

# 会计政策变更等特殊事项之所得税会计处理

姜 葵

(湖南涉外经济学院商学院 长沙 410013)

**【摘要】** 本文对会计政策变更、会计差错更正及资产负债表日后事项这一系列特殊事项的所得税会计处理进行了探讨,以利于广大财务工作者的学习及实务操作。

**【关键词】** 会计政策变更 差错更正 递延所得税

## 一、会计政策变更的所得税会计处理

“所得税影响金额”是指对所得税费用的影响金额。利润表中的所得税费用受两方面影响,包括应交所得税的影响和递延所得税的影响。一般来说,会计政策变更并不意味着以前年度会计处理错误,所以会计政策变更的追溯调整不会涉及应交所得税的调整。因此,“所得税影响金额”仅指递延所得税影响,即会计账面价值和计税基础两者的差额对所得税的影响,可能是递延所得税负债,也可能是递延所得税资产。因为所得税费用=应交所得税±递延所得税,应交所得税不变,递延所得税变化了,所得税费用也便跟着变化了。

计算所得税影响金额的一般思路为:第一,确定会计政策变更前后相关资产、负债的账面价值。第二,确定资产、负债的计税基础。会计政策变更不会引起资产、负债计税基础的变化,因此会计政策变更前后资产、负债账面价值的变动额,即为暂时性差异的变动额。第三,据此确认(转回)递延所得税资产(负债)。所得税影响金额=形成或转回的暂时性差异×所得税税率。

例 1:甲企业将一栋写字楼租赁给乙公司使用,并一直采用成本模式进行后续计量。2012 年 1 月 1 日,甲企业认为出租给乙公司使用的写字楼,其所在地的房地产交易市场比较成熟,具备了采用公允价值模式计量的条件,决定对该项投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式计量。该写字楼的原造价为 9 000 万元,已计提折旧 270 万元,账面价值为 8 730 万元。2012 年 1 月 1 日,该写字楼的公允价值为 9 500 万元。假设甲企业所得税税率为 25%,按净利润的 10%计提盈余公积。

分析:

1. 确定会计政策变更前投资性房地产的账面价值为成本模式下的账面价值 8 730 万元。

2. 确定会计政策变更后投资性房地产的账面价值为公允价值 9 500 万元。

3. 该投资性房地产的计税基础仍然是以前成本模式下的账面价值 8 730 万元,两者差额 770 万元实际是影响当期损益的数额。由于会计政策变更不会引起资产、负债计税基础

的变化,因此会计政策变更前后资产、负债账面价值的变动额,即为暂时性差异的变动额 770 万元。

4. 确认递延所得税负债。投资性房地产账面价值增加 770 万元,其计税基础不变,仍为历史成本,说明税法未来期间扣除少,未来期间应纳税所得额多,未来期间多交税,现在少交税,产生应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债为:  $770 \times 25\% = 192.5$ (万元)。

5. 会计政策变更的累计影响数为:  $770 \times (1 - 25\%) = 577.5$ (万元),还应该按 10%补提盈余公积 57.75 万元,对未分配利润的影响就是:  $577.5 - 57.75 = 519.75$ (万元)。

会计处理如下:借:投资性房地产——××写字楼(成本) 95 000 000,投资性房地产累计折旧(摊销) 2 700 000;贷:投资性房地产——××写字楼 90 000 000,递延所得税负债 1 925 000,盈余公积 577 500,利润分配——未分配利润 5 197 500。

## 二、前期差错更正的所得税会计处理

前期差错更正有两种情形,一种是资产负债表日后事项(该情形放在资产负债表日后事项一并探讨),另一种是资产负债表非日后事项。现就资产负债表非日后事项的会计差错探讨如下:

1. 应交所得税的调整。①企业原处理对于应交所得税的计算正确,则不需调整应交所得税。②企业原处理对于应交所得税的计算错误,且会计与税法规定一致,则需调整应交所得税。

例 2:2012 年 12 月 31 日,甲公司发现 2011 年公司漏记一项管理用固定资产的折旧费用 300 000 元,所得税申报表中也未扣除该项费用。假定 2011 年甲公司适用所得税税率为 25%,无其他纳税调整事项。

分析前期差错的影响数:这种情况下,企业应交所得税计算错误,在做会计差错更正时应调整应交所得税。2011 年少计折旧费用 300 000 元,多计所得税费用 75 000 元( $300\,000 \times 25\%$ ),多计净利润 225 000 元,多计应交税费 75 000 元( $300\,000 \times 25\%$ ),多提法定盈余公积和任意盈余公积 22 500 元( $225\,000 \times 10\%$ )和 11 250 元( $225\,000 \times 5\%$ )。

编制有关项目的调整分录:①补提折旧,借:以前年度损

益调整——管理费用 300 000;贷:累计折旧 300 000。②调整应交所得税,借:应交税费——应交所得税 75 000;贷:以前年度损益调整——所得税费用 75 000。③将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润,借:利润分配——未分配利润 225 000;贷:以前年度损益调整——本年利润 225 000。

2. 递延所得税的调整。如果会计差错更正的有关处理导致企业相关资产、负债的账面价值发生了变动,或者企业原来关于递延所得税的处理是错误的,那么就需要调整递延所得税。

例 3:甲公司为增值税一般纳税人,所得税采用资产负债表债务法核算,适用的所得税税率为 25%。2013 年 5 月 20 日,甲公司发现在 2012 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,预计可变现净值为 700 万元。2012 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。

分析:这种情况下,进行差错更正后该项存货的账面价值下降 200 万元,暂时性差异余额也随之发生改变,需要相应调整递延所得税资产余额。①补提存货跌价准备,借:以前年度损益调整 2 000 000;贷:存货跌价准备 2 000 000。②调整递延所得税资产,借:递延所得税资产 500 000;贷:以前年度损益调整 500 000。③将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润,借:利润分配——未分配利润 1 500 000;贷:以前年度损益调整 1 500 000。

### 三、资产负债表日后调整事项的所得税会计处理

企业发生的资产负债表日后调整事项,一般均会涉及递延所得税与应交所得税的调整,应当调整资产负债表日已编制的财务报表。

1. 判断是否调整应交所得税时,应从企业纳税义务的角度出发,分析调整事项是否导致企业纳税义务发生变动。如果调整事项导致企业纳税义务发生变动,则一般应该调整应交所得税。常见事项有:日后期间诉讼案件结案,相关赔偿损失允许税前扣除;在报告年度已确认收入的商品销售,在日后期间发生销售退回、销售折让,等等。需特别注意的是,判断调整事项是否调整应交所得税时,关键要看汇算清缴日。事项发生在汇算清缴之前相应调整报告年度的所得税费用以及报告年度应交所得税等;事项发生在汇算清缴之后按照税法规定在此期间所涉及的应交所得税,应作为本年度的纳税调整事项,即调整递延所得税。

例 4:甲公司 2011 年 10 月 25 日销售一批 A 商品给乙公司,取得收入 2 400 000 元(不含增值税),结转成本 2 000 000 元。2011 年 12 月 31 日,该笔货款尚未收到,甲公司未对其计提坏账准备。2012 年 2 月 8 日,由于产品质量问题,本批货物被全部退回。甲公司于 2012 年 2 月 20 日完成 2011 年所得税汇算清缴。甲公司适用的增值税税率为 17%。

甲公司的账务处理如下:①调整销售收入,借:以前年度损益调整——主营业务收入 2 400 000,应交税费——应交增值税(销项税额)408 000;贷:应收账款——乙公司 2 808 000。②调整销售成本,借:库存商品——A 商品 2 000 000;贷:以

前年度损益调整——主营业务成本 2 000 000。③调整应缴纳的所得税,借:应交税费——应交所得税 100 000[(2 400 000-2 000 000)×25%];贷:以前年度损益调整——所得税费用 100 000。④将“以前年度损益调整”科目的余额转入未分配利润,借:利润分配——未分配利润 300 000;贷:以前年度损益调整——本年利润 300 000。

例 5:沿用例 4,假定销售退回的时间为 2×10 年 3 月 5 日。

资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后,应调整报告年度会计报表的收入、成本等。但按照税法规定在此期间的销售退回所涉及的应交所得税,应作为本年度的纳税调整事项,即 2011 年已多交所得税,导致 2012 年少交所得税,在报告年度 2011 年的报表中体现为递延所得税资产。

甲公司的账务处理①、②、④与例 4 完全一样,不同的是第③笔确认递延所得税资产的会计分录:借:递延所得税资产 100 000(400 000×25%);贷:以前年度损益调整——所得税费用 100 000。

2. 判断是否调整递延所得税时,应从资产、负债的账面价值、计税基础出发,分析资产、负债的暂时性差异是否发生变动,如果发生了变动,则一般需调整递延所得税。常见事项有:日后期间因诉讼案件结案而调整预计负债;日后事项表明资产负债表日确认的资产减值金额不合适而调整减值准备(如补提或转回坏账准备等)。这种会计处理与前述会计政策变更、前期差错更正的会计处理完全一致,不同的是对会计报表的调整有所差异。

### 四、结论

会计政策变更涉及所得税会计处理,只会引起递延所得税的调整,与应交所得税完全无关。前期重大差错更正属于非资产负债表日后期间的,既涉及递延所得税的调整,又涉及应交所得税的调整。资产负债表日后事项的调整事项(含属于资产负债表日后期间的前期重大差错),一般也既涉及递延所得税的调整,又涉及应交所得税的调整。但是涉及应交所得税的调整时,关键要看汇算清缴日。事项发生在汇算清缴之前相应调整报告年度的所得税费用以及报告年度应交所得税等,事项发生在汇算清缴之后按照税法规定在此期间所涉及的应交所得税,应作为本年度的纳税调整事项,即调整递延所得税。

【注】本文受教育部人文社会科学研究规划基金(项目批准号:12YJA630024)和湖南省科技厅科技计划项目(编号:2011FJ6002)的资助。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.2011 年度注册会计师全国统一考试《会计》辅导教材.北京:经济科学出版社,2011
3. 财政部会计资格评价中心.2012 年全国会计专业技术资格考试辅导用书——中级会计实务.北京:经济科学出版社,2011