

# 确认递延所得税的两种例外情形

秦洪平

(重庆市丰都县财政局 重庆 408200)

在资产负债表法下所得税核算需要确认递延所得税,在资产负债表中分为递延所得税资产和递延所得税负债进行列示。所谓“递延”,即当期不确认,在后期进行确认,其产生原因在于暂时性差异的存在,永久性差异不会导致递延确认问题。当然,并不是所有的暂时性差异都确认为递延所得税资产或递延所得税负债,现行会计准则对各种例外情形给出了相关说明。下面结合两种情形对该问题进行讨论。

**情形一:与直接借记或贷记股东权益项目的事项相关的应纳税暂时性差异。**

基于谨慎性原则考虑,会计准则对于递延所得税负债豁免确认的情形是很少见的,财政部、证监会相关监管机构在其发布的规范性文件中也多次提示,要求“谨慎确认递延所得税资产,足额确认递延所得税负债”。即除两种例外情形之外,应当对所有应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。

这两种例外情形包括:①商誉的初始确认。②同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认:一是该项交易不是企业合并;二是交易发生既不影响会计利润也不影响应税所得(或可抵扣亏损)。

与其他情形不同的是,根据《企业会计准则第18号——所得税》第二十一条规定,与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税,应计入所有者权益。因此,由直接计入股东权益的事项导致的暂时性差异确认的递延所得税负债,应直接借记“资本公积”科目。举例说明如下:

例1:甲公司发行可转换公司债券,根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》的相关规定,对发行的可转换公司债券进行分拆,其中负债成分公允价值为2500万元,权益成分公允价值为500万元。因为主管税务机关仅允许在税前扣除根据票面本金和票面利率计算的利息,可转换债券初始确认时负债成分的计税基础等于负债和权益成分的初始账面金额之和(3000万元),而可转换公司债券的账面价值是按照实际利率法计算得出,并在后续计量中以摊余成本进行计算,导致负债成分的计税基础大于其账面价值。

这一应纳税暂时性差异是由初始确认时单独确认权益成分所导致的,且不满足豁免确认的例外条件,应确认递延所得税负债125万元(500×25%),同时借记“资本公积”科目。

相关会计分录为:

借:资本公积——其他资本公积 125万元

贷:递延所得税负债 125万元

**情形二:对未来可税前弥补的亏损确认递延所得税资产时是否应考虑情形一中应纳税暂时性差异的转回。**

根据《企业会计准则第18号——所得税》第十五条:“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可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。”其中并未对应纳税暂时性差异的影响予以考虑,而结合准则中关于“应纳税暂时性差异”的定义,“在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额的暂时性差异”,笔者认为在确认递延所得税资产时应当对其予以考虑。在亏损的未来税前弥补期限内,存在应纳税暂时性差异,并就此确认递延所得税负债,本身就可以提供关于“未来期间内很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额”的充分证据。

例2:承上例,假设甲公司不存在其他应纳税暂时性差异,对于以后年度是否可产生足够的应税所得的问题,A公司并无足够的具有说服力的证据。甲公司存在可在未来一定年限内税前弥补的亏损200万元,并且在未来的税前弥补期限内,预计将会有足够金额的上述情形一中所涉及的应纳税暂时性差异转回,甲公司不存在其他可抵扣暂时性差异。

此时,该企业需要确认与未来可税前弥补的亏损相关的递延所得税资产50万元(200×25%)。对于该项递延所得税资产,是直接和过去的交易(即过去期间产生的可在未来税前弥补的亏损)相关。相应地,根据《企业会计准则第18号——所得税》第二十一条规定,在确认该类递延所得税资产时,贷方科目通常应为“所得税费用——递延所得税费用”,除非在某些特殊情况下可以明确认定未来可税前弥补的亏损是由在会计上直接借记或贷记股东权益的项目所导致的。

当然,递延所得税资产确认并不限于未来可税前弥补的亏损所形成的,各项税会暂时性差异形成的递延所得税资产在确认时均应考虑应纳税暂时性差异的转回情况,这并不违背谨慎确认资产的要求,更能反映递延所得税项目的真实情况。○