

如何快速掌握 所得税会计的 递延法和债务法

□ 马胜春

所得税会计对所得税会计差异的会计处理方法分为应付税款法和纳税影响会计法,采用应付税款法处理永久性差异和时间性差异是没有区别的,它不会产生递延税款科目,“应交税金——应交所得税”科目的贷方数与所得税的借方数相等,都等于按照税法规定计算的应纳税所得与税率的乘积。而采用纳税影响会计法对永久性差异的处理方法与采用应付税款法也是一致的。在这里我们主要讨论的是另一种情况,即采用纳税影响会计法对时间性差异的处理,它是所得税会计的重点和难点之一。

纳税影响会计法又可以分为递延法和债务法。为了能够准确、快速地掌握递延法和债务法,我们可比较有关发出存货的计价方法里的先进先出法和确认期末存货按照市场价格方法(简称市价法)来学习它们,因为纳税影响会计法下的递延法与先进先出法非常相似,债务法与市价法也非常

相似。

先进先出法是以先购入的存货应先发出(销售或耗用)这样一种存货实物流动假设为前提,对发出存货进行计价。先进先出法是按照先购入的存货成本在后购入的存货成本之前转出的原则先确认发出存货的成本,然后确认期末存货成本。市价法是先按照市场价格来确认期末存货成本,然后确认发出存货成本。当市场价格不变时,先进先出法与市价法计算的结果是一致的,当市场价格发生变化时,两种方法计算的结果则不一致。

递延法是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。在掌握递延法时,可把它与存货的先进先出法相联系起来,把时间性差异看成存货的数量,把所得税税率看成存货的价格,把计算本期时间性差异

确认的负债需要调整”。

3、增加了“表明资产负债表所属期间或以前期间存在重大会计差错”。这主要是基于与相关准则配套衔接的目的而增加的。在《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》中已经要求“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”。

三、关于非调整事项

非调整事项的变化主要表现在增加了非调整事项的例子,新准则例举了12项非调整事项,较旧准则增加了8项,使得新准则更具有可操作性。增加的8项非调整事项包括在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的“对外巨额举债”、“资本公积转增资本”、“发生巨额亏损”、“发生重大企业合并或处置子公司”、“对外提供重大担保”等重要事项,并要求对上述重大事项在会计报表附注中披露其性质、内容,以及对财务状况和经营成果的影响。

四、增加了有关股利和中止营业的规范

1、关于股利,旧准则中未涉及有关股利的规范,而新准则中明确规定了股利作为资产负债表日后事项的处理方法。新准则规定“资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定利润分配方案中分配的股利(或分配给投资者的利润),应按如下方式予以处理:(1)现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示;(2)股票股利在会计报表附注中单独披露。资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的股利,比照上述规定处理。”

2、涉及到中止营业。旧准则引言中明确规定不涉及中止营业,而新准则涉及在资产负债表日至财务报告批准报出日之间确定的中止营业。新准则规定,“如果资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用,则企业不应在持续经营的基础上编制会计报表”,并在会计报表附注中披露“不以持续经营假设编制会计报表的事实”、“持续经营假设不再适用的原因”以及“编制非持续经营会计报表所采用的基础”。

(作者单位:北京机械工业学院工商管理分院)

责任编辑 季建辉

产生的影响所得税的金额看成计算购进存货的成本,把转回已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额看成转出存货成本。计算的过程是按照先进先出法的原则确认转回已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。下面我们举例说明递延法核算的过程。

例1:甲企业2000年12月20日购入一台设备,原价165 000元,预计净残值15 000元。按照税法规定可按年数总和法计提折旧,折旧年限5年;会计上采用直线法计提折旧,折旧年限6年。所得税税率2001~2002年为12%,2003~2004年为15%,2005~2006年为30%。采用递延法核算计算的结果如下:

单位:元

项目	2001年	2002年	2003年	2004年	2005年	2006年
会计折旧	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000
税收折旧	50 000	40 000	30 000	20 000	10 000	0
时间性差异	-25 000	-15 000	-5 000	5 000	15 000	25 000
所得税税率	12%	12%	15%	15%	30%	30%
时间性差异影响额	-3 000	-1 800	-750	600	1 800	3 150

甲企业采用递延法核算所得税的时间性差异,2001~2003年产生时间性差异时,计算的时间性差异的所得税影响金额为时间性差异与当年的税率的乘积。而在转回各期时间性差异产生的所得税影响数时,要先转回首个年度时间性差异产生的所得税影响数,然后再转回下一年度时间性差异产生的所得税影响数,依次类推。2004年转回5 000元时间性差异所得税影响数600元(5 000×12%),这里的5 000元转回的是2001年产生的,所以税率用的是2001年的税率。2005年转回15 000元时间性差异所得税影响数1 800元(15 000×12%),由于在2005年初2001年产生的时间性差异还有20 000元,所以2005年转回的15 000元也是2001年产生的。

生的。同样2006年转回25 000元时间性差异所得税影响数3 150元(5 000×12%+15 000×12%+5 000×15%)。从此例中不难看出递延法与存货的先进先出法非常相似。

债务法是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。在税率变动或开征新税时,需要调整递延税款的账面余额。在掌握债务法时,把它与存货的市价法相联系更容易理解,也把时间性差异看成存货的数量,把所得税税率看成存货的价格。债务法的计算过程、方法与存货的市价法的计算过程和方法都非常相似。首先确定当年度的累计时间性差异,再计算当年度累计时间性差异所得税影响数,最后计算当年度需要调整的时间性差异影响数。即,当年度需要调整的时间性差异影响数等于当年度累计时间性差异所得税影响数减去上一年度累计时间性差异所得税影响数。我们把上例按照债务法计算的时间性差异的所得税影响数列示下表:

单位:元

项目	2001年	2002年	2003年	2004年	2005年	2006年
会计折旧	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000
税收折旧	50 000	40 000	30 000	20 000	10 000	0
时间性差异	-25 000	-15 000	-5 000	5 000	15 000	25 000
累计时间性差异	-25 000	-40 000	-45 000	-40 000	-25 000	0
所得税税率	12%	12%	15%	15%	30%	30%
累计时间性差异影响额	-3 000	-4 800	-6 750	-6 000	-7 500	0
时间性差异影响额	-3 000	-1 800	-1 950	750	-1 500	7 500

(作者单位:山东淄博新华——肯孚制药有限公司)

责任编辑 季建辉

·启事·

中国会计学会财务成本分会 2004 年年会暨 第十七次理论研讨会征文启事

中国会计学会财务成本分会(即原中国中青年财务成本研究会)2004年年会暨第十七次理论研讨会将于2004年8月在安徽举行,本次研讨会的主题为“公司治理与会计信息质量”,现面向全国中青年财务工作者征文。主要参考选题如下:

1、会计信息质量与公司治理的相关研究;2、会计信息披露与会计信息质量监管;3、会计信息披露法规体系研究;4、政府、市场与会计监管;5、网络条件下的会计信息披露与监管;6、资本市场与上市公司问题研究;7、资本市场会计信息披露的经济性研究;8、民营企业法人治理与内部控制研究;9、国有企业法人治理与内部控制研究;10、公司财务舞弊规律及其审计、监管问题研究;11、会计制度、会计制度的变迁及对公司治理实践的影响。

上述选题仅供参考,具体论文题目自拟,但不要超出年会主题范围。论文请一律通过电子邮件方式发送到秘书处信箱中,并各寄两份纸质稿至秘书处,论文请附500字摘要,注明论文题目、梗概、创新观点、关键词。提交论文的截止日期为2004年6月15日。秘书处将在一个月内确定与会代表,被选中的参会论文将推荐到《会计研究》等杂志,并在年会中参加“中洲光华杯”优秀论文评选。

通讯地址:东北财经大学财务与会计研究中心中青财秘书处(邮政编码:116025)收件人:孙光国、薛清梅

中国会计学会财务成本分会