

递延所得税资产确认问题探讨

► 董明怀

会
计

《企业会计准则第18号——所得税》从资产负债表出发，采用资产负债表的债务法，比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则确定的账面价值与按照所得税法规定确定的计税基础，将两者产生的差异区分为应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，由此确认相关的递延所得税资产和递延所得税负债。递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。资产、负债的账面价值与其计税基础不一致产生的可抵扣暂时性差异，应当以未来期间很可能取得用以抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。实务

中，有些可抵扣暂时性差异如何确认递延所得税资产的规定比较清晰，也比较容易理解和处理，如：有关资产计提相关的资产减值准备、未弥补亏损和公允价值变动等项目，但有些可抵扣暂时性差异如何确认递延所得税资产的规定并不清晰，造成实务中存在不同的处理方法，而各种方法之间差异较大。本文就递延所得税资产核算中所遇到的几个实务问题进行探讨。

一、房地产开发企业预收房款是否应确认递延所得税资产

房地产开发企业的预收房款是否应

确认递延所得税资产，实务中存在两种处理方式，一种观点是不确认，另一种观点是确认。

第一种观点是不确认递延所得税资产。其理由是：《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》第九条规定，对企业销售未完工开发产品取得的收入，应先按预计计税毛利率分季（或月）计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额。根据上述规定，有些企业认为已经对预收房款缴纳了企业所得税，故无需再确认递延所得税资产，在财务报表披露中对预收房款的已缴企业所得税列示也是五花八门，给



第二种观点是确认递延所得税资产,其理由是:根据《企业会计准则》,房地产企业预售房款不符合收入确认的条件,不能确认收入,只能作为负债确认为预收账款,待房屋交付时,满足收入确认条件,再确认为收入。这样造成了预收房款在资产负债表中反映的账面价值与计税基础不一致,因此应确认递延所得税资产。



报表使用者带来了一定的困惑。如,某企业股份有限公司2012年年报披露预缴税费9,506,484,920.63元是在预付账款中反映;某房地产(集团)股份有限公司2012年年报披露应交税费-778,571,453.78元,根据对该公司报表分析,其预缴税费是直接反映在应交税费中反映的;某开发股份有限公司2012年年报披露其他流动资产中有预交税费1,051,425,303.93元。

第二种观点是确认递延所得税资产,其理由是:根据《企业会计准则》,房地产企业预售房款不符合收入确认的条件,不能确认收入,只能作为负债确认为预收账款,待房屋交付时,满足收入确认条件,再确认为收入。这样造成了预收房款在资产负债表中反映的账面价值与计税基础不一致,因此应确认递延所得税资产。如某集团股份有限公司就对预收房款确认了递延所得税

资产,据其2012年年报资料披露递延所得税资产中有预缴预售房屋所得税10,210,907.60元。

笔者认为,对房地产企业的预收房款应确认递延所得税资产。《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》规定:企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入,应确认为销售收入的实现。所以在计征应纳税所得额时,计征所得税的收入从会计核算的角度来说不符合收入确认条件,使得会计和税务在对预收房款确认收入上存在暂时性差异,税务上计征的该部分税款其实是以预缴的形式存在的。对于房地产企业而言,其房地产销售成本是在销售时甚至销售完成后才可以统计完全的,在该房产开发完工后,按照实际毛利结算应交企业所得税。资产负债表债务法是从暂时性差异产生的本质出发,从资产与负债的确认出发,递延所得税资产或负债产生于资产或负债的计税基础与其账面价值不同,强调差异的内容及对期末资产负债的影响,因此预收房款在资产负债表日所反映的账面价值与计税基础之间的差异,在符合《企业会计准则第18号——所得税》规定的递延所得税资产确认的条件下,应对其确认递延所得税资产。但在计算暂时性差异时需要注意的是:相关的暂时性差异金额应以扣除相应的成本后的金额计算,而不能以预收房款全额来计算确认递延所得税资产。

二、编制合并财务报表时抵销未实现内部交易损益在合并资产负债表中是否应确认递延所得税资产

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成企业集团的整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报

表。合并财务报表是以母公司和子公司的财务报表为基础,根据有关资料,按照权益法对子公司的长期股权投资进行调整后,由母公司编制的。在编制合并报表过程中,企业应按照合并报表的编制原则对母公司与子公司、子公司之间发生的内部交易进行抵销。在对合并范围内企业之间的未实现内部交易损益进行抵销后,所涉及的资产负债项目在合并资产负债表中列示的账面价值与其在个别报表中所反映的账面价值就会有所不同,从而造成相关资产、负债的账面价值与计税基础不一致,所以会涉及到是否需要确认递延所得税资产。其中最关键的问题是在交易各方适用所得税税率不一致时,内部交易未实现损益抵销应采用何种所得税税率确认该部分相关的递延所得税资产?采用不同的所得



合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成企业集团的整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。合并财务报表是以母公司和子公司的财务报表为基础,根据有关资料,按照权益法对子公司的长期股权投资进行调整后,由母公司编制的。在编制合并报表过程中,企业应按照合并报表的编制原则对母公司与子公司、子公司之间发生的内部交易进行抵销。



税税率，会影响合并利润，可能会对合并报表产生较大影响。

实务中在确认该部分递延所得税资产有两种处理方式：一是采用购买方的所得税税率；二是采用销售方的所得税税率。

第一种处理方法，其理由是：确认递延所得税时，销售方不存在资产、负债的账面价值与计税基础不一致的情况；资产、负债的账面价值与计税基础的不一致，只存在于购买方，因此在合并报表中未实现内部交易损益抵销确认该部分递延所得税资产应按购买方的所得税税率予以计算确认。

第二种处理方法，笔者认为比第一种方法更为合理。对于内部交易未实现损益的抵销确认递延所得税的计量，在企业会计准则中并无专门的规定。笔者认为在编制合并报表时，对内部交易未实现损益的抵销，实际上抵销的是销售方未实现的利润，所以在确认递延所得税资产时，不能只从资产的账面价值与计税基础不同的角度来考虑，而是应该从抵销的未实现损益的本质来考虑。所得税准则第 18 条规定：递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，即在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。在合并报表中，销售方的利润真正实现要在购买方将所购货物出售后才能实现，而合并抵销的是销售方未实现利润，该部分利润在销售方是按其所得税税率计缴的，因此在确认递延所得税资产时应按销售方的所得税税率来确认。

三、企业已提取但尚未使用的安全生产

费用是否应确认递延所得税资产

《企业安全生产费用提取和使用管理办法》中规定企业安全生产费用是指企业按照规定标准提取在成本中列支，专门用于完善和改进企业或者项目安全生产条件的资金。因此在实务中一直存在着对已提取但尚未使用的安全生产费用是否应确认递延所得税资产的两种观点：一种观点是确认，另一种观点是不确认。

第一种观点对提取未使用的安全生产费用确认递延所得税资产，其主要是依据国家税务总局公告(2011年第26号)第一条：企业按照有关规定预提的维简费和安全生产费用，不得在税前扣除。因此认为应确认递延所得税资产。

第二种观点对提取未使用的安全生产费用不确认递延所得税资产，其主要是依据《企业会计准则——所得税》及《企业会计准则解释第3号》相关规定。《企业会计准则解释第3号》第三条规定：高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费用，于计提时计入相关产品的成本或当期损益，同时计入“专项储备”科目。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减：库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。所得税准则规定：资产、负债的账面价值与计税基础存在差异的，应当确认递延所得税资产或递延所得税负债。专项储备在资产负债表中所有者权益科目反映，既不是资产，也不是负债，因此认为不应确认递延所得税资产。

笔者赞同第二种观点，理由并不完全与上述第二种相同。除了根据《企业会计准则及解释3号》的规定外，笔者认为税务部门规定预提的安全生产费用不得在税前扣除，只有实际发生时才

允许税前扣除，这造成了专项储备账面价值与计税基础的不一致，但由于专项储备并无明确的用途，将来是用于收益性支出还是资本性支出，也无实际的使用计划，企业无确凿证据表明未来期间能获得足够的应纳税所得税额用来抵扣该暂时性差异，因此企业不应确认未使用的安全生产费用确认递延所得税资产。证监会上市公司执行企业会计准则监管问题解答第八期中指出：按照企业会计准则及相关规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。对上市公司来说，毫无疑问，应该按监管解答第八期中的有关规定执行，其他企业亦可参照处理。

四、结语

本文对上述递延所得税资产确认存在争议的一些问题进行了探讨，提出了自己的看法。这些争议由于理解不同，造成会计处理及相关会计信息披露的不同，影响了不同企业间财务报告的可比性。这就需要有关部门制定相关规定，统一会计处理方法，增强不同企业间财务报告的可比性，便于广大报表使用者的阅读理解和使用。