

所得税会计实施中新旧制度转换的探讨^{*}

裴凤庆

(陕西工业职业技术学院,陕西 咸阳 712000)

[摘要]《企业会计准则第18号—所得税》(简称新准则)颁布实施后,必然有许多企业的所得税会计处理方法从应付税款法或递延法改为资产负债表债务法。因此,这就需要企业按照新准则的要求采用追溯调整法重新梳理所得税费用,重新计算并调整“递延税款”等科目的账面价值。

[关键词]所得税会计;应付税款法;递延法;资产负债表债务法

[中图分类号]F810.6 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-0598(2007)04-0054-04

一、追溯调整法的基本原理

根据新准则规定,追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策,视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策,并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。采用追溯调整法时,应当计算会计政策的变更的累积影响数,并相应调整变更年度的期初留存收益以及会计报表的相关项目。

会计政策变更累积影响数,是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。这个定义可以重新表述为:会计政策变更的累积影响数,是以下两个金额之间的差额:(1)在变更会计政策的当年,按变更后的会计政策对以前各期追溯计算,所得到的年初留存收益金额。(2)变更会计政策当年年初的留存收益金额。

上述留存收益金额包括:法定盈余公积、任意盈余公积以及未分配利润各项,不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。

二、采用资产负债表债务法应增设的会计科目

1、企业应在资产类科目中设置“递延所得税资

产”科目,核算由于可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产及按能够结转后期的尚可抵扣的亏损和税款抵减的未来应纳税利润确认的递延所得税资产。借方反映确认的各类递延所得税资产,贷方反映当期已确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异发生回转时转回的所得税影响额以及税率变动或开征新税调整的递延所得税资产,余额反映尚未转回的递延所得税资产。

2、企业应在负债类科目中设置“递延所得税负债”科目,核算企业由于应纳税暂时性差异确认的递延所得税负债。贷方反映确认的各类递延所得税负债,借方反映当企业确认递延所得税负债的应纳税暂时性差异情况发生回转时转回的所得税影响额以及税率变动或开征新税调整的递延所得税负债,余额反映尚未转回的递延所得税负债。

3、企业应在设置损益类科目中增设“营业外支出——递延所得税资产”科目。企业应在每个资产负债表日,对递延所得税资产的账面价值进行复核,如果企业未来期间不可能获得足够的应税利润可供抵扣,应当减记递延所得税资产的账面价值,会计处理为:借记“营业外支出——递延所得税资

* [收稿日期]2007-02-17

[作者简介]裴凤庆(1964—),女,黑龙江省哈尔滨市人,会计师,研究方向:财务会计。

产”科目,贷记“递延所得税资产”科目。在很可能获得足够的应纳税所得额时,减记的金额应当转回,会计处理为:借记“递延所得税资产”科目,贷记“营业外支出——递延所得税资产”科目。

三、原来采用应付税款法企业进行的调整

如果企业原来采用的是应付税款法,在新准则生效之日起,应新设“递延所得税资产”、“递延所得税负债”、“营业外支出——递延所得税资产”账户。对以前年度发生并影响至今还将继续至后期的暂时性差异进行计算,有关数据记入“递延税款备查登记簿”,详细记录每项暂时性差异对所得税影响的发生原因、当前金额、预计转回期限和转回金额等内容。同时,根据“递延税款备查登记簿”记录的数据调整“递延税款”、“所得税”、“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等账户。

例 1,甲公司 2004 年 12 月购入一套价值 600 万元的设备,当月安装调试完成并投入使用。该公司采用平均年限法分 4 年计提折旧,预计净残值为 0。按照现行税法的规定,该设备的平均折旧年限应为 6 年。假设甲公司从 2005—2010 年每年实现的会计利润都是 500 万元,所得税率为 33%。年末甲公司按净利润的 15% 提取法定盈余公积。该公司 2007 年 1 月 1 日以前对所得税的核算采用应付税款法,从 2007 年 1 月 1 日起采用资产负债表债务法核算。

根据以上资料,甲公司应作如下会计处理:

1. 原采用应付税款的会计处理(见表 1)

2005—2008 年每年会计分录为:借:所得税 181.5 万元;贷:应交税金——应交所得税 181.5 万元。2009—2010 年每年会计分录为:借:所得税 132 万元;贷:应交税金——应交所得税 132 万元。

表 1 单位:万元

项目	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
会计折旧	150	150	150	150		
税法折旧	100	100	100	100	100	100
差额	50	50	50	50	-100	-100
应交税金	181.5	181.5	181.5	181.5	132	132

2. 现采用资产负债表债务法的会计处理(见表 2)

2005—2008 年每年会计分录为:借:所得税 165 万元,递延所得税资产 16.5 万元;贷:应交税金——应交所得税 181.5 万元。2009—2010 年每年会计分录为:借:所得税 165 万元;贷:递延所得税资产 33 万元,应交税金——应交所得税 132 万元。

表 2 单位:万元

项 目	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年	2009 年	2010 年
	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日
计税基础	600	500	400	300	200	100	0
账面价值	600	450	300	150	0	0	0
差额	0	50	100	150	200	100	0
税率		33%	33%	33%	33%	33%	33%
递延所得税资产时点值	0	16.5	33	49.5	66	33	0
各年递延所得税资产发生额	0	16.5	16.5	16.5	16.5	-33	-33

3. 2007 年 1 月 1 日由应付税款法改为资产负债表法的会计处理:

(1) 确定累积影响数。2005、2006 两年间由应付税款法改为资产负债表债务法对所得税及递延所得税资产产生的累积影响数为 $(16.5 \times 2) 33$ 万元。

(2) 账务处理。借:递延所得税资产 33 万元,贷:利润分配——未分配利润 33 万元。借:利润分配——未分配利润 $(33 \times 15\%) 4.95$ 万元,贷:盈余公积 4.95 万元。

(3) 报表调整。甲公司在编制 2007 年度的会计报表时,应调整资产负债的年初数,同时,利润及利润分配表的上年数也应作相应的调整。调整项目如下:

资产负债表期初数:调增“递延所得税资产”项目 33 万元;调增“利润分配——未分配利润”项目 28.05 万元;调增“盈余公积”项目 4.95 万元。利润表上年数:调减“所得税”项目 16.5 万元。利润分配表上年实际数:调增“年初未分配利润”项目 14.025 万元 $(16.5 \times 85\%)$;调增“盈余公积”项目 4.95 万元;调增“利润分配——未分配利润”项目 28.05 万元。

四、原来采用递延法税款企业进行的调整

如果原来企业采用纳税影响会计法的递延法,在税率没有变化的情况下,其账务处理和资产负债表债务法的结果是一样的(见例 2)。所以一般不需进行任何调整,只是注意以后的账务处理应采用新的方法——债务法。但是,如果在此之前采用递延法,并且遇到了所得税率的变化,则对于两种方法产生的递延税款差异应进行计算,并按照计算的结果将差异额调整“递延税款”、“所得税”、“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等账户。同时,还应详细记录每项暂时性差异对所得税影响的发生原因、当前金额、预计转回期限和转回金额等内容。

例 2, N 企业于 2000 年 12 月购入一台设备,

账面金额与计税基础均为 12 万元。企业与税法均采用直线法计提折旧,企业规定折旧年限为 3 年,税法规定折旧年限为 4 年,所得税税率为 33%。递延法与资产负债表债务法两种方法的处理如下:

表 3 单位:万元

资产负债表债务法					递延法					
项目	2000	2001	2002	2003	2004	项目	2001	2002	2003	2004
计税基础	12	9	6	3	0	会计折旧	4	4	4	
账面价值	12	6	4	0	0	税法折旧	3	3	3	3
差额	0	1	2	3	0	差额	1	1	1	-3
各年递延所得										
税资产发生额	0	1	1	1	-3					

从该例可以看出,在税率没有变动的情况下两种方法虽然原理不同,但产生的结果是相同的,即 2001—2003 年每年产生借方递延所得税资产(1×33%)0.33 万元;2004 年产生贷方递延所得税资产(3×33%)0.99 万元。

例 3,乙公司 2002 年 12 月购入一套价值 240 万元的生产设备,当月安装调试完毕并投入使用,预计使用年限 4 年,无残值。会计与税法均采用直线法计提折旧。税法规定该套设备折旧年限为 6 年,假设乙公司从 2003 年—2008 年每年实现的会计利润都是 1000 万元,现行所得税税率为 30%。又假设乙公司从 2005 年年初开始,企业所得税税率调整为 33%,所得税年末一次缴纳。年末乙公司按净利润的 15% 提取法定盈余公积。该公司 2007 年 1 月 1 日以前,对所得税的核算采用递延税法,从 2007 年 1 月 1 日起采用资产负债表债务法核算。根据以上资料乙公司应作如下会计处理:

1、原采用递延法的处理(见表 4)

表 4 单位:万元

项目	2003 年	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年
会计折旧	60	60	60	60		
税法折旧	40	40	40	40	40	40
差额	20	20	20	20	-40	-40
税率	30%	30%	33%	33%	33%	33%
递延税款	6	6	6.6	6.6	-12(注)	-13.2
所得税	300	300	330	330	328.8	330
应交税金	305	305	335.6	335.6	316.8	316.8

注:2007 年由于会计折旧完毕,不再发生折旧费,但是按照税法规定该设备折旧还有 40 万元的新折旧费去抵扣收入。因此递延所得税资产开始发生逆转,逆转的金额按递延税款发生的次序逐年结转,即 2007 年结转 2003 年及 2004 年的递延税款,2008 年结转 2005 年及 2006 年的递延税款。

各年的会计分录为:2003 年,借:所得税 300 万元,递延税款 6 万元;贷:应交税金—应交所得税 306 万元。2004 年(同 2003 年一样)。2005 年,借:所得税 330 万元,递延税款 6.6 万元;贷:应交

税金—应交所得税 336.6 万元。2006 年(同 2005 年一样)。2007 年,借:所得税 328.8 万元,递延税款 12 万元;贷:应交税金—应交所得税 316.8 万元。

2、现采用资产负债表债务法的会计处理(见表 5)

表 5 单位:万元

项目	2002 年	2003 年	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年
	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日	12 月 31 日
计税基础	240	200	160	120	80	40	0
账面价值	240	180	120	60	0	0	0
差额	0	20	40	60	80	40	0
税率	30%	30%	33%	33%	33%	33%	
递延所得税							
资产的公允价值	0	6	12	19.8	26.4	13.3	0
各年所得税							
资产发生额	0	6	6	7.8	6.6	-13.2	-13.2
所得税	0	300	300	328.8	330	330	330
应交税金	0	306	306	336.6	336.6	316.8	316.8

各年的会计分录为:2003 年,借:所得税 300 万元,递延所得税资产 6 万元;贷:应交税金—应交所得税 306 万元。2004 年(同 2003 年一样)。2005 年,借:所得税 328.8 万元,递延所得税资产 7.8 万元;贷:应交税金—应交所得税 336.6 万元(这笔分录作完后,“递延所得税资产”账户的借方余额为 19.8 万元,恰好是按调整后的税率 33% 计算的递延所得税暂时性差异资产应有的余额,反映了真实的资产或负债)。2006 年,借:所得税 330 万元,递延所得税资产 6.6 万元;贷:应交税金—应交所得税 336.6 万元。2007 年,借:所得税 330 万元;贷:递延所得税资产 13.2 万元,应交税金—应交所得税 316.8 万元。2008 年(同 2007 年一样)。

3、2007 年 1 月 1 日由递延税法改为资产负债表债务法的会计处理

(1) 确定累积影响数

2003—2006 年各账户累积影响数 单位:万元

项目	递延所得税资产	所得税	应交税金
资产负债表债务法	26.4	1258.8	1285.2
递延法	25.2	1260	1285.2
差额	1.2	-1.2	0

(2) 账务处理。借:递延所得税资产 1.2 万元;贷:利润分配—未分配利润 1.2 万元。借:利润分配—未分配利润(1.2×15%)0.18 万元;贷:盈余公积 0.18 万元。

(3) 调整报表。乙公司在编制 2007 年度的会计报表时,应调整资产负债的年初数,同时,利润及

利润分配表的上年数也应作相应的调整。调整项目如下:

资产负债表期初数;调增“递延所得税资产”项目 1.2 万元;调增“利润分配—未分配利润”项目 1.02 万元;调增“盈余公积”项目 0.18 万元。利润分配表上年实际数;调增“年初未分配利润”项目 1.02 万元(1.2×85%);调增“盈余公积”项目 0.18 万元;调增“利润分配—未分配利润”项目 1.02 万元。

五、结束语

在执行新《企业会计准则》过程中,首要问题是新旧会计制度的转换与衔接,而所得税会计新旧制度的转换工作由于制度变化较大,因此在执行中存在一定的难度,该难度主要在于计税基础的确定以及递延所得税资产和递延所得税负债的确认与计

量。本文在此采用了递延所得税时点值的概念[即:递延所得税时点值=(计税基础—账面价值)×税率],从而使各年递延所得税发生额的确认与计量变的较为容易[即:各年递延所得税发生额=本年度递延所得税时点值—上年度递延所得税时点值]。

【参考文献】

- [1] 财政部颁布. 企业会计准则第 18 号—所得税[C].
- [2] 财政部颁布. 企业会计准则第 38 号—首次执行企业会计准则[C].
- [3] 李刚. 所得税会计处理有关问题分析[J]. 财会月刊, 2006, (8).

(责任编辑:朱德东)

Discussion on the transformation of old system to new system in the implementation of income tax accounting

PEI Feng-qing

(Shaanzi Polytechnic Institute, Shaanzi Xianyang 712000, China)

Abstract: After the issuing and implementing of "Enterprise Accountant Criterion 18th — Income tax" (new criterion), many enterprises' income tax accountants processing method is changed from taxes payable method or deferred method to Balance Sheet Liability Method. Therefore, the enterprises must use Retrospective Adjustment Method to re-count their income tax and re-calculate and re-adjust the book value of deferred tax money according to new criterion. How to carry out the adjustment is discussed in this paper.

Keywords: income tax accountant; taxes payable method; deferred method; the Balance Sheet Liability Method