

财务与会计

导刊

FINANCE & ACCOUNTING GUIDE

08

2021年8月
上半月·实务

F1011 复印报刊资料 CN 11-4278/F ISSN1009-7546 CP154 邮发代号: 2-409

收入准则解释

五洋债审计师民事赔偿责任探讨

数据分析技术方法在企业审计中的创新应用

国有企业混合所有制改革中的无形资产评估问题研究

递延所得税资产和递延所得税负债核算的几个难点问题

ISSN 1009-7546



9 771009 754218

国内定价:25.00元



扫描全能王 创建

Contents 目录

主管 中华人民共和国教育部
主办 中国人民大学
编辑出版 中国人民大学书报资料中心
中心主任 张可云
总编辑 高自龙
副总编辑 钱 蓉 李军林

编委会
主 任 王化成
编 委 (按姓氏音序排列):
蔡 春 戴德明 郭道扬
郭复初 刘永泽 陆正飞
孟 焰 曲晓辉 宋 常
王庆成 王化成 王立彦
叶康涛 张龙平

责任编辑 靳 航
编辑部地址 北京市海淀区中关村大街
甲59号文化大厦
电话 (010)62514976
传真 (010)62516972
通信 北京9666信箱《财务与会计导刊》
编辑部
邮政编码 100086
电子信箱 cwykj2005@126.com

卷首语

完善顶层设计 引导会计行业创新发展

张敦力、冉明东

政策解读

4 收入准则解释

——识别与客户订立的合同(一)

应 唯

10 新收入准则下合同变更的会计处理与

涉税分析

于芳芳

15 企业合并中对赌协议会计处理准则依据的探讨

彭瑞清

会计实务

19 递延所得税资产和递延所得税负债核算的

几个难点问题

裴淑红、王燕梅

23 基于“财税适度分离”的增值税费用化

会计处理模式构建

王 琴等

28 论PPP项目政府方会计处理的改进

——基于高速公路PPP项目的思考

周国光

32 远期结汇现金流量套期保值业务

会计处理分析

——基于CAS22与CAS24的相关规定 张 丹、赵 昱



财务工作

- 37 国有企业混合所有制改革中的
无形资产评估问题研究 苑泽明等
- 42 材料企业水资源价值流转核算、
评价与决策 周志方等
- 48 贴现现金流法:解读与应用案例 温素彬、柴梦蝶

审计监督

- 55 五洋债审计师民事赔偿责任探讨 刘启亮等
- 63 P2P网贷平台风险及外部专项审计重点 徐建玲等

纳税与筹划

- 71 对并购重组特殊性税务处理案例
是否重复纳税的分析 黄 电
- 74 股权转让涉税风险管理的难点及对策 申山宏
- 78 企业所得税汇算清缴支出项目扣除比例梳理(上)
——六项与工资薪金有关支出可以按规定比例扣除
苏林波、刘厚兵

案例分析

- 82 股权众筹的风控管理案例分析
——以“36氦”宏力能源项目为例 李晶晶

e化财会

- 89 数据分析技术方法在企业审计中的
创新应用 崔 竹

刊号 ISSN 1009-7546
CN 11-4278/F

出版日期 每月1日

印刷 北京科信印刷有限公司

发行 北京报刊发行局

发行范围 公开发行

邮发代号 2-409

订购 全国各地邮局

中国人民大学书报资料中心
市场部

订购电话 (010)82503412、82503438

(010)82503029、82503439

开户银行 中国银行北京人大支行

户名 中国人民大学书报资料中心

账号 344156031742

广告热线 (010)62514919

广告发布登记证 京海市监广登字20170128号

书报资料中心网址 <http://zlzx.ruc.edu.cn>

启 事

敬请文章被全文转载的作者与书报资料中心

稿酬室联系稿酬事宜。

联系电话:(010)62515937 62513249



扫描全能王 创建

递延所得税资产和递延所得税负债核算的几个难点问题

◎ 文/ 裴淑红 王燕梅

企业所得税会计准则执行十几年来,资产负债表债务法的理解与实施至今依然是个难题。实务中企业往往同时涉及多种资产、负债项目账面价值与计税基础的差异问题,本文拟对上述问题进行分析。

一、难点问题分析

(一)产生暂时性差异的情形

资产负债表债务法下,暂时性差异产生于资产、负债项目的账面价值与计税基础的不同,也可能产生于特殊项目。

1. 因计提资产减值准备产生的暂时性差异。除按公允价值计价又随时准备变现的交易性金融资产不需要计提减值准备外,其他资产,如应收票据、应收账款、预付账款、存货、固定资产、无形资产、债权投资、长期股权投资等均需要在减值测试中发现资产减值时计提资产减值准备。在资产负债表列报时,应将已计提的资产减值准备作为资产减项且直接按净额列示,即资产负债表资产项目的账面价值应为扣除资产减值准备后的余额。税法原则上不认可资产减值准备,规定在减值准备实际发生前不得税前扣除,即

减值准备不得作为计税基础的减项。因此,无论什么资产,企业一旦计提资产减值准备,则会因会计与税法对资产减值准备的处理方法不一致产生暂时性差异。

2. 因折旧方法不同产生的暂时性差异。在后续计量中,会计上企业可以根据固定资产的使用情况合理选择直线法、双倍余额递减法、年数总和法计提折旧;而税法上企业除因税收优惠可以采用双倍余额递减法、年数总和法加速折旧外,原则上应采用直线法计提折旧。因此,如果企业采用加速折旧方法计提折旧而又不符合税法规定的享受税收优惠的条件时,则会产生暂时性差异。

3. 因公允价值计价产生的暂时性差异。目前,采用公允价值计价的资产有交易性金融资产、其他债权投资、其他权益工具投资、投资性房地产。公允价值计价的特点就是资产的账面价值会随市场价值的变化而变化,确认的公允价值变动损益或者其他综合收益也会影响当期利润或者其他所有者权益;而税法中没有公允价值计价的相关规定,相关资产的计税基础不能按公允价值确定,只能按取得成本确定。因此,对按公允价

值计价的资产的账面价值不同于其取得成本时,即会产生暂时性差异。

4. 因加计扣除产生的暂时性差异。内部研究开发无形资产的账面价值为实际发生的符合资本化条件的研发支出;符合税法加计扣除规定的内部研究开发无形资产,准予按照无形资产成本的175%摊销,计税基础是未来期间准予税前扣除的金额,也就是说内部研究开发无形资产的计税基础等于无形资产入账金额的175%。因此,内部研究开发无形资产会因符合税法加计扣除优惠条件而产生暂时性差异。

5. 因使用寿命不确定产生的暂时性差异。对使用寿命不确定的无形资产会计上不摊销,而是通过减值测试复核其价值是否发生减损,如发生减损的计提无形资产减值准备。也就是说使用寿命不确定的无形资产的账面价值未必随着时间推移发生变化。税法上对无形资产均要求在一定期限内摊销。也就是说使用寿命不确定的无形资产的计税基础会随着时间推移发生变化。因此,对于使用寿命不确定的无形资产计提的减值准备(或不计提)与按税法规定摊销的金额不一致时,即



会产生暂时性差异。

6. 因产品质量保证产生的暂时性差异。企业销售商品需要计提产品质量保证维修费,在确认预计负债的同时计入销售费用,即预计负债的账面价值对应减少了会计利润;税法规定产品质量保证维修费实际发生时方可确认,即维修费在未来期间发生时准予税前扣除。如果预计负债的账面价值与未来期间准予税前扣除的金额相等,根据负债的计税基础的定义可以确定因产品质量保证确认的预计负债的计税基础为零。因此,产品质量保证预计负债的账面价值与计税基础不同则会产生暂时性差异。

7. 因结转以后纳税年度扣除产生的可抵扣暂时性差异。税法中规定因金额超标不能在当期扣除但可以结转以后纳税年度税前扣除的费用主要有职工教育经费、广告费、公益性捐赠支出。这些费用可能体现在应付职工薪酬、应付账款、其他应付款等负债项目之中,也可能由于全部支付已结清相关负债,成为在资产负债表中不存在的负债项目。也就是说存在结转以后纳税年度扣除的费用,未必存在对应的负债项目,但结转以后纳税年度扣除的费用可以抵减未来期间应纳税所得额,即会因此产生可抵扣暂时性差异。

8. 因预缴所得税产生的可抵扣暂时性差异。在销售商品过程中预收货款,会计上因不符合收入的确认条件,不能确认收入,在记入“银行存款”的同时记入“预收账款”。该项预收账款没有影响当期的会计

利润,在未来期间符合收入确认条件时再确认收入计入会计利润。税法规定房地产开发企业开发建造的房地产预售收入应计入当期应纳税所得额预缴所得税。该项预收账款影响了当期应纳税所得额,已预缴所得税的预收账款在未来期间会计上确认收入时不再缴纳所得税。可以理解为在未来期间计税时可以从应纳税所得额中扣除该项金额。因此,对房地产开发企业预售房地产的预收款项,因会计和税法处理不同会产生可抵扣暂时性差异。

9. 因筹建费用产生的可抵扣暂时性差异。筹建费用在会计上可以一次性计入管理费用,但税法规定分5年摊销,两者税前扣除存在暂时性差异。筹建费用因一次性计入损益不会形成资产,同时也很可能已经付清款项不会包含在负债项目之中,容易被忽视;即使因没有付清款项使筹建费用存在于负债项目,但税法规定的摊销金额也与款项是否支付无关。所以在分析筹建费用对应的负债项目时,要注意其特殊性,不按未来期间可税前扣除金额来判断负债的计税基础,而是将筹建费用作为特殊项目,直接按未来期间还可税前扣除的未摊销金额确认可抵扣暂时性差异。这样比较简单,也可以避免款项是否支付、支付多少带来的麻烦和困扰。

10. 因可弥补亏损产生的可抵扣暂时性差异。税法规定企业发生亏损的,可以自次年起5年(特殊企业10年)内产生的应纳税所得额中弥补亏损。也就是说可弥补亏损可以减少未来期间的应纳税所得额,

起到了可抵扣暂时性差异的作用。亏损在会计上登记在“利润分配——未分配利润”账户,是各种收入、费用等综合的结果,无法对应资产、负债项目,无法根据资产、负债项目账面价值、计税基础的规定确认差异,但可弥补亏损能够抵减未来期间应纳税所得额是客观事实,应作为特殊项目直接按未来期间可弥补的亏损确认可抵扣暂时性差异。

11. 未抵扣的创投企业税收优惠产生的可抵扣暂时性差异。税法规定符合创投企业税收优惠条件的,可以按照创投企业投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创投企业的应纳税所得额;当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣。显然,未抵扣的创投企业税收优惠能够抵减未来期间应纳税所得额也是客观事实,也应作为特殊项目确认为可抵扣暂时性差异。

(二)递延所得税资产和递延所得税负债的确认

1. 不确认递延所得税资产和递延所得税负债的特殊情况

(1)内部研究开发无形资产的可抵扣暂时性差异不确认递延所得税资产。由于加计扣除税收优惠政策导致内部研究开发无形资产的账面价值小于其计税基础,从而产生可抵扣暂时性差异。所得税会计准则中规定有例外条款,如该无形资产的确认不是产生于企业合并交易、同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,则不确认该暂时性差异的所得税影响。

(2)可抵扣暂时性差异超过未来期间很可能取得的应纳税所得



额的部分不应确认为递延所得税资产。未来期间企业如果取得足够的应纳税所得额,该应纳税所得额可以扣除可抵扣暂时性差异后缴纳所得税。可抵扣暂时性差异与企业所得税税率的乘积相当于减少未来期间应纳税款的一种资产,也就是递延所得税资产。但基于谨慎性原则,不能高估资产。如果未来期间无法取得应纳税所得额,未来期间不用缴纳所得税,这时如果将可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产则毫无意义,只能虚增资产。如果未来期间取得的应纳税所得额少于可抵扣暂时性差异,未来期间缴税时必然有部分可抵扣暂时性差异无法利用,将无法利用的可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产同样是虚增资产。

(3)免税合并情况下因商誉产生的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债。如存在应纳税暂时性差异,基于谨慎性原则应确认递延所得税负债。但在免税合并情况下,因合并增值确认的商誉没有缴纳企业所得税,免税的商誉在未来期间自然不能抵扣企业所得税。也就是说免税合并形成的商誉的计税基础为零,商誉的账面价值必然大于其计税基础形成应纳税暂时性差异,该差异自然在未来期间也不用缴纳企业所得税,因而免税合并情况下因商誉产生的应纳税暂时性差异不确认相应的递延所得税负债。

2. 当年未足额抵免的税额优惠可以直接确认为递延所得税资产

税额抵免是指企业购置并实际使用符合税法规定的环境保护、

节能节水、安全生产等专用设备的,该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税所得税税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免。

税额抵免优惠直接抵免的是应纳税所得税税额,而不是抵扣应纳税所得税额。当年不足抵免的应纳税所得税额结转以后纳税年度抵免,是直接减少未来期间应纳的所得税税额,因此可以将当年未足额抵免的税额优惠作为特殊情况直接确认为递延所得税资产。

(三)递延所得税资产和递延所得税负债的账务处理

1. 计量。递延所得税资产、递延所得税负债与其他资产、负债一样属于静态要素,反映某一时点的资产、负债状况,其金额是余额的概念;但当期计量的递延所得税资产和递延所得税负债,是发生额的概念,是变化数,是在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额。即:当期递延所得税资产的发生额应等于可抵扣暂时性差异乘以企业所得税税率减去递延所得税资产的期初余额;当期递延所得税负债的发生额应等于应纳税暂时性差异乘以企业所得税税率减去递延所得税负债的期初余额。

2. 建账与记账。在所得税核算过程中,企业应根据可能涉及的科目设置“递延所得税资产”“商誉”“应交税费”“递延所得税负债”“所得税费用”“其他综合收益”等账户。其中,“递延所得税资产”账户应当按照可抵扣暂时性差异等项目,如交易性金融资产、应收账款、存货、固定资

产、无形资产、投资性房地产、其他债权投资、其他权益工具投资、预收账款、预计负债、职工教育经费、广告费、筹建费用、可抵扣亏损、税额抵免等进行明细核算;“递延所得税负债”账户可按应纳税暂时性差异项目,如交易性金融资产、固定资产、投资性房地产、其他债权投资、其他权益工具投资等进行明细核算。

二、案例分析

案例资料:甲公司2020年度利润总额为26960000元,企业所得税税率为25%。“递延所得税资产”总账年初余额为800000元,“递延所得税资产”的“固定资产”“可弥补亏损”明细账年初余额分别为300000元、500000元。假定在未来期间企业取得的应纳税所得额足够抵扣可抵扣暂时性差异。2020年度会计上和税法上处理存在差异的交易和事项如下。

(1)2020年年末,交易性金融资产的投资成本为800000元,公允价值为1300000元。

(2)2020年年末,存货的成本为16600000元,账面价值为16000000元。

(3)一管理用固定资产的原价为12000000元,2019年1月开始折旧,会计上按双倍余额递减法计提折旧,税法上按直线法计提折旧。2019年,会计上计提折旧2400000元,按税法可计提折旧1200000元;2020年,会计上计提折旧1920000元,按税法可计提折旧1200000元,年末计提固定资产减值准备400000元。

(4)2020年年初,外购一管理用无形资产的成本为800000元,



根据规定将其作为使用寿命不确定的无形资产核算。2020年年末,该项无形资产未发生减值。计税时,以10年为期限采用直线法摊销该无形资产,当年摊销80000元。

(5)2020年年末,内部研究开发一无形资产的成本为2000000元,按照税法规定在未来期间准予税前扣除的金额为3500000元(尚未开始摊销)。

(6)预计产品质量保证维修费2850000元。

(7)2020年1月至12月份,每月计入成本费用的职工薪酬6280000元均为合理的职工薪酬。其中:职工工资总额4000000元、职工教育经费400000元。1月至12月份,职工教育经费一直处于不断计提与使用之中,在“应付职工薪酬”账户中不断增加与减少,假定职工教育经费的实际使用数与计提数一致。按照税法规定,每月计入成本费用的6280000元职工薪酬中,可予税前扣除的职工薪酬支出为6200000元,其中职工教育经费320000元。但超标的职工教育经费80000元(400000-320000)可结转以后纳税年度扣除。

(8)2019年度发生经营亏损2000000元。

2020年年末,甲公司递延所得税的核算如下:

(一)计算递延所得税

1. 计算递延所得税资产

内部研究开发无形资产的可抵扣暂时性差异1500000元(3500000-2000000),符合所得税准则不确认递延所得税资产例外条款的规定,因而不确认递延所得税资产。

递延所得税资产增加额= $(16600000-16000000) \times 25\%$ (存货)+ $\{[(12000000-1200000-1200000)-(12000000-2400000-1920000-400000)] \times 25\%-300000\}$ (固定资产)+ $[2850000-(2850000-2850000)] \times 25\%$ (预计负债)+ $(400000-320000) \times 12 \times 25\%$ (职工教育经费)+ $[(2000000-2000000) \times 25\%-500000]$ (可抵扣亏损)=882500(元)。

2. 计算递延所得税负债

递延所得税负债增加额= $(1300000-800000) \times 25\%$ (交易性金融资产)+ $[800000-(800000-80000)] \times 25\%$ (无形资产)=145000(元)。

3. 计算递延所得税

递延所得税=递延所得税负债增加额-递延所得税资产增加额= $145000-882500=-737500$ (元)。

(二)编制记账凭证

2020年年末,核算递延所得税(单位:元)。

借:递延所得税资产——存货	150000
——固定资产	280000
——预计负债	712500
——职工教育经费	240000
贷:递延所得税资产——可抵扣亏损	500000
递延所得税负债——交易性金融资产	125000
——无形资产	20000
所得税费用——递延所得税费用	737500

(三)建账与记账

1. 建账

(1)建立总账。2020年年初,甲公司为核算所得税应建立“递延所得税资产”“递延所得税负债”等总账账户,并将上年年末余额过入上述总账账户本年年初余额。

(2)建立明细账。2020年年初,甲公司为核算所得税在建立上述总账的同时应建立“递延所得税资产——固定资产”等和“递延所得税负债——交易性金融资产”等明细账账户,并将上年年末余额过入上述明细账账户本年年初余额。

2. 记账

(1)登记总账。2020年年末,甲公司根据记账凭证,依据总账、明细账平行登记的记账规则,登记“递延所得税资产”“递延所得税负债”等总账账户,并结出本期发生额及期末余额。

(2)登记明细账。2020年年末,甲公司根据记账凭证,依据总账、明细账平行登记的记账规则,登记“递延所得税资产”的“存货”“固定资产”“预计负债”“职工教育经费”“可抵扣亏损”和“递延所得税负债”的“交易性金融资产”“无形资产”等明细账账户,并结出本期发生额及期末余额。

在完成平行登记“递延所得税资产”“递延所得税负债”等总账和明细账之后,要注意进行总账与明细账核对,做到账账相符。

作者简介:裴淑红,北京城市学院教授;王燕梅,北京市社会科学院管理研究所副研究员。

原载《财务与会计》(京),2021.10.53~56

