



谈纳税影响会计法下所得税的核算

西南大学 郭晓燚 云南广播电视大学 杨丹华

在纳税影响会计法下,无论是采用债务法还是递延法进行所得税的会计处理,一般来说都只需要三步即可完成:第一步,计算当期应交的所得税。在此需要说明的是,企业应交的所得税是由税法规定的,企业无论采用哪一种所得税会计核算方法,应交所得税的金额都是相同的。因此为使问题简化,可首先计算出企业应交所得税金额。第二步,计算当期应确认的所得税费用(或递延税款)的金额。第三步,根据借贷平衡原理“倒挤”出递延税款(或所得税费用)的金额。下面将分三种情况介绍纳税影响会计法下所得税会计处理的简易方法——“三步法”。

一、税率不变情况下的“三步法”

第一步,计算当期应交的所得税。计算公式为:应交所得税=(利润总额±永久性差异±时间性差异)×现行所得税税率=应纳税所得额×现行所得税税率。上式中的利润总额是指会计税前利润。

第二步,计算当期的所得税费用。在税率不变的情况下,企业各期应确认的所得税费用与经过调整永久性差异(注:不调整时间性差异)之后的各期会计利润是完全配比的。所得税费用的计算公式为:所得税费用=(利润总额±永久性差异)×现行所得税税率。

第三步,根据借贷平衡原理,“倒挤”出本期时间性差异所应确认的递延税款。借:所得税[(利润总额±永久性差异)×现行所得税税率],借(或贷):递延税款;贷:应交税金——应交所得税[(利润总额±永久性差异±时间性差异)×现行所得税税率]。

该会计处理方法的优点:①无须判断时间性差异应确认

变。①所得税汇算清缴结束于3月28日:借:以前年度损益调整 50 万元,应交税金——应交增值税(销项税额)34 万元,库存商品 150 万元;贷:应收账款 234 万元。借:应交税金——所得税 16.5 万元;贷:以前年度损益调整 16.5 万元。②所得税汇算清缴结束于2月27日:借:以前年度损益调整 50 万元,应交税金——应交增值税(销项税额)34 万元,库存商品 150 万元;贷:应收账款 234 万元。借:递延税款 16.5 万元;贷:以前年度损益调整 16.5 万元。

依前例2,应付税款法改为纳税影响会计法,其他资料不变。①所得税汇算清缴结束于3月28日:借:以前年度损益调整 100 万元,预计负债 200 万元;贷:其他应付款 300 万元。②所得税汇算清缴结束于2月27日:同①,所得税不作处理。

依前例3,应付税款法改为纳税影响会计法,其他资料不

的递延税款是属于借项还是属于贷项;②所得税费用的计算方法简单。

二、债务法下的“三步法”

在债务法下,应该区分“税率变动当期”和“税率变动当期之外的其他会计期间”两种情况进行所得税的会计处理。但是,无论是在税率变动当期还是在其他会计期间进行所得税会计处理,都需做以下三步会计处理:

第一步,计算本期应交的所得税。应交所得税=(利润总额±永久性差异±时间性差异)×本期所得税税率。

第二步,计算本期应确认的所得税费用。在债务法下,各会计期间应确认的所得税费用与经过调整永久性差异之后的各会计期间的会计利润是完全配比的。本期应确认的所得税费用=(利润总额±永久性差异)×本期所得税税率。本步骤计算出来的是当期产生的会计利润所应确认的所得税费用,而不包括因所得税税率变动调整递延税款而需相应调整的以前期间的所得税费用。

第三步,在以上两步的基础上,根据借贷平衡原理,“倒挤”出本期时间性差异所应确认的递延税款,从而完成本期所得税处理的会计分录:借:所得税[(利润总额±永久性差异)×本期所得税税率],借(或贷):递延税款;贷:应交税金——应交所得税[(利润总额±永久性差异±时间性差异)×本期所得税税率]。本步骤所倒挤出来的递延税款属于本期时间性差异所应确认的递延税款,不包括由于税率变动而需要对以前期间确认的递延税款进行调整的部分。

需要说明的是,如果是在税率变动当期之外的其他会计期间,通过以上三步即可完成所得税的会计分录。但是,在税

变。①所得税汇算清缴结束于3月28日:借:以前年度损益调整 300 万元;贷:坏账准备 300 万元。借:递延税款 99 万元;贷:以前年度损益调整 99 万元。②所得税汇算清缴结束于2月27日:所得税处理同①。

综上所述,资产负债表日后调整事项的所得税会计处理方法见下表:

	所得税汇算清缴	税法认可	税法不认可
应付税款法	未结束	调整“应交税金”	不作处理
	已结束	不作处理	
纳税影响会计法	未结束	调整“应交税金”,转回前已确认的相关“递延税款”	不作处理
	已结束	调整“递延税款”	

率变动当期,除了需要根据“三步法”完成以上会计分录外,还需要追加一笔由于所得税税率变动而调整递延税款和所得税费用的会计分录:借(或贷):所得税;贷(或借):递延税款。

关于债务法下所得税的会计处理,有必要进一步作详细说明:

1.在税率变动当期。①应确认的所得税费用由两部分组成:一部分是当期产生的会计利润所应确认的所得税费用,该部分所得税费用与经过调整永久性差异之后的当期会计利润是完全配比的,其金额等于“(利润总额±永久性差异)×当期所得税税率”;另一部分则是由于所得税税率变动调整递延税款而相应调整的以前期间所确认的递延所得税费用。②应确认的递延税款也由两部分组成:一部分是当期的时间性差异所应确认的递延税款;另一部分则是由于所得税税率变动而需要对以前期间所确认的递延税款进行调整的部分。

2.在税率变动当期之外的其他会计期间。各期应确认的所得税费用为本期所产生的会计利润应确认的所得税费用,其金额等于“(利润总额±永久性差异)×本期所得税税率”。同样,各期应确认的递延税款为当期的时间性差异应确认的递延税款。

例1:AAA企业1998年12月25日购入一台设备,原价12500元,预计净残值500元。税法规定,该项设备按直线法计提折旧,折旧年限为3年;会计上采用直线法计提折旧,折旧年限为6年。在其他因素不变的情况下,假设该企业每年实现税前会计利润100000元,每年国债利息收入8000元,按税法规定国债利息收入不交所得税(无其他纳税调整事项)。1998~2000年所得税税率为33%,2001年所得税税率改为30%。1999~2004年会计折旧和税法折旧见下表(单位:元):

项目	1999年	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年
会计折旧	2000	2000	2000	2000	2000	2000
税法折旧	4000	4000	4000	0	0	0
时间性差异	-2000	-2000	-2000	2000	2000	2000

在债务法下,AAA企业应作如下所得税会计处理:

(1)1999年:应交所得税=(100000-8000-2000)×33%=29700(元);所得税费用=(100000-8000)×33%=30360(元)。

会计分录为:借:所得税30360元;贷:递延税款660元,应交税金——应交所得税29700元。

(2)2000年,会计处理同1999年。

(3)2001年,税率发生改变。第一步:应交所得税=(100000-8000-2000)×30%=27000(元);第二步:当期所产生的会计利润应确认的所得税费用=(100000-8000)×30%=27600(元);第三步:“倒挤”出当期的时间性差异应确认的递延税款:借:所得税27600元;贷:递延税款600元,应交税金——应交所得税27000元。另外,追加一笔由于税率变动而需要调整递延税款账面余额的会计分录:借:递延税款120元[(2000+2000)×3%];贷:所得税120元。

(4)2002年:应交所得税=(100000-8000+2000)×30%=28200(元);所得税费用=(100000-8000)×30%=27600(元)。会计分录:借:所得税27600元,递延税款600元(28200-

27600);贷:应交税金——应交所得税28200元。

(5)2003年及2004年,会计处理均与2002年相同。

可见,债务法下所得税会计处理方法的优点是:①无须判断时间性差异是在发生还是在转回。②无须判断应确认的递延税款是属于借项还是贷项。③所得税费用计算方法简单。

三、递延法下的“三步法”

在税率不变的情况下以及债务法下的“三步法”中,都是先确定“应交所得税”与“所得税费用”的金额,然后利用借贷平衡原理倒挤出“递延税款”的金额。但是在递延法下,为使问题简化,可先确定“应交所得税”和“递延税款”的金额,然后根据借贷平衡原理倒挤出“所得税费用”的金额。

第一步,计算本期应交的所得税。应交所得税=(利润总额±永久性差异±时间性差异)×本期所得税税率。

第二步,计算出当期发生或转回的时间性差异应确认的递延税款,其金额等于“时间性差异×相应的所得税税率”(本期发生的时间性差异用现行税率计算,转回的时间性差异用原有税率计算),并判断递延税款应“借”或应“贷”的方向。

第三步,在以上两步的基础上,根据借贷平衡原理倒挤出本期应确认的所得税费用,从而完成所得税的会计分录。借:所得税,借(或贷):递延税款(时间性差异×相应的所得税税率);贷:应交税金——应交所得税[(利润总额±永久性差异±时间性差异)×本期所得税税率]。

例2:就例1的资料,假设AAA企业采用递延法,则应作如下所得税的会计处理:

(1)1999年:应交所得税=(100000-8000-2000)×33%=29700(元);递延税款=2000×33%=660(元)。

递延税款借贷方向的判断:在应交所得税的计算中是“减”去时间性差异,则该递延税款应“贷”记。

会计分录为:借:所得税30360元(29700+660);贷:递延税款660元,应交税金——应交所得税29700元。

(2)2000年,会计处理同1999年。

(3)2001年:应交所得税=(100000-8000-2000)×30%=27000(元);递延税款=2000×30%=600(元)。

递延税款借贷方向的判断:在应交所得税的计算中是“减”去时间性差异,则该递延税款应“贷”记。

会计分录为:借:所得税27600元(27000+600);贷:递延税款600元,应交税金——应交所得税27000元。

(4)2002年:应交所得税=(100000-8000+2000)×30%=28200(元);递延税款=2000×33%(差异转回)=660(元)。

递延税款借贷方向的判断:在应交所得税的计算中是“加”时间性差异,则该递延税款应“借”记。

会计分录:借:所得税27540元(28200-660),递延税款660元;贷:应交税金——应交所得税28200元。

(5)2003年,会计处理同2002年。

(6)2004年:应交所得税=(100000-8000+2000)×30%=28200(元);递延税款=2000×30%(差异转回)=600(元)。

递延税款借贷方向的判断:在应交所得税的计算中是“加”时间性差异,则该递延税款应“借”记。

会计分录:借:所得税27600元(28200-600),递延税款600元;贷:应交税金——应交所得税28200元。○