

现行所得税会计准则实务操作问题浅析

薛 艳(博士) 谭旭红(教授)

(黑龙江科技学院 哈尔滨 150027)

【摘要】 现行所得税会计准则全面采用资产负债表债务法,相对原来的所得税核算方法发生了很大变化。本文分析了实务中执行所得税会计准则的难点,包括对递延所得税资产和递延所得税负债的追溯调整以及实务中产生暂时性差异的常见事项等。

【关键词】 所得税会计准则 追溯调整 暂时性差异

一、首次执行现行会计准则的企业对暂时性差异的调整

在首次执行日对资产、负债的账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异的所得税影响企业要进行追溯调整,并将影响金额调整留存收益。

1. 企业原采用应付税款法核算所得税费用的,应当将按照会计准则相关规定调整后的资产、负债的账面价值与其计税基础进行比较,确定应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异,采用适当的税率计算递延所得税负债和递延所得税资产的金额,相应调整期初留存收益。

2. 原采用纳税影响会计法核算所得税费用的企业,应当根据《企业会计准则第18号——所得税》(简称“所得税会计准则”)的相关规定,计算递延所得税负债和递延所得税资产的金额,同时冲销递延税款余额,根据上述两项金额之间的差额调整期初留存收益。

3. 在首次执行日,企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,同时调整期初留存收益。

二、实务中产生暂时性差异的常见情形

1. 长期股权投资。长期股权投资项目的计税基础及暂时性差异的确定比较复杂,权益法导致的暂时性差异问题,确认关键取决于投资方的持有意图,大致可分为以下三种情况:

(1)如果准备长期持有,则需要考虑投资企业适用的所得税税率是否高于被投资企业的。如果有差异,一般情况下应按差异确认相应的递延所得税。

(2)如果同时满足以下两个条件: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,则无须确认相应的递延所得税。

(3)如果拟出售股权,则应以投资成本为计税基础,需要注意的是,此时计算所得税影响时应采用投资企业适用的所得税税率。

2. 公允价值变动。公允价值变动是导致交易性金融资产、可供出售金融资产产生暂时性差异的主要原因。现行会计准

则规定,上述资产期末按公允价值计量,公允价值变动转入损益或权益。而税法规定按初始计量金额核算,不认可由于公允价值变动引起的持有利得或损失。当公允价值上升时,形成应纳税暂时性差异;当公允价值下降时,形成可抵扣暂时性差异。

3. 计提的各项减值准备。应收票据、应收账款、预付账款、应收利息、其他应收款的坏账准备计提是导致应收款项产生暂时性差异的主要原因。现行会计准则规定,有客观证据表明应收款项发生了减值的,可以根据其账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额计算确认减值损失,而税法规定,只有应收账款、其他应收款可以按5%计提坏账准备,其他科目不得计提,形成可抵扣暂时性差异。

其他资产提取的减值准备,如存货跌价准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、持有至到期投资减值准备、长期股权投资减值准备,按税法规定,在计算应纳税所得额时不得扣除。只有在实际发生损失时,其损失金额才能从应纳税所得额中扣除,这时会形成可抵扣暂时性差异。

4. 累计折旧。

(1)计提折旧范围的不一致可能产生差异。现行会计准则规定,除已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地外,企业应当对所有固定资产计提折旧。而税法规定,房屋、建筑物以外未使用、不需用以及封存的固定资产不得计提折旧,形成可抵扣暂时性差异。税法还规定,2006年1月1日以后企业新购进的用于研究开发的仪器和设备,单位价值在30万元以下的,可一次或分次计入成本费用,在税前扣除,其中达到固定资产标准的应单独管理,不再计提折旧,这种情况也会产生暂时性差异。

(2)折旧方法和年限不一致可能产生差异。现行会计准则规定,企业可以根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法,包括年限平均法、工作量法、年数总和法和双倍余额递减法等。

税法则规定,原则上采用直线法折旧,满足一定条件的,可以采用加速折旧法;对折旧年限和残值率作了明确规定。两者在方法和年限不一致时会产生暂时性差异。

5. 亏损及税款抵减。对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,应视同可抵扣暂时性差异处理,在预计未来期间很可能取得足够的应纳税所得额时,应当以很可能取得的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,同时减少确认当期的所得税费用。可抵扣亏损及可结转以后年度的税款抵减的常见情况包括:

(1) 纳税年度发生亏损。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5年。

(2) 免税重组。免税重组时,被合并企业以前年度的亏损,如果未超过法定弥补期限,可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。具体按下列公式计算:某一纳税年度可弥补被合并企业亏损的所得额=合并企业某一纳税年度未弥补亏损前的所得额×(被合并企业净资产公允价值÷合并后合并企业全部净资产公允价值)。

(3) 债务重组。发生债务重组交易时,在一个纳税年度内债务人以非货币性资产抵债或债权人让步确认的资产转让所得或债务重组所得,占应纳税所得额50%及以上的,可以在不超过5年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额。

(4) 股权转让损失。企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的股权投资损失,可以在税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权投资损失,不得超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得,超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。

(5) 开办费。税法规定,企业在筹办期发生的费用,应当从生产、经营月份的次月起,分期摊销,摊销期间不得少于五年。而现行会计准则规定,筹建期间发生的费用在生产经营当年一次性计入当期损益。

(6) 企业分立。被分立企业的未超过法定弥补期限的亏损额可按分离资产占全部资产的比例进行分配,由接受分离资产的分立企业继续弥补。

(7) 用非货币性资产对外投资。企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,资产转让所得如数额较大,在一个纳税年度缴纳企业所得税确有困难的,报经税务机关批准,可作递延处理,在投资交易发生当期及随后不超过5个纳税年度内平均摊销转至各年度的应纳税所得额。

上述情形中,由于税法和现行会计准则规定的扣除时点不同都会形成暂时性差异。

6. 工效挂钩企业的工资结余。现行会计准则规定,所有与取得职工服务相关的支出均计入成本费用,在未支付之前作为负债计入应付职工薪酬。税法规定现行工效挂钩企业按照核准的额度计提的工资未实际发放的部分,不得税前扣除,待以后年度实际发放时在税前列支;未实行工效挂钩的企业,按计税工资标准税前扣除,超过计税工资标准的部分以后年度也不得在税前列支。

7. 不确认递延所得税资产和递延所得税负债的情况。

(1) 不确认递延所得税资产的情况。如果企业发生的某项交易或事项不属于企业合并,并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,即使该交易或事项产生可抵扣暂时性差异,也不应确认相关的递延所得税资产。常见情况包括:①融资租赁方式租入固定资产:现行会计准则规定,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值;税法上则按租赁合同约定金额作为计税成本,形成的可抵扣暂时性差异,不确认递延所得税资产。②购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的:会计上固定资产按公允价值入账,税法上按合同约定价值确认计税成本,形成可抵扣暂时性差异,但不确认递延所得税资产。③不同时满足具有商业实质和公允价值能够可靠计量条件的非货币性资产交换中取得的资产:按换入资产公允价值计量,形成可抵扣或应纳税暂时性差异,但不确认递延所得税资产或递延所得税负债。

(2) 不确认递延所得税负债的情况。①商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中,企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,按照会计准则规定应确认为商誉。按照税法规定作为免税合并的情况下,计税时不确认商誉的价值,两者之间的差额形成应纳税暂时性差异,但不确认与其相关的递延所得税负债。②除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该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,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。③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,在同时满足以下两个条件时不应确认相关的递延所得税负债: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。此种情况一般在企业通过与其他投资者签订协议,从而能够控制被投资单位利润分配政策时出现。

三、现行会计准则下当期所得税的会计处理

通常情况下,企业当期所得税和递延所得税作为所得税费用或收益计入当期损益。但当产生该暂时性差异的交易或事项在发生时直接计入所有者权益的,其相关递延所得税调整所有者权益,即借:资本公积,递延所得税资产;贷:应交税费——应交所得税,递延所得税负债。常见的会计处理包括以下情形:

1. 资产价值重估引起的账面价值变动,如国有企业股份制改制资产评估调账;非同一控制下控股合并形成全资子公司,现行会计准则允许全资子公司按评估价值调账;根据国家规定进行的清产核资、资产评估等调账。

2. 可供出售金融资产公允价值变动,如可供出售金融资产实际处置时,原计入所有者权益的递延所得税应当转出。

主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 陈文涓. 暂时性差异和递延税款的计量和列报. 中国管理信息化, 2007; 1