



所得税会计处理中存在的问题及建议

郑州 方光正

一、所得税会计处理中存在的主要问题

1. 递延法核算结果不符合资产负债的确认条件。递延法是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额递延和分配到以后各期,并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。递延法核算的原理是,在税率变动或开征新税时,不需要对原已确认的时间性差异的所得税影响金额进行调整,但是在转回时间性差异的所得税影响金额时,应当按原所得税税率计算转回。

递延法思路清楚,容易掌握,但存在以下三个方面的问题:一是如果企业的税率发生了变化或开征了新税,由于对按照递延法核算的“递延税款”账户余额没有进行调整,因而资产负债表上反映的“递延税款”项目的余额并不能反映未来年度可少交或应补交的税款。也就是说,它并不能完全代表企业所拥有的一项资产或负债,不符合资产或负债的定义,因此只能将其视为一项借项或贷项,仅是资产负债表的一个平衡数。二是按照递延法核算所得税业务,由于转回时要采用原所得税税率,因此增大了实务操作的业务量。三是递延法与国际会计准则之间存在较大的差距,不利于会计信息在国际间的比较与应用。

2. 年度所得税汇算的会计处理方法不符合实际业务。现行会计制度规定,企业应根据年度所得税汇算结果和本期的所得税费用,借记“所得税”科目;根据时间性差异确定的递延税款发生额,借记或贷记“递延税款”科目;根据应交所得税额,贷记“应交税金——应交所得税”科目。上述会计处理方法与实际业务相比,存在核算时间与实际业务不符的问题。因为年度所得税汇算一般要在下一年度的1~2月份进行,所以从核算时间上看,现行会计制度对年度所得税汇算的会计处理方法不符合实际业务。

3. 递延法与债务法相互转化不符合会计政策变更的理论原理。从会计政策变更的理论原理分析,由递延法转为债务法是否属于会计政策变更,关键要看递延法和债务法是否属于会计政策中的具体会计处理方法。所得税核算方法有应付税款法与纳税影响会计法,现行会计制度规定应付税款法与纳税影响会计法属于会计政策是正确的,而递延法和债务法只是纳税影响会计法下用来具体确认所得税费用和递延税款发生额及余额的两种方法,其作用是对未来应交所得税额或未来可抵减所得税额的一种估计。所以,现行制度将递延法与债务法相互转化规定为会计政策变更,不仅不符合会计政策变更的理论原理,而且增大了会计核算的难度和工作量。

二、建议

1. 取消递延法,明确规模不同的企业应采用不同的所得税核算方法。《企业会计制度》规定,企业应当根据具体情况,选择采用应付税款法或者纳税影响会计法进行所得税的核算,采用纳税影响会计法的企业,可以选择采用递延法或者债务法进行核算。根据盖地和李韬对截至2003年12月底的1287家发行A股、B股的上市公司进行的统计可以看出,在这些公司中,采用债务法的有22家,采用递延法的有10家,其余均采用应付税款法,而非上市公司则几乎全部采用应付税款法。导致这种结果的主要原因是会计制度允许企业选用应付税款法,而这种结果与制定会计制度的宗旨是不符的,也不利于我国会计信息的国际比较。考虑到递延法的核算结果不符合资产负债的确认条件,笔者认为应取消递延法。同时,从目前中小企业会计人员专业水平普遍较低和在较长时期内尚不需要进行国际信息比较出发,会计制度应明确规定中小企业所得税核算要采用应付税款法;而从上市公司及非上市大型企业会计信息的国际化和会计人员具备较高的专业水平出发,则应明确规定其必须采用债务法。

2. 年度所得税汇算应作为日后调整事项处理。由于年度所得税汇算是对上一年度的企业应交所得税额和所得税费用进行汇总计算,而且这是任何一个企业都存在的业务。因此,笔者认为应将年度所得税汇算结果作为资产负债表日后调整事项处理,其理由如下:一是该事项在资产负债表日或以前已经存在,资产负债表日后得以证实;二是该事项对资产负债表日编制的会计报表将产生重大影响。其具体会计处理为:企业每月预缴所得税时,根据预缴数,借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。下年年初进行年度所得税汇算后,根据年度所得税汇算结果,采用应付税款法的企业,借记“以前年度损益调整”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目;采用债务法的企业,借记“以前年度损益调整”科目,借记或贷记“递延税款”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。同时,对尚未报出的年度报告进行相关项目的调整。

3. 递延法改为债务法核算应作为会计估计变更处理。从上述分析可以看出,递延法与债务法相互转化不属于会计政策变更,而属于会计估计变更,因为递延法与债务法是对未来应交所得税额或未来可抵减所得税额进行的一种估计。而将递延法改为债务法核算所得税,是因为这种会计估计变更能够更好地反映企业的财务状况和经营成果。因此,将递延法改为债务法作为会计估计变更,不仅符合会计估计变更的原理,而且可以大大减小会计核算的难度和工作量。○