

会计政策变更的所得税调整

宁夏工商职业技术学院 冯永琴

会计政策变更,是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。其会计处理方法主要有追溯调整法和未来适用法。在追溯调整法下,确定会计政策变更累积影响数,需计算两种会计政策下的差异额和对所得税的调整额。其中,所得税的调整额是计算会计政策变更累积影响数的关键。本文分析了在资产负债表债务法下,会计政策变更采用追溯调整法的所得税影响,指出了会计政策变更所得税影响的实质,并以举例的方式阐明了相应的会计处理方法。

一、会计政策变更的所得税调整

按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定,变更会计政策采用追溯调整法进行会计处理的,应将会计政策变更之前的变更年度期初所得税费用的原有金额,调整至变更年度期初所得税费用的应有金额。对所得税费用的这种调整属于所得税会计问题。按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定,企业应采用资产负债表债务法进行所得税会计处理。而在资产负债表债务法下,当期所得税费用等于当期应交所得税加上应在当期确认的递延所得税负债或减去应在当期确认的递延所得税资产。

尽管会计政策变更会改变变更年度以前各年的税前会计利润,从而使相应的所得税费用发生改变,但是,根据现行企业所得税法有关规定,企业变更会计政策并不会改变变更年度以前各年的应纳税所得额,那么也就不会调整变更年度以前各年的应交所得税。也就是说,会计政策变更对所得税的影响是会计问题而不是税法问题,会计政策变更的所得税影响应调整“所得税费用”科目以及对应的“递延所得税资产”、“递延所得税负债”科目,不应调整“应交税费——应交所得税”科目。

二、会计政策变更所得税调整的会计处理

由上述分析可知,会计政策变更的所得税影响一方面应调整所得税费用,另一方面应调整递延所得税资产或递延所得税负债。但会计政策变更的追溯调整法要求,对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更累积影响数,应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益,财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。也就是说,会计政策变更的追溯调整法并不是要求调整追溯年份的所有财务报表数据,只要求调整变更年份财务报表数据的期初数,涉及损益的调整期初留存收益,不涉及损益的调整其他相关项目。因此,对于会计政策变更的所得税调整不是直接调整“所得税费用”科目,而是调

整“利润分配——未分配利润”科目。在资产负债表债务法下,对会计政策变更采用追溯调整法调整所得税费用的账务处理应是:

借(或贷):利润分配——未分配利润;贷(或借):递延所得税负债(或递延所得税资产)。

实务处理中究竟是使用“递延所得税资产”科目还是使用“递延所得税负债”科目,“利润分配——未分配利润”科目是在借方还是在贷方,具体可分为以下三种情形:

1. 变更前会计政策与税收法规一致,变更后不一致。

由于变更前会计政策与税收法规一致,因而没有形成过暂时性差异,即“递延所得税资产”和“递延所得税负债”科目余额均为零。变更会计政策后会计政策与税收法规不一致,产生了暂时性差异,那么,应分析该暂时性差异的类型,确认是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异,进一步确定是计入递延所得税负债还是计入递延所得税资产,对应科目即为“利润分配——未分配利润”科目。账务处理为:

借:递延所得税资产;贷:利润分配——未分配利润。或借:利润分配——未分配利润;贷:递延所得税负债。

例 1:某企业 2007 年度前除对应收账款按 5%计提坏账准备外(该项目计提坏账准备经税务部门核准),其他各项资产均未计提减值准备。2007 年 1 月 1 日起,企业开始执行新会计准则,对除应收账款外其他各项资产进行减值测试,测试结果显示:存货累计减值 210 万元,长期股权投资累计减值 1 200 万元,固定资产累计减值 290 万元,无形资产累计减值 300 万元。企业按照新会计准则的规定对以上四项资产进行追溯调整,假定企业所得税率为 33%(税法规定,未经核准的准备金支出不得扣除)。该企业按净利润的 10%提取法定盈余公积。账务处理为:

首先,追溯调整上述四项资产应计提的减值准备。借:利润分配——未分配利润 2 000;贷:存货跌价准备 210,长期股权投资减值准备 1 200,固定资产减值准备 290,无形资产减值准备 300。

其次,调整上述四项资产计提减值准备后形成的可抵扣暂时性差异的所得税影响。借:递延所得税资产 660(2 000×33%);贷:利润分配——未分配利润 660。

最后,调整盈余公积。借:盈余公积 134;贷:利润分配——未分配利润 134。

2. 变更前会计政策与税收法规不一致,变更后一致。

由于变更前会计政策与税收法规不一致,必然形成过暂

时性差异,即递延所得税资产或递延所得税负债账面有余额。变更会计政策后会计政策与税收法规一致,暂时性差异消失,调整后递延所得税资产或递延所得税负债账面余额应为零。那么,会计政策变更的所得税影响金额就是会计政策变更前该项目对应的递延所得税资产或递延所得税负债账面余额。会计政策变更的所得税影响账务处理应是冲销递延所得税资产或递延所得税负债账面余额的账务处理。借:利润分配——未分配利润;贷:递延所得税资产。或借:递延所得税负债;贷:利润分配——未分配利润。

例2:2007年1月1日,甲股份有限公司按照企业会计准则的规定,对建造合同的收入的核算办法由完成合同法改为完工百分比法。公司保存的会计资料比较完整,可以通过会计资料追溯计算。假定所得税税率为33%,税法按完工百分比法计算收入并计入应纳税所得额。该公司按净利润的10%提取法定盈余公积,按完成合同法计算的至2006年末税前会计利润累计额为640万元,按完工百分比法计算的至2006年末税前会计利润累计额为560万元。

首先,追溯调整两种方法下的税前会计差异:借:工程施工80;贷:利润分配——未分配利润80。

其次,转销此前两种方法不同形成的可抵扣暂时性差异的所得税影响:借:利润分配——未分配利润26.4;贷:递延所得税资产26.4。

最后,调整盈余公积:借:利润分配——未分配利润5.36;贷:盈余公积5.36。

3. 变更前后会计政策与税收法规均不一致。

由于变更前会计政策与税收法规不一致,必然形成过暂时性差异,即递延所得税资产或递延所得税负债账面有余额。变更会计政策后会计政策与税收法规仍不一致,即暂时性差异仍然存在,但会计政策变更前形成的暂时性差异并不等于会计政策变更后形成的暂时性差异,会计政策变更后形成的暂时性差异既可能是在原差异基础上的扩大或缩小,也可能是递延所得税资产或递延所得税负债性质的转换。那么,会计政策变更的所得税影响金额应是会计政策变更后形成的暂时性差异确认的递延所得税资产或递延所得税负债与会计政策变更前形成的暂时性差异确认的递延所得税资产或递延所得税负债账面余额的差额。具体账务处理可分以下四种情况:

(1)调增递延所得税资产账面余额:借:递延所得税资产;

贷:利润分配——未分配利润。

(2)调减递延所得税资产账面余额:借:利润分配——未分配利润;贷:递延所得税资产。

(3)调增递延所得税负债账面余额:借:利润分配——未分配利润;贷:递延所得税负债。

(4)调减递延所得税负债账面余额:借:递延所得税负债;贷:利润分配——未分配利润。

例3:乙企业20×6年12月份建造一栋房屋总价值500万元,20×7年1月1日将其出租,作为投资性房地产核算,采用成本模式进行后续计量。会计预计使用寿命为8年,税法核定使用寿命为10年,双方均采用直线法计提折旧,假定不考虑残值。20×9年1月1日,企业认为该项投资性房地产存在活跃市场并能连续取得其公允价值,满足按公允价值模式进行后续计量的条件,决定将此项投资性房地产核算由成本模式改为公允价值模式。该项投资性房地产20×7年末公允价值为540万元,20×8年末公允价值为580万元。假定该企业所得税税率为25%,该企业按净利润的10%提取法定盈余公积。

分析:①计算至20×8年末该资产会计的账面价值=500-500÷8×2=375(万元)。②计算至20×8年末该资产的计税基础=500-500÷10×2=400(万元)。③计算至20×8年末该资产形成的可抵扣暂时性差异的所得税影响=(400-375)×25%=6.25(万元),即会计政策变更前递延所得税资产账面余额为6.25万元。④会计政策变更后至20×8年末该资产的账面价值=580(万元)。⑤会计政策变更后至20×8年末该资产形成的应纳税暂时性差异的所得税影响=(580-400)×25%=45(万元)。

结论:会计政策变更的所得税影响金额为51.25万元,包括转销递延所得税资产账面余额6.25万元,确认递延所得税负债45万元。

账务处理为:

(1)按新会计政策调整投资性房地产账面价值:借:投资性房地产205;贷:利润分配——未分配利润205。

(2)调整所得税费用:借:利润分配——未分配利润51.25;贷:递延所得税资产6.25,递延所得税负债45。

(3)调整盈余公积:借:利润分配——未分配利润15.375;贷:盈余公积15.375。○