

会计调整中的 所得税问题

□ 张志凤

会计调整时涉及的损益类调整事项是否调整应交所得税、递延税款和所得税费用是众多注册会计师考生较为关注的问题之一。本文将从会计政策变更和资产负债表日后事项等方面阐述会计调整中的所得税问题。

所得税的会计处理方法有应付税款法和纳税影响会计法。在应付税款法下,本期所得税费用等于本期应交所得税;在纳税影响会计法下,时间性差异对所得税费用的影响反映在递延税款中,即:本期所得税费用等于本期应交所得税加上(或减去)本期递延税款发生额。因此,无论是应交所得税的调整,还是递延税款的调整,都会影响所得税费用的调整。

1、会计政策变更追溯调整时涉及的所得税问题

一般来说,若所得税采用应付税款法核算,会计政策变更的追溯调整法不会涉及以前年度应交所得税的调整,若所得税采用纳税影响会计法核算,同时涉及时间性差异,则应考虑递延税款和以前年度所得税费用的调整。如:固定资产折旧方法发生了会计政策变更,此项变更涉及时间性差异,若所得税采用纳税影响会计法核算,则应考虑所得税费

用的调整,若所得税采用应付税款法核算,则不考虑所得税费用的调整。

[例 1]:甲公司于 1999 年 12 月 10 日取得并于当月投入行政管理部门使用的一项固定资产,该固定资产原值为 3 100 万元,预计使用年限为 5 年,预计净残值为 10 万元,采用平均年限法计提折旧。该公司于 2003 年决定将上述固定资产计提折旧的方法改为双倍余额递减法,所得税税率为 33%。假定不考虑法定盈余公积和法定公益金的提取。

(1)若所得税采用纳税影响会计法核算,则甲公司会计政策变更累积影响数计算和会计处理如下:

会计累积影响数计算表 单位:万元

年度	按原会计政策 计算确定的折 旧费用(1)	按新会计政策 计算确定的折 旧费用(2)	税前差 异(3)= (1)-(2)	所得税费用 的影响(4)= (3)×33%	累积影 响数(5)= (3)-(4)
2000	600	1 240	-640	-211.2	-428.8
2001	600	744	-144	-47.52	-96.48
2002	600	446.4	153.6	50.688	102.912
合计	1 800	2 430.4	-630.4	-208.032	-422.368

回或其贷款本金到期(含展期)后尚未收回的,可从以后的营业额中减除;而国税函[2002]960号文规定只有已经计入应纳税所得额或已按规定缴纳企业所得税的应收未收利息,如逾期90天(不含90天)仍未收回的,才准予冲减当期的应纳税所得额,而对于本金应按期计算利息并计入当期应纳税所得额,即使发放的贷款逾期(含展期)90天尚未收回的,此前(含90天)发生的应收未收利息也应按期计入当期应纳税所得额。三者的差别在于对贷款本金逾期时间的限定,会计方面的文件规定为90天,营业税方面的文件规定为0天,企业所得税方面的文件规定为不允许冲减。

笔者认为三者存在的差异会给企业带来诸多不必要的麻烦。首先,营业税规定贷款本金一逾期,即可作冲减应收利息处理,其谨慎性超过会计规定,将会计上仍作为收入处理的部分从应税收入中剔除,与一般税收原则相悖;其次,企业所得税规定贷款本金逾期超过90天的,此前发生的应

收利息应计入应纳税所得额,而这部分应收未收利息逾期超过90天后,可以作冲减收入处理,对于企业某一纳税年度而言,与会计处理存在差别的仅仅是本金已经逾期超过90天,其应收未收利息逾期未超过90天的部分,这部分利息对于金融企业不仅金额较小,而且应收未收利息一旦逾期超过90天即可不计入应税所得,会计与税收规定只不过是存在90天的时间差;最后,企业在实际操作中也会面临很多不便:企业首先应遵循财政部的规定,按财金[2002]5号文件进行会计处理,但在申报缴纳营业税时应将本金到期但未满90天的贷款产生的应收未收利息冲减后再申报,而在申报企业所得税时,又应将本金逾期超过90天的贷款在本金逾期尚未超过90天前发生的应收未收利息(会计上已经作冲减处理)作应纳税所得额调增处理。

(作者单位:中国光大银行总行计财部)

责任编辑 崔洁

借:利润分配——未分配利润 422.368
 递延税款 208.032
 贷:累计折旧 630.4

(2)若所得税采用应付税款核算,则甲公司会计政策变更累积影响数计算和会计处理如下:

会计累积影响数计算表 单位:万元

年度	按原会计政策 计算确定的折 旧费用(1)	按新会计政策 计算确定的折 旧费用(2)	税前差 异(3)= (1)-(2)	所得税费用 的影响(4)= (3)×33%	累积影 响数(5)= (3)-(4)
2000	600	1 240	-640	0	-640
2001	600	744	-144	0	-144
2002	600	446.4	153.6	0	153.6
合计	1 800	2 430.4	-630.4	0	-630.4

借:利润分配——未分配利润 630.4
 贷:累计折旧 630.4

2、资产负债表日后调整事项涉及的所得税问题

资产负债表日后调整事项涉及的损益类调整事项是否调整应交所得税,与会计制度和税法处理的口径是否相同有关,而与所得税会计处理方法无关。当会计制度和税法对涉及的损益类调整事项处理的口径相同时,则应考虑应交所得税和所得税费用的调整;当会计制度和税法对涉及的损益类调整事项处理的口径不同时,则不应考虑应交所得税的调整。

[例 2]:甲公司为增值税一般纳税人。2003 年 4 月 20 日,甲公司 2002 年度的财务会计报告经董事会批准报出。2003 年 2 月 2 日,甲公司于 2002 年 11 月赊销给乙公司的一批产品因发生质量问题而退回,同时收到了增值税进货退出证明单。甲公司销售该批产品的销售收入为 800 万元(不含增值税额),销售成本为 400 万元,增值税销项税额为 136 万元,退回商品已经入库,已开具红字增值税专用发票。假定甲公司适用的所得税税率为 33%,增值税税率为 17%,不考虑法定盈余公积和法定公益金的调整。

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,可冲销退货当期的销售收入。此项会计制度和税法两者的口径一致,均可确认为损益,因此,应考虑应交所得税的调整。甲公司应作如下会计处理:

借:以前年度损益调整——调整 2002 年主营业务收入 800
 应交税金——应交增值税(销项税额) 136
 贷:应收账款 936
 借:库存商品 400
 贷:以前年度损益调整——调整 2002 年主营业务成本 400
 借:应交税金——应交所得税 132
 贷:以前年度损益调整——调整 2002 年所得税 132
 借:利润分配——未分配利润 268
 贷:以前年度损益调整 268

[例 3]:甲公司为增值税一般纳税人。2003 年 4 月 20

日,甲公司 2002 年度的财务会计报告经董事会批准报出。采用成本与可变现净值孰低对期末存货计价,按单项存货计提存货跌价准备;采用应付税款法对所得税进行核算,适用的所得税税率为 33%。假定不考虑法定盈余公积和法定公益金的调整。2003 年 1 月 20 日,甲公司发现在 2002 年 12 月 31 日计算 A 库存产品的可变现净值时发生差错,该库存产品的成本为 1 000 万元,预计可变现净值应为 700 万元。2002 年 12 月 31 日,甲公司误将 A 库存产品的可变现净值预计为 900 万元。

按税法规定,企业计提的存货跌价准备不得在应纳税所得额中扣除。此项会计制度和税法两者的口径不一致,会计制度确认损失,税法不确认损失,因此不能调整应交所得税。甲公司应作如下会计处理:

借:以前年度损益调整——调整 2002 年管理费用 200
 贷:存货跌价准备 200
 借:利润分配——未分配利润 200
 贷:以前年度损益调整 200

资产负债表日后调整事项涉及的损益类调整事项是否调整递延税款,则与所得税会计处理方法有关。若所得税采用应付税款法核算,则不考虑递延税款的调整;若所得税采用纳税影响会计法核算,同时调整事项涉及时间性差异,则应考虑递延税款和所得税费用的调整。

[例 4]:应用[例 3]资料,若甲公司所得税采用纳税影响会计法核算,其他条件不变。甲公司应作如下会计处理:

借:以前年度损益调整——调整 2002 年管理费用 200
 贷:存货跌价准备 200
 借:递延税款 66
 贷:以前年度损益调整——调整 2002 年所得税 66
 借:利润分配——未分配利润 134
 贷:以前年度损益调整 134

3、本期发现前期重大会计差错涉及的所得税问题与资产负债表日后调整事项涉及的所得税问题的会计处理方法一致,本文不再赘述

需要说明的是,在应试时,若题目已经明确会计调整业务是否调整所得税,虽然有时假定的条件和税法的规定不一致,但也必须按题目要求去做;若题目未作任何假定,则应按本文所述进行会计处理。

(作者单位:北京机械工业学院)
 责任编辑 许太谊

启事:最近接有关考生电话,反映我们编辑部组织编写的《2003 年会计专业技术资格考试复习精要及自测题库》不错,但为了把好撰稿人员遴选关,提高该书 2004 版的编写质量,我们真诚欢迎今年购买了上述书目的考生提供下列信息:哪套自测题对你帮助最大,你又对其中哪科最为满意。
《财务与会计》编辑部