

所得税会计调整对象的比较与选择

江西赣南师范学院 袁太芳

【摘要】 本文通过案例探讨了所得税会计的三种调整对象(会计交易或事项、资产负债表的报表项目、企业整体)的核算,并对其在资产负债表的披露进行比较。在此基础上,建议企业在很可能取得足够用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的前提下,采用会计交易或事项作为所得税会计的调整对象。

【关键词】 所得税会计 资产负债表债务法 暂时性差异

引例:某上市公司于2006年年末和2007年年初发生下列与所得税有关的会计事项:①2006年12月购入一台机器设备A,成本为240 000元,预计使用年限为4年,预计净残值为0。会计上按直线法计提折旧,因该设备符合税法规定的税收优惠条件,计税时可采用年数总和法计提折旧,假定税法规定的使用年限及净残值均与会计相同。②2006年12月购入一台机器设备B,成本为150 000元,预计使用年限为5年,预计净残值为0。会计上按双倍余额递减法计提折旧,税法要求采用直线法计提折旧,假定税法规定的使用年限及净残值均与会计相同。③2007年初购入一项无形资产C,成本为120 000元,预计净残值为0。会计上预计按3年进行摊销,按税法规定要求摊销期为4年。假定税法与会计规定的摊销方法均使用直线法,且净残值相同。

假定该公司各会计期间均未对固定资产、无形资产计提减值准备,且于2007~2011年期间除上述纳税调整事项外无其他纳税调整事项。该上市公司2007年的所得税税率为33%,2008~2011年的所得税税率为25%。试利用资产负债表债务法做出2007年、2008年与所得税有关的账务处理。

要解决上述问题,关键是要先确定所得税会计的调整对象,然后再计算暂时性差异并进行相应的账务处理。

一、所得税会计调整对象的核算

通过分析不难发现引例中所得税会计的调整对象有三种选择:会计交易或事项;资产负债表的报表项目;企业整体。根据所得税会计的调整对象计算暂时性差异,可利用下列公式:某资产暂时性差异=该资产的计税基础-该资产的账面价值;某负债暂时性差异=该负债的账面价值-该负债的计税基础。可依据取得该资产或负债第1期期末暂时性差异的符号来判断是属于可抵扣暂时性差异还是属于应纳税暂时性差异。若其大于0,则为可抵扣暂时性差异,产生递延所得税资产;若其小于0,则为应纳税暂时性差异,产生递延所得税负债。

1. 以会计交易或事项为调整对象的所得税会计。若以会计交易或事项为所得税会计的调整对象,则上例中的所得税会计调整对象分别为固定资产A、固定资产B、无形资产C。其对应的暂时性差异计算如表1、表2、表3。

表1 固定资产A暂时性差异计算表 单位:元

时点	2007年末	2008年末	2009年末	2010年末	2011年末
实际成本	240 000	240 000	240 000	240 000	
累计计税折旧	96 000	168 000	216 000	240 000	
计税基础	144 000	72 000	24 000	0	
累计会计折旧	60 000	120 000	180 000	240 000	
账面价值	180 000	120 000	60 000	0	
暂时性差异	-36 000	-48 000	-36 000	0	

表2 固定资产B暂时性差异计算表 单位:元

时点	2007年末	2008年末	2009年末	2010年末	2011年末
实际成本	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000
累计计税折旧	30 000	60 000	90 000	120 000	150 000
计税基础	120 000	90 000	60 000	30 000	0
累计会计折旧	60 000	96 000	117 600	133 800	150 000
账面价值	90 000	54 000	32 400	16 200	0
暂时性差异	30 000	36 000	27 600	13 800	0

表3 无形资产C暂时性差异计算表 单位:元

时点	2007年末	2008年末	2009年末	2010年末	2011年末
实际成本	120 000	120 000	120 000	120 000	
累计计税折旧	30 000	60 000	90 000	120 000	
计税基础	90 000	60 000	30 000	0	
累计会计折旧	40 000	80 000	120 000	120 000	
账面价值	80 000	40 000	0	0	
暂时性差异	10 000	20 000	30 000	0	

(1)由表1知,2007年末,该交易或事项产生的递延所得税负债年末余额为: $36\ 000 \times 33\% = 11\ 880$ (元)。借:所得税费用11 880元;贷:递延所得税负债11 880元。

2008年末,该交易或事项产生的递延所得税负债年末余额为: $48\ 000 \times 25\% = 12\ 000$ (元),即在上年基础上增加递延所得税负债120元($12\ 000 - 11\ 880$)。借:所得税费用120元;贷:递延所得税负债120元。

(2)由表2知,2007年末,该交易或事项产生的递延所得税资产年末余额为: $30\ 000 \times 33\% = 9\ 900$ (元)。借:递延所得税资产9 900元;贷:所得税费用9 900元。

2008年末,该交易或事项产生的递延所得税资产年末余额为:36 000×25%=9 000(元),即在上年基础上减少递延所得税资产 900 元(9 900-9 000)。借:所得税费用 900 元;贷:递延所得税资产 900 元。

(3)由表 3 知,2007 年末,该交易或事项产生的递延所得税资产年末余额为:10 000×33%=3 300(元)。借:递延所得税资产 3 300 元;贷:所得税费用 3 300 元。

2008 年末,该交易或事项产生的递延所得税资产年末余额为:20 000×25%=5 000(元),即在上年基础上增加递延所得税资产 1 700 元(5 000-3 300)。借:递延所得税资产 1 700 元;贷:所得税费用 1 700 元。

2. 以资产负债表的报表项目为调整对象的所得税会计。若以资产负债表的报表项目为所得税会计的调整对象,则引例中的所得税会计调整对象分别为固定资产、无形资产。其对应的暂时性差异计算如表 4、表 5。

表 4 固定资产暂时性差异计算表 单位:元

时点	2007年末	2008年末	2009年末	2010年末	2011年末
暂时性差异A	-36 000	-48 000	-36 000	0	
暂时性差异B	30 000	36 000	27 600	13 800	0
暂时性差异	-6 000	-12 000	-8 400	13 800	0

2007 年末,该项目产生的递延所得税负债年末余额为:6 000×33%=1 980(元)。借:所得税费用 1 980 元;贷:递延所得税负债 1 980 元。

2008 年末,该项目产生的递延所得税负债年末余额为:12 000×25%=3 000(元),即在上年基础上增加递延所得税负债 1 020 元(3 000-1 980)。借:所得税费用 1 020 元;贷:递延所得税负债 1 020 元。

表 5 无形资产暂时性差异计算表 单位:元

时点	2007年末	2008年末	2009年末	2010年末	2011年末
暂时性差异	10 000	20 000	30 000	0	

2007 年末,该项目产生的递延所得税资产年末余额为:10 000×33%=3 300(元)。借:递延所得税资产 3 300 元;贷:所得税费用 3 300 元。

2008 年末,该项目产生的递延所得税资产年末余额为:20 000×25%=5 000(元),即在上年基础上增加递延所得税资产 1 700 元(5 000-3 300)。借:递延所得税资产 1 700 元;贷:所得税费用 1 700 元。

3. 以企业整体为调整对象的所得税会计。若以企业整体为所得税会计的调整对象。其对应的暂时性差异计算如表 6。

表 6 企业暂时性差异计算表 单位:元

时点	2007年末	2008年末	2009年末	2010年末	2011年末
暂时性差异A	-36 000	-48 000	-36 000	0	
暂时性差异B	30 000	36 000	27 600	13 800	0
暂时性差异C	10 000	20 000	30 000	0	
暂时性差异	4 000	8 000	21 600	13 800	0

2007 年末,该企业产生的递延所得税资产年末余额为:4 000×33%=1 320(元)。借:递延所得税资产 1 320 元;贷:所得税费用 1 320 元。

2008 年末,该企业产生的递延所得税资产年末余额为:8 000×25%=2 000(元),即在上年基础上增加递延所得税资产 680 元(2 000-1 320)。借:递延所得税资产 680 元;贷:所得税费用 680 元。

二、所得税会计调整对象的比较与选择

引例中对所得税会计不同调整对象的核算,使得资产负债表上披露的内容也将产生不同的结果。

若以会计交易或事项为所得税会计调整对象,则在 2007 年末,资产负债表上的递延所得税资产为 13 200 元(9 900+3 300),递延所得税负债为 11 880 元;在 2008 年末,资产负债表上的递延所得税资产为 14 000 元(9 000+5 000),递延所得税负债为 12 000 元。

若以资产负债表的报表项目为所得税会计调整对象,则在 2007 年末,资产负债表上的递延所得税资产为 3 300 元,递延所得税负债为 1 980 元;在 2008 年末,资产负债表上的递延所得税资产为 5 000 元,递延所得税负债为 3 000 元。

若以企业整体为所得税会计调整对象,则在 2007 年末,资产负债表上的递延所得税资产为 1 320 元,递延所得税负债为 0 元;在 2008 年末,资产负债表上的递延所得税资产为 2 000 元,递延所得税负债为 0 元。

为便于比较,列表 7、表 8 予以说明。

表 7 2007 年不同调整对象下的报表数据 单位:元

调整对象	递延所得税资产	递延所得税负债
会计交易或事项	13 200	11 880
资产负债表报表项目	3 300	1 980
企业整体	1 320	0

表 8 2008 年不同调整对象下的报表数据 单位:元

调整对象	递延所得税资产	递延所得税负债
会计交易或事项	14 000	12 000
资产负债表报表项目	5 000	3 000
企业整体	2 000	0

对比同一年度下采用不同所得税会计调整对象报表数据的结果可知,无论采用哪一种所得税会计调整对象,其递延所得税资产与递延所得税负债的差额都保持不变(2007 年为 1 320 元,2008 年为 2 000 元)。也就是说,无论采用哪一种所得税会计调整对象,虽然可能改变资产负债表中资产或负债及所有者权益总计的金额,但是都不会破坏资产负债表的平衡,也不会影响利润表中所得税费用的数据。

调整对象依次从会计交易或事项、资产负债表的报表项目、企业整体来看,资产负债表中资产或负债及所有者权益总计的金额是由大到小,提供的会计信息是由细到粗,核算工作量是由大到小,所要求的核算条件也是由严格到宽松。如引例中的递延所得税资产数额由大到小,也就要求企业很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额由大到小,即只有未来能预计产生足够大的应交所得税时才能采用会计交易或事项作为所得税会计调整对象。

主要参考文献

袁太芳.资产负债表债务法浅探.财会月刊(综合).2007;9