

浅议递延所得税资产和递延所得税负债

东北财经大学 崔莹

企业所得税的会计处理方法有应付税款法与纳税影响会计法,纳税影响会计法包括递延法和债务法,债务法又分为资产负债表债务法和损益表债务法。资产负债表债务法是从资产负债表出发,逐一分析资产与负债的账面价值与税基之间产生暂时性差异的原因并进行核算;而损益表债务法是从损益表出发,逐一确认收入与费用在会计与税法上的时间性差异以及该差异对本期所得税的影响。

如果按照使递延所得税资产和递延所得税负债的概念更科学、更符合资产与负债含义的目的来排序,则排在最前面的是资产负债表债务法,然后依次是损益表债务法和递延法。本文选用损益表债务法来说明递延所得税资产和递延所得税负债这两个概念,主要是因为资产负债表债务法的核算十分复杂,我国会计相关准则、制度均未涉及该方法,我国当前经济发展状况及会计人员的素质等各方面也不满足其实施条件。而损益表债务法,我国在多年前就有相关规定,

较会计报表时,对于比较会计报表期间的重大会计差错,应调整各期间的净损益和其他相关项目,视同该差错在产生的当期已经更正;对于比较会计报表期间以前发生的重大会计差错,应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益,会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。会计报表附注中应披露以下事项:①重大会计差错的内容;②重大会计差错的更正金额。

会计差错若涉及所得税的计算问题则会产生会计差错更正的所得税处理问题,目前主要是根据会计制度和税法规定判断是否产生差异以及差异的类型,并结合不同的所得税会计核算方法进行处理。当会计制度和税法规定一致时,税前会计利润与税法应税所得之间没有差异,无论是应付税款法还是纳税影响会计法,均应通过“应交税金——应交所得税”和“所得税费用”进行调整。当会计制度和税法规定不一致时,税前会计利润与税法应税所得之间若形成永久性差异,无论是应付税款法还是纳税影响会计法,均不需进行所得税会计处理。若形成时间性差异,在应付税款法下视同永久性差异,不需要进行所得税会计处理;在纳税影响会计法下,则考虑时间性差异的所得税影响金额,调整递延税款和所得税费用,但不影响应交所得税。

笔者认为,会计差错更正的所得税会计处理应紧密关注会计差错对企业纳税申报的影响结果,不作税前会计利润与税法应税所得之间产生差异的类型区分,只需视纳税申报错误与否来结合所得税会计核算方法进行相关处理。当会计差

有的企业已经采用过,将来更有可能在我国推广。

损益表债务法下递延所得税资产是指当累计时间性差异是可抵减时间性差异时,累计时间性差异与现行税率的乘积,代表企业已经预付了未来税款的一项资产,是企业未来可少交税的一项权利。递延所得税负债是指当累计时间性差异是应纳税时间性差异时,累计时间性差异与现行税率的乘积,代表企业未来应付税款的一项债务,是企业未来多交税的一项义务。二者符合“资产”、“负债”的定义,在会计报表中反映为资产与负债。

一、递延所得税资产与递延所得税负债的确认、计量方法及账务处理

1.递延所得税资产与递延所得税负债的确认、计量。递延所得税资产与递延所得税负债的确认,主要是解决时间性差异所产生的纳税影响要在什么情况下才能确认为一项资产和负债的问题。负债在任何情况下都可以确认,资产则要进行

错导致企业所得税纳税申报计算错误,此时无论采用的是何种所得税会计核算方法,均应调整“应交税金——应交所得税”;当会计差错并未导致企业所得税纳税申报计算错误,此时无论采用的是何种所得税会计核算方法,均不需调整“应交税金——应交所得税”。因此,应付税款法无须进行所得税会计处理,而纳税影响会计法则需调整递延税款科目。

1.对于本期发现的、属于本期的会计差错,应当调整当期的相关项目;本期发现与以前期间相关的非重大会计差错,调整发现当期与前期相同的相关项目。所得税的处理依据税法相关规定进行。

2.本期发现与以前期间相关的重大会计差错,如果影响损益,应按其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整;如不影响损益,应调整会计报表相关项目的期初数。涉及损益的会计差错更正调整应根据不同情况进行不同的处理,具体处理如下:

(1)会计核算方法错、税务处理也错时,无论所得税会计核算方法采用的是应付税款法还是纳税影响会计法,均应调整“应交税金——应交所得税”。①应补缴所得税时,借:以前年度损益调整;贷:应交税金——应交所得税。②所得税多计应退还时,作相反分录。

(2)会计核算方法错、税务处理无错时,不调整“应交税金——应交所得税”。①纳税影响会计法下调整“递延税款”科目,借:以前年度损益调整;贷:递延税款。②应付税款法下无须作有关所得税的会计分录。○

具体分析。当一定时期所发生的可抵减时间性差异产生递延税款借方余额时,只有在以后转回期有足够的应税所得予以抵减的条件下,才能确认递延所得税资产。在具体判断过程中,可借鉴或有事项的确认方法来处理:如果预计未来极有可能有足够的应税所得予以弥补可抵减时间性差异时,则将其确认为一项资产;如果预计未来很可能有足够的应税所得时,则不予以确认但要在会计报表附注中披露;如果预计未来没有足够的应税所得时,则既不确认也不披露。对于企业可用以后年度的税前利润弥补的亏损额所产生的可抵减时间性差异,出于谨慎性考虑尚未记入“递延税款”科目借方。

随着时间的推移,人们获取的信息也会越来越多。如果以前认为极有可能得以弥补的时间性差异现在却不能弥补时,就需要调减已确认的递延所得税资产,同时调整其对前期报表的影响。至于“极有可能”、“很可能”具体的概率是多少还有待探讨,笔者认为“极有可能”的概率为90%以上,“很可能”的概率为50%~90%。另外,必须注意这个概率标准并不十分准确,因为概率的确定本身就是一个估计。

递延所得税资产与递延所得税负债的计量是指每期应确认的金额是多少。这主要取决于两个因素:一是累计的时间性差异,二是现行税率。在具体计算过程中,本期发生的递延所得税资产与递延所得税负债包括两部分:一部分是本期发生的或本期转回前期发生的时间性差异所产生的递延所得税资产与递延所得税负债;另一部分是由于本期税率变动或开征新税时需要调整的递延所得税资产与递延所得税负债。如果税率不变,则只包括第一部分。期末会计报表中递延所得税资产(负债)的金额为期初余额加上本期的发生额,也等于期末的累计时间性差异额与现行税率的乘积。如果企业已知本期发生的时间性差异在今后转回期的税率,则可根据今后转回期的税率计算该差异对所得税的影响金额。

2. 递延所得税资产和递延所得税负债的账务处理。递延所得税资产和递延所得税负债与当期的所得税费用和应交税金密切相关,其计算与业务处理可根据我国所得税会计中的债务法进行。

例:某企业2000年12月购入一项不需安装的机器,实际取得成本为2000万元,预计使用年限10年,预计净残值为0。每年会计与税法上确认的折旧金额相等。2001年年末发现该资产价值为1500万元。2001年的利润总额为1800万元,所得税税率为33%。

按以下三项互不相关的情况进行所得税处理。情况一:不考虑以前年度的时间性差异的纳税影响。情况二:假设前期存在应纳税时间性差异500万元,本期转回100万元,前期所得税税率也是33%。情况三:假设前期有应纳税时间性差异500万元,本期转回100万元,前期所得税税率为30%。

具体解法:2001年的折旧=2000÷10=200(万元);年末该项资产的净值=2000-200=1800(万元);需要计提的减值准备=1800-1500=300(万元),记入“营业外支出”科目,进行纳税调整时,该金额不能在税前扣除,从而产生一项可抵减时间性差异。

情况一:应交税金=(1800+300)×33%=693(万元);递延

税款发生额(借方)=300×33%=99(万元);所得税费用=693-99=594(万元);期初递延税款假设为0,期末递延税款为99万元。

情况二:应交税金=(1800+300+100)×33%=726(万元);递延税款发生额(借方)=300×33%+100×33%=132(万元);所得税费用=726-132=594(万元)。期初递延税款=500×33%=165(万元)(负债);期末递延税款=165-132=33(万元)(负债),或者:(500-100-300)×33%=33(万元)(负债)。

情况三:应交税金=(1800+300+100)×33%=726(万元);递延税款发生额(借方)=300×33%+100×33%+(-500)×(33%-30%)=117(万元);所得税费用=726-117=609(万元)。期初递延税款=500×30%=150(万元)(负债);期末递延税款=150-117=33(万元)(负债),或者:(500-100-300)×33%=33(万元)(负债)。

会计分录:

情况一:借:所得税594万元,递延税款——递延所得税资产99万元;贷:应交税金——应交所得税693万元。

情况二:借:所得税594万元,递延税款——递延所得税资产132万元;贷:应交税金——应交所得税726万元。

情况三:借:所得税609万元,递延税款——递延所得税资产117;贷:应交税金——应交所得税726万元。

2001年所得税计算表 单位:万元

	情况一	情况二	情况三
应交所得税	693	726	726
本期发生的时间性差异的纳税影响额	99	99	99
转回前期确认时间性差异的纳税影响	-	33	33
税率变更后“递延税款”调整额	-	-	-15
本期递延所得税资产、负债的发生额	99	132	117
所得税费用	594	594	609
资产负债表中的递延所得税资产、负债期初金额	-	165 (负债)	150 (负债)
资产负债表中的递延所得税资产、负债期末金额	99 (资产)	33 (负债)	33 (负债)

注:表中本期递延税款借方发生额为正,贷方发生额为负。

二、递延所得税资产和递延所得税负债在会计报表中的列示

我国现行会计制度将递延所得税资产和递延所得税负债金额列示在“递延税款”科目的借方与贷方,并将其全部划分为长期项目。笔者认为这样有失偏颇,因为递延所得税资产与递延所得税负债同样可以根据流动性划分。笔者赞同按照时间性差异实现时间的长短进行分类。这种分类同其他资产和负债的划分标准一致,与“长期负债”在会计报表中的列示十分相似。如果时间性差异将在一年或者是超过一年的一个营业周期内转回,则相应的递延税款作为流动项目,否则作为长期项目。此外,笔者认为在会计报表附注中还应披露产生主要时间性差异的事项、对未来事项预计的概率、部分不应在会计报表中列示但应披露的递延所得税资产项目,从而使会计报表体系更完善,为决策者提供更有用的信息。

随着税务会计与财务会计差距的加大,所得税会计的处理必然越来越重要。而递延所得税资产和递延所得税负债是其重要组成部分,因此应予以更多的关注与研究。○