

房地产开发企业预售收入所得税会计处理的探讨

□ 徐美华

国税发[2003]83号文件第二条规定:“房地产开发企业采取预售方式销售开发产品的,其当期取得的预售收入先按规定的利润率计算出预计营业利润额,再并入当期应纳税所得额统一计算缴纳企业所得税,待开发产品完工时再进行结算调整。”那么,由于预计营业利润发生的应税差异及产生的未来所得税影响金额的会计处理该如何进行呢?

由于预计的营业利润待开发产品完工结算调整时可以转回,该差异为未来可抵减时间性差异。若采用“纳税影响会计法——债务法”,在税率变动或开征新税时,需要调整递延税款的账面余额,且调整金额较大、操作较烦琐。故笔者认为宜采用“纳税影响会计法——递延法。”由于按预售收入预计营业利润只是对当期会计利润(亏损)的一项纳税调整(要求按季调整缴纳),是直接在企业所得税纳税申报表上做加(减)法。那么预计营业利润发生的时间性差异是否一定会影响未来所得税金额呢?如将发生的时间性差异所产生的未来所得税影响数确认资产,并将此所得税影响数递延至开发产品销售结算期确认为所得税费用,那么当期应税差异影响的未来所得税额究竟是多少?这是房地产开发企业所得税会计处理方法中的一个难点。

1、若当期并入(抵减)预计营业利润后,应纳税所得额为正数,当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的

金额小(等)于当期应交所得税额,说明由于预计营业利润发生的应税差异全额影响所得税金额,其产生的未来所得税影响金额应全额递延至销售结算期与收入配比,其递延税款借方金额为当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的金额。

例1:某企业2004年9月末应纳税所得额为25万元,1—9月末预计营业利润20万元,其中三季度预计营业利润6万元;1—9月末累计抵减预计营业利润5万元,其中三季度应转回递延税款借方金额0.66万元,已缴纳企业所得税4万元。计算当期所得税费用、并作有关会计分录(所得税率为33%)。

当期应交企业所得税=(25+20-5)×33%-4=9.2(万元)

当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的金额=6×33%=1.98(万元)(小于当期应交所得税金额)

当期产生的递延税款借方金额为1.98万元

当期转回的前期确认的递延税款借方金额为0.66万元

当期所得税费用=9.2+0.66-1.98=7.88(万元)

借:递延税款 1.98

贷:应交税金—应交企业所得税 1.98

借:所得税 7.88

贷:递延税款 0.66

并价差”项目年末数为198万元(213-15)。“合并价差”项目年末数与A公司2003年度个别会计报表“股权投资差额”项目年末数198万元(220-22)一致,以后年度,A公司合并会计报表时不必再对该股权投资差额摊销数作调整。

在实务中,类似例1、例2的情况经常是同时存在的,实际处理时,应通盘考虑进行合并调整与抵销。在连续编制合并会计报表时,对影响“年初未分配利润”的上年度合并调整分录,如例1中对“两表”的股权投资收益差异7万元的调整分录、例2中对股权投资差额摊销差异-0.7万元(或-7万元)的调整分录,均应过入(原调整分录有关收入或费用科目过入时应改为“年初未分配利润”科目)。限于篇幅,具体合

并处理在此不再赘述。

在多层控股情况下,也可采取一次合并的方法编制合并会计报表。本文对一次合并方法不再叙述,但要提醒注意的是,在采取一次合并的方法编制合并会计报表时,对合并抵销内部往来中相应抵销坏账准备及抵销未实现内部销售利润等而引起合并净利润或所有者权益增减的金额,还应考虑其是否对少数股东收益、少数股东权益有影响。如果有影响,应对少数股东应享有(或分担)数进行调整。

(作者单位:浙江天健会计师事务所 青岛建设集团

中石化股份天津分公司)

责任编辑 季建辉

应交税金—应交企业所得税 7.22

2、若当期并入(抵减)预计营业利润后,应纳税所得额为正数,当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的金额大于当期应交所得税额,说明由于预计营业利润发生的应税差异,部分影响所得税金额。即一部分抵补原应纳税所得额负数,视同永久性差异处理;一部分产生的所得税影响金额应递延至销售结算期与收入配比,其递延税款借方金额为当期应交企业所得税。

例2:某企业2004年9月末应纳税所得额为15万元,1—9月末预计营业利润30万元,其中三季度预计营业利润20万元;1—9月末累计抵减预计营业利润16万元,其中三季度应转回递延税款借方金额2.64万元,已缴纳企业所得税6万元。计算当期所得税费用、并作有关会计分录(所得税率为33%)。

当期应交企业所得税 $= (15+30-16) \times 33\% - 6 = 3.57$ (万元)

当期以预计营业利润为基数按当期适用税率计算的金额 $= 20 \times 33\% = 6.6$ (万元)(大于当期应交所得税额)

当期产生的递延税款借方金额 $= 3.57$ 万元

当期转回的前期确认的递延税款借方金额为2.64万元

当期所得税费用 $= 3.57 + 2.64 - 3.57 = 2.64$ (万元)

借:递延税款 3.57

贷:应交税金—应交企业所得税 3.57

借:所得税费用 2.64

贷:递延税款 2.64

该例未并入当期预计营业利润金额时,预计营业利润抵减后的应纳税所得额为负数,则说明当期预计营业利润并入后,部分金额抵补了当期应纳税所得额负数(视同永久性差异处理),没有产生未来所得税影响金额,这部分金额可不作为基数计算所得税在递延税款借方反映;抵补完当期应纳税所得额负数后才会有当期所得税应交数,即当期所得税应交数是预计营业利润并入后产生的,故当期递延税款借方金额为当期应交所得税金额。

3、若当期并入(抵减)预计营业利润后,当期应纳税所得额为零或负数、或当期应交企业所得税为零,说明预计营业利润并入后只是抵补当期应纳税所得额负数(视同永久性差异处理),并未产生所得税影响金额,故当期递延税款借方金额为零。当期销售结算应转回前期确认的递延税款借方金额,作为所得税费用,与当期会计收益配比,从而抵减留存收益。下一会计年度,未缴纳企业所得税年度的预计营业利润销售结算后仍可抵减当期应纳税所得额,因为在财务的持续经营的前提下,前一年度虽未缴纳企业所得税,但预计营业利润抵补了部分应纳税所得额负数,下一年度(连续5年内)应纳税所得额若为正数,经税务师事务所等中介机构对前一年度应纳税所得额负数审核报税务部门批准后,可予以税前弥补(弥补金额中已扣除原预计营业利润金额)。

例3:某企业2004年9月末应纳税所得额为10万元,1—9月末预计营业利润20万元,其中三季度预计营业利润12万元;1—9月末累计抵减预计营业利润15万元,其中三季度应转回递延税款借方金额2.64万元,已缴纳企业所得税6万元。计算当期所得税费用、并作有关会计分录(所得税率为33%)。

当期应缴纳企业所得税额 $= (10+20-15) \times 33\% - 6 = -1.05$ 万元(为负数)

当期产生的递延税款借方金额为0

当期转回的前期确认的递延税款借方金额为2.64万元

当期所得税费用为2.64万元

借:所得税 2.64

贷:递延税款 2.64

《企业会计制度》第七章第一百零七条规定:“采用纳税影响会计法时,在时间性差异所产生的递延税款借方金额的情况下,为了慎重起见,如在以后转回时间性差异的时期内(一般为3年),有足够的应纳税所得额予以转回的,才能确认时间性差异的所得税影响金额,并作为递延税款的借方反映,否则,应于发生当期视同永久性差异处理。”由于房地产开发企业预计营业利润的特性,当期预收房款预计营业利润与当期销售结算抵减预计营业利润往往反差很大,且难以预计以后年度的应纳税所得额是正数还是负数,若在发生当期作为永久性差异处理,则会出现税前会计利润与税后会计净利润反差很大,甚至留存收益也会出现红字,不符合配比原则,容易误导会计报表使用者;若在发生当期作为递延税款借方反映,销售结算转回前期确认递延税款借方金额,使发生的所得税费用能与收益配比,虽在以后年度可能会出现当期应纳税所得额不足抵减当期应抵减的预计营业利润,但转回的所得税影响金额是与当期收益配比,不会误导会计报表使用者,也符合所得税会计处理原则。

综上所述,由于国税发[2003]83号文件的发布,给会计核算提出了不少新问题,增加了会计核算难度,但只要所得税会计处理方法得当,不人为加大递延税款借方金额,注重实质重于形式的会计原则,做到原预计多少营业利润,销售结算抵减多少;所得税借方差异在递延税款归集多少,销售结算转回多少。哪幢哪户销售结算,就抵减哪幢哪户预计营业利润。需要注意的是:若当期退回预售房款(已预计营业利润并产生递延税款借方金额),不能将当期预收账款金额扣减当期退回金额计算预计营业利润,否则会发生原在递延税款归集的所得税借方金额无法全额转回或转回金额大于原归集金额,应将退回金额的预计营业利润直接抵减当期应纳税所得额,同时转回原在递延税款归集的所得税借方金额,该部分差异虽未实现销售,但由于退款原计算的递延税款借方金额应予转回。

(作者单位:浙江建德市城建工程有限公司)

责任编辑 王教育