

谈企业当期应交所得税的核算

张宝清

(山东经济管理干部学院 济南 250014)

【摘要】按照税法规定,企业当期应交所得税应等于当期应纳税所得额乘以所得税税率。本文认为,企业还可以利用一些相关账户的账面价值直接计算当期应交所得税,这种方法简便易行。

【关键词】企业所得税 计算方法 会计处理

一、理论背景

会计利润,又称税前会计利润或会计收益,是指一定时期内按照符合会计准则的方法确认、计量的总收益或总亏损。一般来说,会计利润就是财务报告中的税前利润总额。应税利润,又称应纳税所得额,是指按照税法或相关法律规定的会计方法确认、计量的一定时期的收益,是确定应交所得税的基本依据。会计利润与应税利润之间产生差异的原因,可归结为以下两点:

一是计算口径上的差异。有些收入在会计上按照会计准则

则确认为收入,构成会计利润,而依据税法却不能确认为收入,不构成应税利润。有些支出在会计上按照会计准则确认为费用,抵减会计利润,而依据税法却不能作为费用抵减应税利润。例如,罚款支出在计算应税利润时就不予以抵减,而会计核算中罚款支出则是企业的一项损失,理应体现在经营损益中,因此允许作为会计利润的扣减项目,这种差异称为永久性差异。对这种差异,在计算当期应交所得税时只需在会计利润

限额,就应该计提减值准备。

3. 油气资产价值的评估。油气资产的价值取决于其拥有的油气探明储量的数量规模、开采条件和市场需求状况,而与其账面价值无关(无论是成果法还是全部成本法)。因此,油气资产价值也成为油气储量价值,因为储量是矿业资产价值的实质。

美国财务会计准则第 69 号公告要求石油公司使用标准化的贴现现金流法对油气储量进行价值评估。根据我国企业会计准则的规定,针对油气资产的特点,应该以资产组为计量基础进行矿区权益的价值评估。对于探明矿区权益,企业应当在发生减值迹象时,计算其可收回金额。其中,可收回金额是指油气资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间的较高者。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。对于未探明矿区权益,企业应当每年对其进行减值测试,以确定其是否发生减值。从理论上讲,可收回金额的确定可以采用以下公式:

$$PV_{t=0} = \sum_{i=1}^P \frac{NCF_t}{(1+r)^t}$$

其中: $t=0$ 表示现在, NCF_t 表示第 t 期的现金净流量期望值, r 表示折现率, t 表示资产或资产组合的有效期限。

利用上式计算资产的可收回金额主要涉及两个方面的问题:一是对各年现金净流量的期望值(NCF)如何进行合理的估计;二是选择什么样的折现率(r)。在我国企业会计准则下,应该以资产组作为基本单位来测算未来现金流量。当资产组

的可收回金额低于其账面价值时,就确认资产的减值损失,并将损失分摊到资产组的各项资产中去,测算出其应计提的减值金额。对于折现率的估算,会计准则中没有给出具体的标准,一般用类似资产当前市场交易中的内含报酬率或上市公司类似资产的加权平均资产成本评估测算。

4. 油气资产储量信息的披露。我国企业会计准则明确要求油气企业在会计报表附注中披露与油气开采活动有关的下列信息:拥有国内和国外的油气储量年初、年末数据;当期在国内和国外发生的矿区权益的取得、油气勘探和油气开发各项支出的总额;探明矿区权益、井及相关设施的账面原值,累计折耗和减值准备累计金额及其计提方法;与油气开采活动相关的辅助设备及设施的账面原值,累计折旧和减值准备累计金额及其计提方法。虽然在上市石油公司信息披露问题上我国已经向前迈进了一大步,但是仍存在以下两个问题:一是我国油气储量的分类标准与国际惯例不同,二是没有给出精确的储量价值评估模型和方法。

主要参考文献

1. 王平心,李志学.油气田资产减值测试方法研究.西南石油大学学报,2004;4
2. 企业会计准则研究组.2006 企业会计准则讲解(特殊业务分册).大连:东北财经大学出版社,2006
3. 党红.关于石油天然气会计研究的最新进展及其启示.会计研究,2005;1
4. 李彦龙,张艳.资产减值新旧准则比较研究.审计月刊,2006;7

的基础上加减该差异计算出应税利润,然后乘以适用所得税税率即可,再按照一般的核算方法进行账务处理,不必采用专门的账户进行核算。

二是确认时间上的差异。有些收入、费用按会计准则应该确认为当期会计利润,而依税法则应归入前期或者后期,不作为当期应税利润。这种差异完全是由于会计准则和税法规定之间的差异而导致的,在计算口径上并没有不同,因此随着企业经营的持续进行,这种差异将会逆转或消失。例如,税法中规定某些行业可以实施加速折旧法计提固定资产折旧,可财务报告中一般采用直线法计提固定资产折旧,这时两者所确认的各期折旧费用就不一致。这种由于收入、费用确认时间不同导致的差异称为暂时性差异。暂时性差异有两种:其一,资产的账面价值大于计税基础及负债的账面价值小于计税基础,属应纳税暂时性差异,这种差异纳入“递延所得税负债”账户核算;其二,资产的账面价值小于计税基础及负债的账面价值大于计税基础,属可抵扣暂时性差异,对这种差异采用“递延所得税资产”账户核算。

“递延所得税负债”科目用来核算企业根据所得税会计准则确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债,可以按照应纳税暂时性差异的项目进行明细核算。资产负债表日,企业根据所得税会计准则应予确认的递延所得税负债,借记“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷记“递延所得税负债”科目。本期应予确认的递延所得税负债大于其账面余额的,应按其差额确认,借记“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷记“递延所得税负债”科目;本期应予确认的递延所得税负债小于其账面余额的,应按其差额做相反的会计分录。“递延所得税负债”科目期末贷方余额反映企业已确认的递延所得税负债的余额。

“递延所得税资产”科目用来核算企业根据所得税会计准则确认的可抵扣暂时性差异产生的所得税资产,并按照可抵扣暂时性差异等项目进行明细核算。资产负债表日,企业根据所得税会计准则应予确认的递延所得税资产,借记“递延所得税资产”科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目。本期应确认的递延所得税资产大于其账面余额的,应按其差额确认,借记“递延所得税资产”科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目;本期应确认的递延所得税资产小于其账面余额的,应按其差额做相反的会计分录。“递延所得税资产”科目期末借方余额反映企业已确认的递延所得税资产的余额。

按照税法规定:当期应交所得税=当期应纳税所得额(即当期应税利润)×所得税税率。这种计算方法需调整确定应纳税所得额,计算过程较复杂,笔者在工作中使用下面的方法计算当期应交所得税税额,觉得可以很方便地得到结果。下文以实例详细介绍这种方法。其中,计算公式为:

当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率-当期递延所得税负债贷方发生额(或+当期递延所得税负债借方发生额)+当期递延所得税资产借方发生额(或-当期递延所得税资产贷方发生额)

二、举例说明

1. 会计利润与应税利润之永久性差异的账务处理。

例1:某企业根据其资产负债表有关项目列示的金额和有关账簿分析可知:20×6年度利润总额为366万元,企业本年度投资国库券利息收入为5万元,支付各种税收滞纳金6万元;企业本年商品销售收入净额为15000万元,支付业务招待费50万元,所得税税率为25%。

分析:本例中导致会计利润与应纳税所得额不同的差异均为永久性差异。

(1)计算应纳税所得额在会计利润基础上减去的数额:国库券利息收入5万元。

(2)计算应纳税所得额在会计利润基础上加上的数额:①各种税收滞纳金6万元。②业务招待费中不允许扣除的金额:50-50×60%=20(万元)。

(3)计算企业应交所得税:

当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率=(366-5+6+20)×25%=96.75(万元)

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用96.75万元;贷:应交税费——应交所得税96.75万元。

期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目,会计分录如下:借:本年利润96.75万元;贷:所得税费用96.75万元。用银行存款实际向税务部门交税时,会计分录如下:借:应交税费——应交所得税96.75万元;贷:银行存款96.75万元。

以上对永久性差异没有采用专门的账户进行核算。

2. 预计负债的账务处理。

例2:某企业20×5年年末预计负债科目贷方余额为20万元,为预计的产品售后三包费用,本年实现利润120万元。20×6年实际发生售后三包费用10万元,实现利润150万元。所得税税率为25%(递延所得税资产无期初余额)。

20×5年预计负债账面价值20万元>预计负债计税基础0,差异20万元属于可抵扣暂时性差异,应借记“递延所得税资产”5万元(20×25%)。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率+当期递延所得税资产借方发生额=120×25%+5=35(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用35万元;贷:应交税费——应交所得税35万元。借:递延所得税资产5万元;贷:所得税费用——递延所得税费用5万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

20×6年预计负债账面价值10万元>预计负债计税基础0,差异10万元属于可抵扣暂时性差异,应保持“递延所得税资产”借方余额为2.5万元(10×25%),上期余额为5万元,则本期应冲减2.5万元,即贷记“递延所得税资产”2.5万元。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率-当期递延所得税资产贷方发生额=150×25%-2.5=35(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用

35万元;贷:应交税费——应交所得税35万元。借:所得税费用——递延所得税费用2.5万元;贷:递延所得税资产2.5万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

3. 资产减值损失的账务处理。

例3:某企业20×5年实现利润1000万元。有关资产、负债资料如下:存货账面价值800万元,本年计提存货跌价准备200万元,计税基础1000万元。20×6年实现利润1000万元。有关资产、负债资料如下:存货账面价值1200万元,存货跌价准备为0,计税基础1200万元,所得税税率为25%(递延所得税资产无期初余额)。

20×5年存货账面价值800万元<存货计税基础1000万元,差异200万元属于可抵扣暂时性差异,应借记“递延所得税资产”50万元(200×25%)。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率+当期递延所得税资产借方发生额=1000×25%+50=300(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用300万元;贷:应交税费——应交所得税300万元。借:递延所得税资产50万元;贷:所得税费用——递延所得税费用50万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

20×6年,存货账面价值1200万元=存货计税基础1200万元,应保持“递延所得税资产”科目余额为0,上期“递延所得税资产”借方余额为50万元,本期应冲减50万元,即贷记“递延所得税资产”50万元。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率-当期递延所得税资产贷方发生额=1000×25%-50=200(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用200万元;贷:应交税费——应交所得税200万元。借:所得税费用——递延所得税费用50万元;贷:递延所得税资产50万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

4. 公允价值变动损益的账务处理。

例4:某企业20×5年实现利润1000万元。有关资产、负债资料如下:交易性金融资产账面价值1300万元,本年确认公允价值变动(提高)300万元,计税基础1000万元。20×6年实现利润500万元。有关资产、负债资料如下:交易性金融资产账面价值1100万元,本年确认公允价值变动(降低)200万元,计税基础1000万元,所得税税率为25%(递延所得税负债无期初余额)。

20×5年交易性金融资产账面价值1300万元>交易性金融资产计税基础1000万元,差异300万元属于应纳税暂时性差异,应贷记“递延所得税负债”75万元(300×25%)。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率-当期递延所得税负债贷方发生额=1000×25%-75=175(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用175万元;贷:应交税费——应交所得税175万元。借:所得税费用——递延所得税费用75万元;贷:递延所得税负债75万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

20×6年交易性金融资产账面价值1100万元>交易性金融资产计税基础1000万元,差异100万元属于应纳税暂时性差异,应保持“递延所得税负债”贷方余额25万元(100×25%),上期“递延所得税负债”贷方余额为75万元,本期应冲减50万元,即借记“递延所得税负债”50万元。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率+当期递延所得税负债借方发生额=500×25%+50=175(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用175万元;贷:应交税费——应交所得税175万元。借:递延所得税负债50万元;贷:所得税费用——递延所得税费用50万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

5. 无形资产的账务处理。

例5:某企业20×5年实现利润1000万元。有关资产、负债资料如下:企业当年发生新技术、新产品、新工艺的研发支出100万元,其中形成无形资产的资本化支出80万元,费用化支出20万元。税法规定企业的研发支出计入当期损益的可按实际数的150%加计扣除,形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。假定无形资产按10年摊销。20×6年实现利润1000万元。所得税税率为25%。

20×5年无形资产账面价值80万元=无形资产计税基础80万元,无暂时性差异,只有永久性差异10万元(20×50%)。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率=(1000-10)×25%=247.5(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用247.5万元;贷:应交税费——应交所得税247.5万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

20×6年无形资产账面价值72万元=无形资产计税基础72万元,无暂时性差异,只有永久性差异4万元(8×50%)。根据公式,当期应交所得税=(当期会计利润±永久性差异)×所得税税率=(1000-4)×25%=249(万元)。

有关会计分录如下:借:所得税费用——当期所得税费用249万元;贷:应交税费——应交所得税249万元。期末将“所得税费用”科目余额转入“本年利润”科目及实际向税务部门交税的会计分录从略。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计制度.北京:经济科学出版社,2001
2. 王宗江,张宝清.财务会计.北京:高等教育出版社,2007
3. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006