

会计政策变更、会计差错更正的 所得税会计处理

新疆财经学院 姚文英

一、会计政策变更的所得税会计处理

会计政策变更是指企业在进行会计核算时对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策的行为,属于企业会计核算方法的改变。一般情况下,对会计政策变更的追溯调整不会影响以前年度应交所得税,即不涉及“应交税金——应交所得税”科目的调整。会计政策变更涉及损益调整的事项是否要进行所得税的会计处理,主要与企业所得税的核算方法以及会计政策变更是否形成时间性差异有关。

1.若所得税核算采用应付税款法,则不考虑时间性差异的所得税影响金额,既不影响应交所得税,也不影响所得税费用,更不涉及递延税款。所以,无须进行所得税会计处理。

2.若所得税核算采用纳税影响会计法,同时又存在时间性差异,则时间性差异的所得税影响金额必然会涉及递延税款的调整,也就影响到所得税费用,但并不影响应交所得税。此时就应当进行所得税的会计处理。

例如,ABC公司按照会计制度规定,1998年开始对建造合同的收入确认由完成合同法改为完工百分比法。该公司保存的会计资料比较齐备,可以通过会计资料追溯计算。假设所得税税率为33%,税法按完工百分比法计算收入并计入应纳税所得额。该公司按净利润的10%提取法定盈余公积,按净利润的5%提取法定公益金。两种方法计算的税前会计利润如下:

	完工百分比法	完成合同法
1994年以前	400 000元	300 000元
1994年	240 000元	200 000元
1995年	180 000元	240 000元
1996年	200 000元	160 000元
1997年	260 000元	220 000元
1998年	300 000元	320 000元

要求:分别采用应付税款法和纳税影响会计法计算改变核算方法后的累积影响数,并进行相应的会计处理。

解答:应付税款法和纳税影响会计法对改变核算方法后的累积影响数的计算结果如下:

	应付税款法	纳税影响会计法
税前会计利润差额	160 000元	160 000元
所得税影响额	0	52 800元
税后会计利润差额 (累积影响额)	160 000元	107 200元

应付税款法和纳税影响会计法下此项会计政策变更的账

务处理比较如下:

	应付税款法	纳税影响会计法
调整税前利润的影响数	借:工程施工(或生产成本)160 000元 贷:利润分配——未分配利润 160 000元	同应付税款法
调整所得税的影响数	无	借:利润分配——未分配利润 52 800元 贷:递延税款 52 800元
调整留存收益	借:利润分配——未分配利润 24 000元 贷:盈余公积 24 000元	借:利润分配——未分配利润 16 080元 贷:盈余公积 16 080元

由此可知,会计政策变更的所得税会计处理,无论是采用应付税款法还是纳税影响会计法均不涉及“应交税金——应交所得税”科目,是否需要所得税费用进行会计处理取决于所得税的会计核算方法。在纳税影响会计法下,而且该政策变更产生的差异又是时间性差异时,就需要对递延税款进行相应的会计调整处理;在应付税款法下,无论差异是时间性差异还是永久性差异均不需要进行所得税的有关会计处理。

二、会计差错更正的所得税会计处理

会计差错是指在会计核算时在确认、计量、记录等方面出现的错误。重大会计差错,指企业发现的使公布的会计报表不再具有可靠性的会计差错。会计差错包括:第一,会计政策使用上的差错。企业会计准则规定,企业应当按照会计准则和会计制度规定的原则和方法进行会计核算。但在具体执行过程中,有可能采用会计准则和会计制度所不允许的会计政策。第二,会计估计上的差错。由于经济业务中不确定因素的影响,企业在会计核算时经常需要做出估计。但是由于种种原因,会计估计可能发生差错。第三,其他差错。

对于会计差错的更正,现行会计准则规定,本期发现的会计差错,除资产负债表日后事项外,应按以下原则处理:①本期发现的与本期相关的会计差错,应调整本期相关项目。②本期发现的与前期相关的非重大会计差错,如影响损益,应直接计入本期净损益,其他相关项目也应作为本期数一并调整;如不影响损益,应调整本期相关项目。③本期发现的与前期相关的重大会计差错,如影响损益,应将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。年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错及以前年度的非重大会计差错,应按照《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定处理。在编制比

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。○