

# “递延所得税”的对方科目有哪些

姜葵

(湖南涉外经济学院商学院 长沙 410013)

**【摘要】** 本文澄清了将递延所得税计入应交税费(应交所得税)的误区,阐述了递延所得税的对方科目应该是“所得税费用”、“资本公积”、“商誉”,以期为广大财务工作者学习所得税会计提供参考。

**【关键词】** 所得税会计 递延所得税 所得税费用

递延所得税包括递延所得税资产和递延所得税负债,很多财务工作者在学习所得税会计时,往往有一个困惑,那就是递延所得税资产与递延所得税负债的对方科目是什么。有人认为,递延所得税资产是企业提前上交了所得税,因此在本期确认递延所得税资产时,应借记“递延所得税资产”科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目,表示本期多交税。在未来期间少交所得税、转回递延所得税资产时,应借记“应交税费——应交所得税”科目,贷记“递延所得税资产”科目,这样处理就充分体现了交税时间先后的问题。同理,递延所得税负债是企业先少交了所得税,因此在本期确认递延所得税负债时,应借记“应交税费——应交所得税”科目,贷记“递延所得税负债”科目,表示本期少交税或未交税,在未来期间上交所得税、转回递延所得税负债时,应借记“递延所得税负债”科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目,这样处理也充分体现了交税时间先后的问题。但其实不然,笔者认为这是一个非常大的误区,本文认为递延所得税的对方科目应该是“所得税费用”、“资本公积”、“商誉”。

## 一、递延所得税对方科目为“所得税费用”

现行会计准则要求企业采用债务法核算所得税,所得税费用被视为企业在获得收益时发生的一项费用,以实现收入费用的配比。暂时性差异影响的所得税金额,应包括在利润表的“所得税费用”项目及资产负债表的“递延所得税资产”或“递延所得税负债”中。

### 1. 递延所得税资产对方科目为“所得税费用”。

例1:甲公司2011年会计利润100万元。应收账款(1000万元)计提坏账准备10万元,所得税税率25%,假定无其他纳税调整事项。

甲公司2011年由于计提坏账准备10万元导致会计利润减少10万元,但我国税法只允许实际发生的损失从税前扣除,而资产减值损失是一种估计的损失,税法并不允许将其税前扣除,所以甲公司2011年确定应纳税所得额时,对这10万元坏账准备应进行纳税调增,即:

应纳税所得额=100+10=110(万元)

应交所得税=110×25%=27.5(万元)

会计分录为:借:所得税费用 27.5;贷:应交税费——应交所得税 27.5。

由此可见,10万元坏账准备在当期已交所得税2.5万元,在交税时计入当期所得税费用2.5万元,但是,这2.5万元的所得税款从本质上看应该属于未来期间应缴纳的所得税,按照权责发生制原则,这2.5万元的所得税不应计入当期所得税费用,而是要计入未来期间的所得税费用,当期的会计处理显然是不正确的。

另外,10万元的坏账准备导致应收款账面价值变为990万元,而税法规定可以自应税经济利益中抵扣的计税基础为1000万元,应收款账面价值990万元小于计税基础1000万元的差额10万元构成可抵扣暂时性差异,从而产生递延所得税资产2.5万元(10×25%)。事实上所交所得税2.5万元其实是提前交税,即当期多交税,未来期间少交税,从本质上看2.5万元所得税应计入未来期间所得税费用,但上述会计处理却不恰当地计入了当期所得税费用。所以为体现权责发生制原则,同时也为了更正上述“错账”,此时产生的递延所得税资产应冲减所得税费用,未来期间转回时作相反的分录,即:借:递延所得税资产 2.5;贷:所得税费用 2.5。

可以看出,本期会计上所得税费用其实为:27.5-2.5=25(万元)=会计利润100万元×25%,即利润表中“所得税费用”项目本质上反映为调整永久性差异后会计利润与适用税率之积。

### 2. 递延所得税负债对方科目为“所得税费用”。

例2:2011年11月6日,A企业在二级市场上支付价款1160万元购入某公司的股票,作为交易性金融资产核算。2011年12月31日,该股票的市价为1220万元。2011年A企业会计利润100万元,所得税税率25%,假定无其他纳税调整事项。

交易性金融资产的期末市价为1220万元,依据会计准则规定,由于交易性金融资产在持有期间的公允价值变动,所以2011年12月31日会计分录如下:借:交易性金融资产——公允价值变动 60;贷:公允价值变动损益 60。

这样交易性金融资产在2011年资产负债表日的账面价值为1220万元。由于税法规定交易性金融资产在持有期间

的公允价值变动不计入应纳税所得额,所以A公司2011年确定应纳税所得额时,对这60万元公允价值变动损益应进行纳税调减,即:

$$\text{应纳税所得额} = 100 - 60 = 40 (\text{万元})$$

$$\text{应交所得税} = 40 \times 25\% = 10 (\text{万元})$$

会计分录为:借:所得税费用 10;贷:应交税费——应交所得税 10。

同理,税法规定交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额,因此该项交易性金融资产在2011年资产负债表日的计税基础是其当初的取得成本1160万元。该项交易性金融资产的账面价值1220万元大于其计税基础1160万元,该暂时性差异意味着在未来期间确定应纳税所得额时按税法规定税前可列支金额比会计列支的金额要少60万元,这会导致企业未来期间多交所得税,从而产生应纳税暂时性差异,形成递延所得税负债15万元(60×25%)。这未交的所得税15万元其实是推迟交税,即当期少交税,未来期间多交税,从本质上看15万元所得税应计入当期所得税费用,但上述会计处理却未考虑,所以为体现权责发生制原则,此时产生的递延所得税负债应增加当期所得税费用,未来期间转回时作相反的分录,即:借:所得税费用 15;贷:递延所得税负债 15。

可以看出,本期会计上所得税费用其实为:10+15=25(万元)=会计利润100万元×25%,即利润表中“所得税费用”项目本质上反映为调整永久性差异后会计利润与适用税率之积。

## 二、递延所得税对方科目为所有者权益类

如果某项交易或事项按照企业会计准则规定应计入所有者权益,由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益,不构成利润表中的所得税费用(或收益)。

例3:丙公司2011年9月取得某项可供出售金融资产,成本为200万元。2011年12月31日,其公允价值为240万元。丙公司适用的所得税税率为25%。

会计期末在确认40万元(240-200)的公允价值变动时,借:可供出售金融资产——公允价值变动 40;贷:资本公积——其他资本公积 40。

这样可供出售金融资产在2011年资产负债表日的账面价值为240万元。由于税法规定可供出售金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额,所以A公司2011年确定应纳税所得额时,对这40万元公允价值变动损益应进行纳税调减。因此,该项交易性金融资产在2011年资产负债表日的计税基础是其当初的取得成本200万元。该项交易性金融资产的账面价值240万元大于其计税基础200万元,该暂时性差异意味着在未来期间确定应纳税所得额时按税法规定税前可列支金额比会计列支的金额要少40万元,这会导致企业未来期间多交所得税,从而产生应纳税暂时性差异,形成递延所得税负债10万元(40×25%)。

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时,借:资本公积——其他资本公积 10;贷:递延所得税负债 10。

## 三、递延所得税对方科目为“商誉”

因会计准则规定与税法规定不同,可能使得对于企业合并中取得资产、负债的入账价值与按照税法规定确定的计税基础不同。如对于非同一控制下企业合并,购买方对于合并中取得的可辨认资产、负债,按照会计准则规定应当按照其在购买日的公允价值确认,而如果该合并按照税法规定属于免税改组,即购买方在合并中取得的可辨认资产、负债维持其原计税基础不变,则单项资产会因企业合并中取得可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础不同而形成暂时性差异,产生的递延所得税应计入商誉。

例4:甲公司增发市场价值为60000000元的本企业普通股为对价购入乙公司100%的净资产,假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件,且乙公司原股东选择进行免税处理。购买日乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如下表所示:

单位:元

项目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	27 000 000	15 500 000	11 500 000
应收账款	21 000 000	21 000 000	0
存货	17 400 000	12 400 000	5 000 000
其他应付款	(3 000 000)	0	(3 000 000)
应付账款	(12 000 000)	(12 000 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	50 400 000	36 900 000	13 500 000

乙公司适用的所得税税率为25%,该项交易中应确认递延所得税负债及商誉的金额计算如下:企业合并成本为60000000元,可辨认净资产公允价值为50400000元,递延所得税资产为750000元(3000000×25%),递延所得税负债为4125000元(16500000×25%),考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值为47025000元(50400000+750000-4125000),不考虑递延所得税情况下的商誉=60000000-50400000=9600000(元),考虑递延所得税情况下的商誉=60000000-47025000=12975000(元),考虑递延所得税情况下增加的商誉=12975000-9600000=3375000(元)。

因此,企业合并产生的递延所得税资产或负债的对应科目是“商誉”。即:借:递延所得税资产 750 000,商誉 3 375 000;贷:递延所得税负债 4 125 000。

综上所述,递延所得税资产和递延所得税负债的增减变化,一般情况下应计入所得税费用。如果某项交易或事项按照企业会计准则规定应计入所有者权益,由该交易或事项产生的递延所得税则计入资本公积。企业合并中取得有关资产、负债产生的暂时性差异,按规定应计入商誉。

【注】本文系湖南省科技厅科技计划项目(编号:2011FJ6002)及教育部人文社会科学研究规划基金(编号:12YJA630024)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

财政部会计资格评价中心编.中级会计实务.北京:经济科学出版社,2011