

再谈同一项递延业务 是否需进行两种纳税调整

周 英

笔者在《财务与会计》2011年第6期对同一项递延业务是否进行两种纳税调整问题进行分析得知：同一项递延业务如果既涉及到暂时性差异，又涉及到构成利润总额与税法规定有差异的项目，则既要进行暂时性差异的调整，又要进行永久性差异的调整。但如果同一项递延业务只涉及到暂时性差异，不涉及到利润总额项目，则不需要进行永久性差异的处理，因为它与纳税调整的永久性差异无关。下面笔者举例说明该项差异业务的调整。

一、递延业务涉及到“资本公积”科目的纳税调整

例1：华新公司2010年1月2日以20元/股购入丰义公司普通股股票50 000股，另支付各项交易费用7 500元。因该股票投资不准备近期变现，故列作“可供出售金融资产”处理。2010年12月31日，该股票每股升为24元，共升值200 000元 $[50\,000 \times (24 - 20)]$ 。华新公司2011年1月25日将丰义公司普通股股票全部售出，取得净款1 300 000元。有关业务及其会计分录如下（假定不考虑公司其他业务）：

(1) 2010年1月2日，华新公司购入丰义股票付款1 007 500元（买价加上交易费用）。

借：可供出售金融资产——丰义股票（成本） 1 007 500
贷：银行存款 1 007 500

(2) 2010年12月31日，丰义股票升值200 000元。

借：可供出售金融资产——丰义股票（公允价值变动） 200 000
贷：资本公积 200 000

(3) 2010年12月31日，华新公司“可供出售金融资产”账户产生“暂时性差异”200 000元，即会计账面上“可供出售金融资产”账户借方余额为1 207 500元，税务机关认定的计税基础是1 007 500元。华新公司计算“暂时性差异”形成的纳税递延额为50 000元 $[(1\,207\,500 - 1\,007\,500) \times 25\%]$ 。

借：资本公积 50 000
贷：递延所得税负债 50 000

很显然，上述第(2)笔、第(3)笔业务未涉及利润总额项目，即对递延项目进行处理时仅仅对“暂时性差异”的纳税进行递延，不对“永久性差异”的纳税进行处理，因为它没有涉及“永久性差异”项目。华新公司2010年12月31日确定的利润总额为0元。

(4) 2011年1月25日，华新公司将50 000股丰义股票全部售出，取得销售净款1 300 000元。

借：银行存款 1 300 000
贷：可供出售金融资产——丰义股票（成本） 1 007 500
——丰义股票（公允价值变动） 200 000
投资收益 92 500

(5) 2011年1月31日，华新公司转销“递延所得税负债”账户余额50 000元和“资本公积”账户余额150 000元 $(200\,000 - 50\,000)$ 。

借：递延所得税负债 50 000
资本公积 150 000
贷：投资收益 200 000

(6) 2011年1月31日，华新公司结转“投资收益”科目。

借：投资收益 292 500
贷：本年利润 292 500

2011年1月31日，华新公司确认的当月利润总额292 500元。

(7) 2011年1月31日，华新公司计算应纳税所得额=计税前利润±纳税调整=292 500+0=292 500（元），应交所得税=应纳税所得额×所得税率=292 500×25%=73 125（元）。

借：所得税费用——当期所得税费用 73 125
贷：应交税费——应交所得税 73 125

(8) 2011年1月31日,华新公司结转“所得税费用”科目。

借:本年利润 73 125
贷:所得税费用——当期所得税费用 73 125

(9) 2011年1月31日,华新公司计算当月净利润=利润总额-所得税费用=292 500-73 125=219 375(元)。

此处计算的净利润219 375元和《财务与会计》2011年第6期交易性金融资产2010年12月及2011年1月合计净利润219 375元一致。

二、递延业务涉及到亏损结转的纳税调整

例2:龙东公司在2008年至2011年间每年应税收益分别为:-150万元、50万元、40万元、70万元,适用所得税税率始终为25%。该公司这一期间无其他暂时性差异。龙东公司如何编制会计分录进行纳税调整呢?《企业会计准则第18号——所得税》规定:企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应当以很可能获得用来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。根据这一要求,龙东公司在2008年年末发生150万元亏损时分析认为,以后几年有能力弥补这一亏损,故在当时就确认为“递延所得税资产”。龙东公司各年末会计分录纳税调整如下:

(1) 2008年12月31日,龙东公司亏损150万元,确认由以后年度弥补的亏损的递延所得税资产是37.5万元($150 \times 25\%$),龙东公司对此做如下会计分录:

借:递延所得税资产 375 000
贷:所得税费用——递延所得税费用(补亏减税) 375 000

编制上述会计分录的原因是龙东公司对“暂时性差异”的处理和调整,即:龙东公司2008年度亏损150万元在资产负债表“未分配利润”项目列为负数(挂账),在确认37.5万元以后年度弥补后,减少了“未分配利润”项目的数额,即,借记“所得税费用——递延所得税费用”,贷记“本年利润”,金额为37.5万元;借记“本年利润”,贷记“利润分配——未分配利润”,金额为37.5万元。会计“未分配利润”项目余额为-112.5万元。会计期末“未分配利润”项目金额的这一变化并未得到税务机关的认可。在税务机关看来,企业亏损可以留待以后年度发生盈利时税前弥补或税后弥补,在亏损的当年,它认定的“未分配利润”金额是-150万元,以后年度实际发生盈利补亏时“未分配利润”项目金额才变动。龙东公司需要调整这一“暂时性差异”,确认“递延所得税资产”37.5万元。由于这一项预计弥补项目不涉及利润总额项目的变动,故不需要对“永久性差异”进行调整和处理。

(2) 2009年12月31日,龙东公司获利50万元时,确认抵补以前年度亏损的递延所得税资产12.5万元($50 \times 25\%$)。

借:所得税费用——递延所得税费用(补亏减税) 125 000

贷:递延所得税资产 125 000

上述会计分录是龙东公司对“暂时性差异”的处理和调整。由于这一项预计弥补项目不涉及利润总额项目的变动,故不需要对“永久性差异”进行调整和处理(下同)。

(3) 2010年12月31日,龙东公司获利40万元时,确认抵补以前年度亏损的递延所得税资产10万元($40 \times 25\%$)。

借:所得税费用——递延所得税费用(补亏减税) 100 000

贷:递延所得税资产 100 000

(4) 2011年12月31日,龙东公司获利70万元时,确认抵补以前年度剩余亏损的递延所得税资产15万元($37.5 - 12.5 - 10$),同时确认当期应交所得税2.5万元($70 \times 25\% - 15$)。

借:所得税费用——递延所得税费用(补亏减税) 150 000

贷:当期所得税费用 25 000

贷:递延所得税资产 150 000

应交税费——应交所得税 25 000

从以上账务处理可见,一项递延业务只涉及亏损结转情况而不涉及到利润总额项目的,只需要调整处理“暂时性差异”,不需要进行“永久性差异”的处理。■

(作者单位:常熟理工学院管理学院)

责任编辑 武献杰

● 短讯

近日,“2011大型企业集团管控趋势高峰论坛”在京举行。本次论坛由浪潮集团主办,共吸引近千名企业高管以及相关政府部门领导、著名学者和行业资深专家参与。会议围绕“转型升级 云筹未来”这一主题,就当前经济形势下中国集团企业面临的管理创新等话题展开深入研讨,深度剖析云计算时代集团管理信息化发展的新趋势。浪潮集团有限公司董事长兼CEO孙丕恕表示,“云计算的出现为集团企业信息化注入了新的活力。目前,浪潮集团正紧紧抓住云计算的机遇,全面向云计算整体解决方案供应商转型。”

(张阳供稿)