

谈企业所得税纳税调整事项的会计处理



西安交通大学管理学院 张明

企业所得税处理涉及面较广,情况复杂,在会计实务中是一个难点。特别是在发生会计政策变更、资产负债表日后事项及会计差错更正时经常会涉及,如何处理好这些实务问题常常困扰会计人员,本文对此拟加以探讨和总结。

一、所得税会计的核算方法

对企业所得税进行会计处理,有必要对所得税会计核算的基本方法加以明确。所得税会计,作为财务会计中专门处理会计收益和应税所得之间差异的会计程序,是以财务会计的理论原则为基础,以应税所得和会计收益之间的差异为核算对象,以提供决策有用信息为目标的。所得税会计主要有两大核算方法:

1.应付税款法,是将本期会计利润与应税所得之间的差异所造成的影响纳税的金额直接计入当期损益,而不是递延到以后各期。在采用应付税款法的情况下,企业要按税法的规定对税前会计利润进行调整,计算出应税所得,再用应税所得乘以所得税税率,最终得出当期应交的所得税。

2.纳税影响会计法,是将本期时间性差异的所得税影响金额递延和分配到以后各期,即将本期的时间性差异对所得税的影响跨期分配。采用这种方法,时间性差异影响的所得税金额,包括利润表中的所得税费用以及资产负债表中的递延税款。纳税影响会计法基本观点是:所得税的发生是由交易或事项引起的,一个时期的经营成果与应交所得税有密切的联系。因此,当交易或事项产生会计收益时,应于同期确认所得税费用,以遵循配比原则。

二、企业所得税纳税调整事项的会计处理

根据会计利润与应税所得之间是否构成差异,可以将企业所得税纳税调整事项归纳为以下三种情况分别进行处理:

(一)会计利润与应纳税所得额之间不构成差异

在此种情况下会计与税法对涉及损益调整事项的确认口径一致,如企业的销售退回业务。按照会计制度及相关准则的规定,企业销售商品发生的销售退回,其相关的收入、成本等一般应直接冲减退回当期的销售成本和销售收入。对于资产负债表日后事项涉及的报告年度的销售退回,应当作为资产负债表日后调整事项,调整报告年度相关的收入和成本等。按税法规定,企业发生的销售退回,只要购货方提供退货证明,即可冲减当期的销售收入。此类涉及损益而不构成差异的调整事项,可能发生于所得税汇算清缴前,也可能发生于所得税汇算清缴后,应区别具体情况加以处理。

1.涉及损益而不构成差异的调整事项,发生于汇算清缴前的,则应当作为资产负债表日后事项,调整相关科目。对于

所得税的调整,以所涉及损益金额乘以所得税税率后的金额借(贷)记“以前年度损益调整——所得税”科目,贷(借)记“应交税金”科目。

2.涉及损益而不构成差异的调整事项,发生于汇算清缴后但在报告年度财务报告批准报出日之前的,应当作为资产负债表日后事项,调整损益及相关科目。所涉及的所得税调整应作为本年度的纳税调整事项。由于所得税会计处理方法不同,会产生以下两种结果。

(1)若企业采用应付税款法核算所得税,汇算清缴已完成,企业已将相关结果作为报告年度的所得税费用和应交税金,则此时只需调整本年纳税总额,不需要再对所得税费用和应交税金进行调整。

(2)若企业采用纳税影响会计法核算所得税,汇算清缴已完成,则按调整事项所涉及损益金额乘以所得税税率后的金额借(贷)记“以前年度损益调整——所得税”科目,贷(借)记“递延税款”科目。企业在本年度汇算清缴时,将已确认的“递延税款”转回,并调整当期的所得税费用。

(二)会计利润与应纳税所得额之间构成永久性差异

永久性差异是由于企业一定期间的会计收益与应税所得之间计算口径不同所产生的差异,具有产生于当期且以后各期不做转回处理的特点。例如:国库券利息收入,超标的招待费,各种税收滞纳金、罚款等事项。此类事项使得税前会计利润和按税法计算的应税所得不一致。尽管此类调整事项对会计利润有影响,却不影响应税所得。故只需做相关会计处理,而不需要调整应交税金和所得税费用。

(三)会计利润与应纳税所得额之间构成时间性差异

时间性差异是由于企业某些收入和支出项目计入应税所得的时间与计入会计收益的时间不一致产生的差异,具有发生于某一期但在以后的一期或若干期内可以转回的特点。例如:权益法下确认的投资收益,固定资产折旧差异,预提的各类费用等事项。在不同的所得税核算方法下,对时间性差异的处理有所不同。

1.企业采用应付税款法时,无需作调整分录,作为当年纳税调整事项。采用应付税款法时,由于企业根据纳税申报金额计算所得税费用,所以对于调整事项只需做相关会计处理,待当期纳税申报时直接加以调整,记入当期应交税金和所得税费用。

2.企业采用纳税影响会计法时,按调整事项涉及损益金额乘以所得税税率后的金额借(贷)记“以前年度损益调整——所得税”或“所得税”科目,贷(借)记“递延税款”科目。☐