

非现金资产对外投资处置时 递延税款的会计处理

纪凤杰

根据《投资》准则规定,企业以非现金资产对外投资取得长期股权投资,其放弃非现金资产的公允价值或取得股权的公允价值超过所放弃的非现金资产账面价值的差额,扣除未来应交所得税后的部分计入资本公积准备项目(反之则确认为损失,计入当期损益)。待处置该项投资时,按税法规定计算的应交所得税予以纳税。计入本期损益的所得税费用仅是出售该股权投资收益应交的所得税,原评估确认价值大于投出资产账面价值差额应交的所得税从原计入递延税款的贷方金额中转入应交所得税。那么,递延税款在非现金资产对外投资处置时,应如何进行账务处理呢?笔者现介绍如下:

例:A公司以固定资产对B企业投资,其投资额占B企业注册资本的18%,A公司的所得税率为33%。A公司投出资产账面价值75 000元(不考虑折旧),资产评估确认价值为78 000元。A公司对B企业投资采用成本法核算。二年后A公司将该投资转让(二年内A公司未再追加投资),如果转让所得价款分别是(1)85 000元(2)76 000元(3)73 000元(假设二年内未获得任何投资利润),在这三种情形下A公司的会计处理分别如下:

初始投资时,情形(1)(2)(3)的会计分录如下:

借:长期股权投资——B企业 78 000
贷:固定资产 75 000
 资本公积——股权投资准备 2 010
 递延税款 990

其中,递延税款=(78 000—75 000)×33%=990(元)

处置投资时,情形(1)的分录如下:

借:银行存款 85 000
贷:长期股权投资——B企业 78 000
 投资收益——股权出售收益 7 000

情形(2)(3)的分录如下:

借:银行存款 76 000(73 000)
 投资收益——股权出售收益 2 000(5 000)
贷:长期股权投资——B企业 78 000(78 000)

同时,情形(1)(2)(3)下:

借:资本公积——股权投资准备 2 010
贷:资本公积——其他资本公积转入 2 010

下面,针对该例题中涉及递延税款的会计分录分别情形(1)(2)(3)来讨论。

情形(1):处置投资所得价款85 000元,大于投资账面价值78 000元,且大于投出非现金资产账面价值75 000元。根据税法规定,该投资应交所得税=(85 000—75 000)×33%=3 300(元)

根据会计法规,应计入本期损益的所得税费用=(85 000—78 000)×33%=2 310(元)

从递延税款贷方转入的应交所得税为990元。会计分录为:

借:所得税 2 310
 递延税款 990
贷:应交税金——应交所得税 3 300

期末,“资本公积——其他资本公积转入”余额为从“资本公积——股权投资准备”转入的2 010元。

情形(2):处置投资所得价款76 000元,小于投资账面价值78 000元,而大于投出非现金资产账面价值75 000元。根据税法规定,该投资应交所得税=(76 000—75 000)×33%=330(元)

根据会计法规,本期处置投资收益=76 000—78 000=-2 000(元),即为投资损失,不用交税,计入本期损益的所得税为0。

原已计入递延税款而不需缴纳的所得税为990—330=660(元),应将其随同该项投资的股权投资准备一同转入“资本公积——其他资本公积转入”,会计分录为:

借:递延税款 990
贷:应交税金——应交所得税 330
 资本公积——其他资本公积转入 660

此时,“资本公积——其他资本公积转入”余额为2 670元,即投资初始时账面金额2 010元与上述转入660元的合



纪德升

根据企业会计准则和会计制度的规定,在一般销售方式下,企业对于已经发出但尚未确认销售收入的商品成本,应增设“发出商品”科目进行核算。即企业对于发出的商品,在确定不能确认收入时,应按发出商品的实际成本,借记“发出商品”科目,贷记“库存商品”科目。为解决发出商品核算时,由于销售收入确认的时间差异和不确定性而出现的成本结转无记账依据问题,笔者在实践中设计了一种发出商品出库凭证成本结转分割单。现介绍如下:

1、当商品发出时,按商品出库单有关内容填制一张分割单,记入发出商品成本项目后,按客户名称序时分类、留存备用。

2、当从对方获得销售清单或收到货款时,将增值税发票日期、售价金额、税金金额及经计算应在本期结转的销售数量、销售额、销售成本等内容,填入第一张分割单,作为成本结转记账凭证的附件。如发出商品成本结转后仍有余额的,须同时重新填制一张分割单,将原出库单、发票有关项目、第一张分割单的“本期结转”、“累计结转”、“尚未结清”等栏目内容填入。“尚未结清”栏按发出成本金额减去“累计结转”栏后的数额填入。当第二次或以后收到货款时,再将相关内容和应结转数填入“本期结转”栏,并按上述方法再填制一张分割单,这样连续直至本批或全部发出商品及货款都收回为止。

3、计算本期应结转成本。本期成本结转额=发出商品成本金额×成本结转率

$$\text{成本结转率} = \frac{\text{本次收款额} / 1.17}{\text{发出商品售价总额}} \times 100\%$$

应用举例如下:

A企业3月1日向B企业发出一批商品,成本60 000元,销售货款总额117 000元,假定A企业在发出商品时,知道B企业暂时不能付款。3月10日B企业承诺付款80 000元。A企业开出增值税发票:商品售价68 376.07元,增值税额11 623.93元。3月15日A企业收到货款80 000元。30日B企业要求将剩余商品退回,拟于次月调换新的品种。

发出商品时,借记“发出商品——B企业60 000元”,贷记“库存商品60 000元”。按商品出库单内容填制第一张分割单,记入发出商品数量、成本金额及销售货款价税金额等内容。

开发票时,借记“应收账款——B企业80 000元”,贷记“主营业务收入68 376.07元”、“应交税金——应交增值税——销项税额11 623.93元”。收到货款时,借记“银行存款80 000元”,贷记“应收账款——B企业80 000元”同时,计算与销售收入相对应的本期应结转成本金额41 025.64元,作借记“主营业务成本41 025.64元”,贷记“发出商品——B企业41 025.64元”。计算尚未结清成本金额为18 974.36元。

计数。

情形(3):处置投资所得价款73 000元小于投资账面价值78 000元也小于投出非现金资产账面价值75 000元

根据税法规定,应纳税所得额=73 000-75 000=-2 000(元),不需纳税。根据会计法规,处置投资收益=73 000-78 000=-5 000,即为处置投资损失,不发生所得税费用。此时,应将递延税款全部贷方余额一并转入“资本公积——其他资本公积转入”科目,会计分录为:

借:递延税款 990

贷:资本公积——其他资本公积转入 990

此时,“资本公积——其他资本公积转入”科目余额为3 300元,即初始投资时的账面金额2 010元与上述转入的990元的合计数。

(作者单位:山东经济学院会计系)

责任编辑 温彦君