

债务法下“递延税款”核算的两种思路

上海外国语大学国际经济贸易管理学院 蒋季奎



所得税会计中的债务法的基本思想是将本期发生的经济业务对未来的纳税影响确认为递延所得税资产或递延所得税负债,记入“递延税款”科目,以反映企业现已发生并反映在未来所得税上的现金流量。“递延税款”科目借方余额反映未来可节约的所得税支出,贷方余额则反映未来需要缴纳的所得税。

在具体核算上,有两种思路。一种思路是,直接根据本期的税前会计利润和应税所得之间的时间性差异,按其对未来纳税影响,借记或贷记“递延税款”科目。另一种思路是,每期期末根据相关的资产或负债的

或购进的固定资产无偿赠送他人。纳税人以视同销售固定资产的净值作为销售额。

(4)9月29日,A公司将9月28交付使用的自制固定资产作为股利分配给大股东S公司。会计处理为:借:应付股利327 600元;贷:固定资产清理280 000元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)47 600元。借:固定资产清理280 000元;贷:固定资产280 000元。

(5)A公司于9月12日通过当地红十字会向受灾企业捐赠7月12日购进的一台账面原值为50 000元,累计折旧为2 000元的生产用固定资产。捐出时,支付清理费1 000元,该设备评估值为49 000元。会计处理为:借:固定资产清理48 000元,累计折旧2 000元;贷:固定资产50 000元。借:固定资产清理9 160元;贷:银行存款1 000元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)8 160元。借:营业外支出57 160元;贷:固定资产清理57 160元。

四、增值税转型中旧固定资产的转让及会计处理

纳税人销售自己使用过的固定资产,其取得的销售收入依适用税率征税,按下列方法抵扣固定资产进项税额:①如该项固定资产进项税额已计入待抵扣固定资产进项税额的,在增加固定资产销项税额的同时,等量减少待抵扣固定资产进项税额的余额并转入进项税额抵扣;如待抵扣固定资产进项税额余额小于固定资产销项税额的,可将余额全部转入当期进项税额抵扣。②如该项固定资产进项税额未抵扣或未计入待抵扣进项税额的,按下列公式计算应抵扣的进项税额:应抵扣的进项税额=固定资产净值(不含税价)×适用税率。它可直接计入当期增值税进项税额。

会计账面数与税基数之间的差异确定已形成的未来的应税数或未来的抵减数,将它乘以未来税率,即得出“递延税款”科目期末应有的借方或贷方余额,进而得出应借记或贷记“递延税款”科目的金额。

两种思路,结果相同,但它们观察事物的视角不同。

第一种思路着眼于本期的应税所得与税前会计利润的差异,辨别它是新发生的时间性差异还是过去发生的时间性差异的转回;如果是新发生的时间性差异,则将其的纳税影响记入“递延税款”科目;如果是过去发生的时间性差异的转回,则将其的纳税影响从“递延税款”科目中转出,最终使“递延税款”科目的余额反映到现在为止已发生的反映在未来所得税上的现金流量。显然,这是一种间接的方法,它脱胎于递延法,是对递延法的一种修正,即当未来税率与现行税率不一致时,

(6)9月12日,A公司转让7月份购入的生产用固定资产,该项固定资产原值100 000元,已提折旧2 000元,转让价为90 000元,所含增值税进项税额已全部计入待抵扣固定资产进项税额并未转出。转让以前年度购进生产用固定资产,该固定资产原值200 000元,已提折旧100 000元,转让价为110 000元。会计处理为:①转让7月份购入的固定资产,借:固定资产清理98 000元,累计折旧2 000元;贷:固定资产100 000元。借:银行存款90 000元;贷:固定资产清理74 700元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)15 300元。借:应交税金——应交增值税(固定资产进项税额)15 300元;贷:待抵扣税额——待抵扣增值税(增值税转型)15 300元。借:营业外支出23 300元;贷:固定资产清理23 300元。②转让以前年度购进固定资产,借:固定资产清理100 000元,累计折旧100 000元;贷:固定资产200 000元。借:银行存款110 000元;贷:固定资产清理94 017.09元,应交税金——应交增值税(固定资产销项税额)15 982.91元(110 000÷1.17×0.17)。借:应交税金——应交增值税(固定资产进项税额)14 529.91元(100 000÷1.17×0.17);贷:固定资产清理14 529.91元。借:固定资产清理8 547元;贷:营业外收入8 547元。

纳税人当年准予抵扣的进项税额不得超过当年新增增值税税额,当年没有新增增值税额或新增增值税额不足抵扣的,未抵扣的进项税额应留待下年抵扣。纳税人有欠交增值税的,应先抵减欠税。当年新增增值税税额是指当年实际应交增值税超过上年应交增值税部分。当年新增增值税税额=当年应交增值税累计税额(进项税额不含本期固定资产进项税额)-上年同期应交增值税累计税额。☐

“递延税款”科目中的金额要根据未来税率计算得出。

第二种思路则是着眼于至本期末止已形成的未来的纳税影响,以此为基础确定“递延税款”科目应有的余额,然后结合考虑“递延税款”科目原余额,倒推出本期应记入“递延税款”科目的金额。这是一种直接的方法,它更体现出债务法的本质特征。

当税率发生变动时,按第二种思路处理更为便捷,因为它始终首先就面向未来,一下子就可以确定“递延税款”科目的应有余额,然后倒推出应记入“递延税款”科目和所得税费用的金额,一步完成。相比之下,按第一种思路处理则需要两步完成:第一步是将本期新发生的时间性差异的纳税影响或本期转回的时间性差异的纳税影响记入“递延税款”科目或从中转出;第二步是将以前期间发生至今尚未转回的时间性差异的纳税影响按新、旧税率之差进行调整。

例1:某企业在第一年年初购入一项固定资产并投入使用,原值210 000元,无残值,使用年限为5年。会计核算采用直线法计提折旧,纳税申报时税法允许采用年数总和法计提折旧。第一年适用所得税税率为30%,在第二年年末,企业得到通知,从第三年起所得税税率将提高到40%。

在第一种思路下,需要作两笔会计分录。一是针对第二年新发生的时间性差异14 000元($210\,000 \times 4 \div 15 - 210\,000 \div 5$),按40%的税率将其纳税影响记入“递延税款”科目:借:所得税5 600元;贷:递延税款5 600元。二是针对第一年发生的且还未转回的时间性差异28 000元($210\,000 \times 5 \div 15 - 210\,000 \div 5$),按新税率40%与老税率30%之差来调整原按老税率30%记入“递延税款”科目的纳税影响:借:所得税2 800元;贷:递延税款2 800元。当然,这两笔会计分录可以合并成一笔,即:借:所得税8 400元;贷:递延税款8 400元。但思考时还是要分两步进行。

而在第二种思路下,则只需作一笔会计分录。在第二年年末推算出未来应税所得为42 000元[($210\,000 \times 5 \div 15 + 210\,000 \times 4 \div 15$) - $210\,000 \div 5 \times 2$],以此乘以未来税率(40%),即得出“递延税款”应有贷方余额16 800元,以此减去“递延税款”原有贷方余额8 400元,即得出本期需要贷记“递延税款”科目的金额为8 400元,从而一步做出会计分录:借:所得税8 400元;贷:递延税款8 400元。

当有多项业务的未来纳税影响并存时,用第二种思路处理比用第一种思路处理来得便捷。

例2:某企业适用所得税税率为30%,本年的税前会计利润为1 000万元,应税所得为950万元,差异由下列两个因素引起:一是一项固定资产(原值600万元,无残值,使用年限3年,本年年初投入使用)在纳税申报时用年数总和法计提折旧(即本年300万元,以后两年依次为200万元和100万元),在会计核算上采用直线法计提折旧。这一因素造成本年的税前会计利润比应税所得高100万元。另一项是在会计核算上,本年预提了50万元的产品保修费,但在纳税申报时这一项暂不能抵减,要在以后实际支出发生时才能抵减。这一因素造成本年的税前会计利润比应税所得低50万元。两因素综合,造成本年的税前会计利润比应税所得高50万元。

对此,本年核算所得税时,如果用第一种思路,就需要一

项一项分开考虑。

第一步考虑折旧因素,列出下表:

	本年	明年	后年
会计折旧	200	200	200
纳税折旧	300	200	100
造成税前会计利润比应税所得高(低)	100	0	(100)

由此得出本年的税前会计利润比应税所得高100万元,将在以后转回。因此,所产生的30万元($100 \times 30\%$)时间性差异应贷记“递延税款”科目。

第二步考虑预提产品保修费因素,列出下表:

	本年	以后
会计折旧	50	0
纳税折旧	0	50
造成税前会计利润比应税所得高(低)	(50)	50

由此得出本年的税前会计利润比应税所得低50万元,将在以后转回。因此,所产生的15万元($50 \times 30\%$)时间性差异应借记“递延税款”科目。

第三步考虑本年应交的所得税285万元($950 \times 30\%$),并结合以上两步做出会计分录:借:所得税300万元;贷:应交税金——应交所得税285万元,递延税款15万元。以后各年,也要这样一项一项分开考虑,做出相应会计分录。

如果用第二种思路,则是考虑相关资产和负债会计账面数与税基数之间的差异并判断出是未来应税数还是未来抵减数,再加以合并,得出下表:

	本年末会计账面数与税基数的差异 (会计账面数-税基数)	未来应税数 (未来抵减数)
资产:固定资产	$400 - 300 = 100$	100
负债:预提费用	$50 - 0 = 50$	(50)
合计	-	50

表中,“预提费用”为预提产品保修费时贷记的负债类科目,因为税法不认可预提的产品保修费,所以它的税基为零。而它的会计账面数减去税基数的差是未来抵减数,因为未来实际发生保修支出时,会计将记成负债的消除而不作为费用,而纳税申报时将其看作费用。

这样,通过上表即可得出“递延税款”科目本年年末应有贷方余额15万元($50 \times 30\%$),考虑到“递延税款”科目原余额为零,即可做出会计分录:借:所得税300万元;贷:应交税金——应交所得税285万元,递延税款15万元。以后各年,只要按这样的程序操作即可。

目前,我国会计著作和教材基本上都只介绍了第一种思路。笔者认为,应当大力介绍第二种思路,因为它更具有可操作性。☐