳税所得额, 则初始确认商誉时, 商誉的账面价值与计税基础相等。在后期商誉计提减值准备, 使得商誉的账面价值小于计税基础, 会产生可抵扣暂时性差异。

2. 除企业合并以外的其他交易或事项中, 如果该项交易或事项的发生既不影响会计利润, 也不影响应纳税所得额, 则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同形成应纳税暂时性差异的, 交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

例 4: 一项资产按会计准则规定确定的初始入账价值为 200 万元, 但按税法规定, 其计税基础为 180 万元。由于该项交易的发生既不影响会计利润, 也不影响应纳税所得额, 则不确认相应的递延所得税负债。

该类交易或事项在我国企业实务中并不多见, 一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可, 两者之间不会产生差异。

3. 与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异, 一般应确认相应的递延所得税负债, 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, 如果不希望其转回, 则在可预见的未来该项暂时性差异不会转回, 从而无须确认相应的递延所得税负债。

例 5: 甲公司持有乙公司 30% 的股权, 对该项投资按照权益法核算。购入该项投资时, 甲公司支付了 2 000 万元, 取得投资当年年末乙公司实现净利润 600 万元, 甲公司按其持股比例应享有净利润 180 万元。

该项投资的账面价值为 2 180 万元, 计税基础为 2 000 万元。如果甲公司适用的所得税税率为 33%, 乙公司适用的所得税税率为 25%, 则甲公司应按适用税率的差额确认相应的递延所得税负债 19.2 万元 [ $180 = (1 - 25\%) \times (33\% - 25\%)$ ]。

如果该项交易同时满足上述两个条件, 则无须确认相应的递延所得税负债。

### 主要参考文献

财政部. 企业会计准则——应用指南 2006. 北京: 中国财政经济出版社, 2006