

谈税率变动时所得税费用的核算

纪春梅

(江苏省通州职业教育中心 江苏通州 226300)

【摘要】 本文以固定资产由于会计规定和税法规定的折旧方法不一致而导致的暂时性差异为例,分析税率变动时所得税费用核算的实质。

【关键词】 所得税费用 税率变动 递延所得税资产 递延所得税负债

《企业会计准则第18号——所得税》(简称《所得税准则》)是在借鉴《国际会计准则第12号——所得税》基础上结合我国实际制定的。《所得税准则》要求所得税费用的核算采用资产负债表债务法。它的基本原理是企业应于资产负债表日,以企业资产、负债的账面价值与按税法规定的计税基础之间的差异计算暂时性差异,并据以确认递延所得税负债、递延所得税资产及相应的递延所得税费用(或收益)。资产负债表债务法的特点是:对于递延所得税资产和递延所得税负债,应当根据税法规定,按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。即在税率变动或开征新税时,应当对原已确认的暂时性差异的所得税影响金额进行调整,而且在确认转回暂时性差异的所得税影响金额时,应当按照现行所得税税率计算转回。所以,《所得税准则》第十七条规定:资产负债表日,对于递延所得税资产和递延所得税负债,应当根据税法规定,按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。适用税率发生变化的,应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量,除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外,应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。同时,《所得税准则》第十八条规定: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。

因此,根据上述规定,企业所得税税率按照税法规定发生变动的第一年,我们在核算企业所得税费用的过程中,应首先对原已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量,再根据税率变动后第一年的暂时性差异和变动后的税率确认当年的递延所得税资产和递延所得税负债。而现行的有关文献资料中往往把重新计量原已确认的递延所得税资产或递延所得税负债与计量税率变动后第一年由于存在暂时性差异而产生的递延所得税资产或递延所得税负债合而为一,从而掩盖了税率变动后第一年的递延所得税资产、递延所得税负债及相应的递延所得税费用(或收益)核算的实质。

一、税率变动时递延所得税资产的核算

例1:某公司2004年12月购入价值为550 000元的设备,预计可以使用10年,预计净残值为0,企业采用年数总和法加速计提折旧,税法允许企业采用直线法计提折旧。2004年企业的会计利润为1 000 000元,以后每年度末计提折旧前的利润总额为1 055 000元,假设企业除该设备折旧外,每年没有其他暂时性差异和永久性差异。2004~2007年,企业适用的所得税税率为15%;2008~2011年,企业适用的所得税税率为25%;2012~2014年,企业适用的所得税税率为20%。相应的计算如表1所示。

例1中2008年企业所得税税率由15%调高为25%,我们首先应对原已确认的递延所得税资产进行重新计量,并将其影响数计入当期的所得税费用中。在此,由于税率上升,我们应按上年度资产负债表日可抵扣暂时性差异乘以税率之差计算,增加递延所得税资产,减少所得税费用。因为税率上升后与税率上升前相比,税率上升前一年对可抵扣暂时性差异少计了递延所得税资产,多计了所得税费用。其会计分录应为:

借:递延所得税资产 10 500元 $[105\ 000 \times (25\% - 15\%)]$

贷:所得税费用 10 500元

再计算税率变动后第一年由于可抵扣暂时性差异而影响的所得税费用数,即:

借:所得税费用 246 250元 $(985\ 000 \times 25\%)$

递延所得税资产 3 750元 $(30\ 000 - 15\ 750 - 10\ 500)$

贷:应交税费——应交所得税 250 000元 $(1\ 000\ 000 \times 25\%)$

我们也可以将两者合并编制会计分录,即:

借:所得税费用 235 750元

递延所得税资产 14 250元

贷:应交税费——应交所得税 250 000元

例1中2012年企业所得税税率由25%调低为20%,我们首先也应对原已确认的递延所得税资产进行重新计量,并将其影响数计入当期的所得税费用中。在此,由于税率下降,我们应按上年度资产负债表日可抵扣暂时性差异乘以税率之差计算,减少递延所得税资产,增加所得税费用。因为税率下

表 1

单位:元

项目 \ 年份	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
每年会计折旧	0	100 000	90 000	80 000	70 000	60 000	50 000	40 000	30 000	20 000	10 000
每年税法折旧	0	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000
账面价值	550 000	450 000	360 000	280 000	210 000	150 000	100 000	60 000	30 000	10 000	0
计税基础	550 000	495 000	440 000	385 000	330 000	275 000	220 000	165 000	110 000	55 000	0
可抵扣暂时性差异	0	45 000	80 000	105 000	120 000	125 000	120 000	105 000	80 000	45 000	0
税率	15%	15%	15%	15%	25%	25%	25%	25%	20%	20%	20%
递延所得税资产时点 值(余额数)	0	6 750	12 000	15 750	30 000	31 250	30 000	26 250	16 000	9 000	0
各年度递延所得税 资产发生额	0	6 750	5 250	3 750	14 250	1 250	-1 250	-3 750	-10 250	-7 000	-9 000
会计利润(税前)	1 000 000	955 000	965 000	975 000	985 000	995 000	1 005 000	1 015 000	1 025 000	1 035 000	1 045 000
应纳税所得额	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
应交所得税	150 000	150 000	150 000	150 000	250 000	250 000	250 000	250 000	200 000	200 000	200 000
借:所得税费用	150 000	143 250	144 750	146 250	235 750	248 750	251 250	253 750	210 250	207 000	209 000
递延所得税资产		6 750	5 250	3 750	14 250	1 250	-1 250	-3 750	-10 250	-7 000	-9 000
贷:应交税费	150 000	150 000	150 000	150 000	250 000	250 000	250 000	250 000	200 000	200 000	200 000

降后与税率下降前相比,税率下降前一年对可抵扣暂时性差异多计了递延所得税资产,少计了所得税费用。其会计分录应为:

借:所得税费用 5 250 元[105 000×(25%-20%)]

贷:递延所得税资产 5 250 元

再计算税率变动后第一年由于可抵扣暂时性差异而影响的所得税费用数,即:

借:所得税费用 205 000 元(1 025 000×20%)

贷:应交税费——应交所得税 200 000 元

递延所得税资产 5 000 元[16 000-(26 250-5 250)]

我们也可以将两者合并编制会计分录,即:

借:所得税费用 210 250 元

贷:应交税费——应交所得税 200 000 元

递延所得税资产 10 250 元

上述 2008 年、2012 年合并后的会计分录即分别是表 1 中 2008 年、2012 年企业所得税费用核算的会计分录。但相比较而言,用两个会计分录分别核算反映,能够明确表示会计核算的实质。在此,当税率变动时,我们应首先对原已确认的递延所得税资产进行重新计量,再根据税率变动后第一年的可抵扣暂时性差异和变动后的税率确定当年的递延所得税资产和所得税费用影响数。而合并编制的会计分录掩盖了税率变动时递延所得税资产核算的实质,其合理的解释仅仅为根据资产负债表日递延所得税资产的应有余额和期初余额倒推出本期的递延所得税资产发生额和对当期所得税费用的影响数。

二、税率变动时递延所得税负债的核算

例 2:某公司 2004 年 12 月购入价值为 550 000 元的设备,预计可以使用 10 年,预计净残值为 0,企业采用直线法计提折旧,税法允许企业采用年限总和法加速计提折旧。2004 年

企业的会计利润为 1 000 000 元,以后每年年末计提折旧前的利润总额为 1 055 000 元,假设企业除该设备的折旧外,每年没有其他暂时性差异和永久性差异。2004~2007 年,企业适用的所得税税率为 15%;2008~2011 年,企业适用的所得税税率为 25%;2012~2014 年,企业适用的所得税税率为 20%。相应的计算如表 2 所示。

例 2 中 2008 年企业所得税税率由 15%调高为 25%,我们首先应对原已确认的递延所得税负债进行重新计量,并将其影响数计入当期的所得税费用中。在此,由于税率上升,我们应按上年度资产负债表日应纳税暂时性差异乘以税率之差计算,增加递延所得税负债,增加所得税费用。因为税率上升后与税率上升前相比,税率上升前一年对应纳税暂时性差异少计了递延所得税负债,少计了所得税费用。其会计分录应为:

借:所得税费用 10 500 元

贷:递延所得税负债 10 500 元

再计算税率变动后第一年由于应纳税暂时性差异而影响的所得税费用数,即:

借:所得税费用 250 000 元(1 000 000×25%)

贷:应交税费——应交所得税 246 250 元

递延所得税负债 3 750 元(30 000-15 750-10 500)

我们也可以将两者合并编制会计分录,即:

借:所得税费用 260 500 元

贷:应交税费——应交所得税 246 250 元

递延所得税负债 14 250 元

例 2 中 2012 年企业所得税税率由 25%调低为 20%,我们首先也应对原已确认的递延所得税负债进行重新计量,并将其影响数计入当期的所得税费用中。在此,由于税率下降,我们应按上年度资产负债表日应纳税暂时性差异乘以税率之差计算,减少递延所得税负债,减少所得税费用。因为税率下

表 2

单位:元

项目 \ 年份	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
每年会计折旧	0	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000	55 000
每年税法折旧	0	100 000	90 000	80 000	70 000	60 000	50 000	40 000	30 000	20 000	10 000
账面价值	550 000	495 000	440 000	385 000	330 000	275 000	220 000	165 000	110 000	55 000	0
计税基础	550 000	450 000	360 000	280 000	210 000	150 000	100 000	60 000	30 000	10 000	0
可抵扣暂时性差异	0	45 000	80 000	105 000	120 000	125 000	120 000	105 000	80 000	45 000	0
税率	15%	15%	15%	15%	25%	25%	25%	25%	20%	20%	20%
递延所得税资产时点值(余额数)	0	6 750	12 000	15 750	30 000	31 250	30 000	26 250	16 000	9 000	0
各年度递延所得税负债发生额	0	6 750	5 250	3 750	14 250	1 250	-1 250	-3 750	-10 250	-7 000	-9 000
会计利润(税前)	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
应纳税所得额	1 000 000	955 000	965 000	975 000	985 000	995 000	1 005 000	1 015 000	1 025 000	1 035 000	1 045 000
应交所得税	150 000	143 250	144 750	146 250	246 250	248 750	251 250	253 750	205 000	207 000	209 000
借:所得税费用	150 000	150 000	150 000	150 000	260 500	250 000	250 000	250 000	194 750	200 000	200 000
贷:应交税费		143 250	144 750	146 250	246 250	248 750	251 250	253 750	205 000	207 000	209 000
递延所得税负债	150 000	6 750	5 250	3 750	14 250	1 250	-1 250	-3 750	-10 250	-7 000	-9 000

降后与税率下降前相比,税率下降前一年对应纳税暂时性差异多计了递延所得税负债,多计了所得税费用。其会计分录应为:

借:递延所得税负债 5 250 元

 贷:所得税费用 5 250 元 $[105\ 000 \times (25\% - 20\%)]$

再计算税率变动后第一年应纳税暂时性差异而影响的所得税费用数,即:

借:所得税费用 200 000 元 $(1\ 000\ 000 \times 20\%)$

 递延所得税负债 5 000 元 $[16\ 000 - (26\ 250 - 5\ 250)]$

 贷:应交税费——应交所得税 205 000 元 $(1\ 025\ 000 \times 20\%)$

我们也可以将两者合并编制会计分录,即:

借:所得税费用 194 750 元

 递延所得税负债 10 250 元

 贷:应交税费——应交所得税 205 000 元

上述 2008 年、2012 年合并后的会计分录即分别是表 2 中 2008 年、2012 年企业所得税费用核算的会计分录。但相比较而言,用两个会计分录分别核算反映,能够明确表示会计核算的实质。在此,当税率变动时,我们应首先对原已确认的递延所得税负债进行重新计量,再根据税率变动后第一年的应纳税暂时性差异和变动后的税率确定当年的递延所得税负债和所得税费用影响数。而合并编制的会计分录掩盖了税率

变动时递延所得税负债核算的实质,其合理的解释仅仅为根据资产负债表日递延所得税负债的应有余额和期初余额倒推出本期递延所得税负债的发生额和对当期所得税费用的影响数。

所以,当税率变动时,我们应首先对原已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量,对可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异的调整方法可以归纳如表 3。而税率变动后第一年若有暂时性差异,再根据税率变动后第一年的暂时性差异和变动后的税率确定当年的递延所得税资产或递延所得税负债以及相应的递延所得税费用(或收益)。

表 3

项目	税率变动	所得税费用	递延所得税资产	递延所得税负债
可抵扣暂时性差异	税率上升	调减	调增	-
	税率下降	调增	调减	-
应纳税暂时性差异	税率上升	调增	-	调增
	税率下降	调减	-	调减

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师教育教材编审委员会.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,1996