

会计政策变更的所得税会计处理注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E6_94_BF_E7_c46_541389.htm

会计政策变更是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改为另一会计政策的行为。其会计处理方法主要有追溯调整法和未来适用法。在追溯调整法下，确定会计政策变更累积影响数，需计算两种会计政策下的差异额和对所得税的调整额。在这两个问题中，所得税的调整额是计算会计政策变更累积影响数的关键。为便于理解，本文就追溯调整法下所得税的会计处理谈谈看法。

一、判断会计政策变更的交易或事项是否影响所得税

企业在一定时期应缴纳的所得税等于应纳税所得额乘以适用的所得税税率，而应纳税所得额是在税前会计利润的基础上加上或减去纳税调整项目计算得出的。由此可见，应纳税所得额与税前会计利润是两个不同的概念，两者之间存在着差异。对某一会计期间而言，会计利润与应纳税所得额的差异不外乎以下四种情况：第一，会计当期确认收益，而税法不予确认。第二，会计当期确认费用，而税法不予确认。第三，会计当期不予确认收益，而税法当期确认收益。第四，会计当期不予确认费用，而税法当期确认费用。第一、四两种情况应在会计利润的基础上减去相应的收益或费用计算应纳税所得额；第二、三两种情况应在会计利润的基础上加上相应的收益或兼用计算应纳税所得额。对会计政策变更而言，主要存在于上述第一、第二两种情况中。会计政策变更涉及会计收益或兼用发生变化的，必然影响到企业会计利润发生增减变化，但是否调整所得税，不能以企业会计利润的

变动为判断标准，而应以会计政策的变更是否引起应纳税所得额发生增减变动为判断标准。如果某项会计政策变更，既使企业会计利润发生增减变动又引起应纳税所得额发生增减变化，就必须对所得税进行调整；如果某项会计政策变更，只引起企业会计利润发生增减变动，而不影响应纳税所得额，则不需要对所得税进行调整。具体可按以下原则进行判断：

第一，影响企业会计利润变化的收益和费用项目，在税法上对该部分收益和费用予以同时确认的交易或事项，通常需要调整所得税。如因会计政策变更，使企业的主营业务收入确认标准发生变化，从而引起主营业务收入发生增减变动，会计制度和税法均把主营业务收入作为利润的组成部分，在实现的当期予以确认。所以，会计政策变更使主营业务收入发生增减变动的，就需要调整所得税。例一、某上市公司按照会计制度规定，对建造合同收入的确认从1998年起由完成合同法改为完工百分比法。假设所得税税率为33%，所得税按递延法核算，税法按完工百分比法确认收入并计算应纳税所得额。其计算过程如下：

第二，影响企业会计利润变化的收益和费用项目，在税法上对该部分收益和费用不予以确认的永久性差异，通常不需调整所得税。如企业获得的国库券利息收入，当投资企业所得税率不高于被投资企业所得税率时（此时为永久性差异），投资企业确认的投资收益，在会计上增加了会计利润，但在税法上免交所得税，不计入企业的应纳税所得额。所以因会计政策变更而引起国库券利息收入或投资收益（投资企业所得税率不高于被投资企业所得税率）发生增减变动的，不影响所得税，在计算会计政策变更累积影响数时不调整所得税。例二、某上市公司从1995年起

一直适用33%的所得税税率，所得税采用应付税款法核算。公司于1996年1月1日对华南公司投资4500万元，持股比例为30%，从1998年开始由成本法改按权益法核算。华南公司1996年和1997年的净利润分别为1000万元和2000万元（假设华南公司除了净利润外，无其他所有者权益变动事项），该公司1997年从华南公司分回现金股利200万元，如华南公司所得税率亦为33%。则成本法改为权益法的计算如下：再比如，企业提取的坏账准备、存货跌价准备、长期投资减值准备等各项准备，会计上在计提减值准备时，就作为费用或损失处理，冲减了当期损益，但税法上在计提各项准备时不确认该费用或损失。因此，因会计政策变更而引起各项损失准备发生增减变化的，虽然影响了企业的利润总额，但不影响当期应纳税所得额，则不需调整所得税。第三，影响企业会计利润变化的收益和费用项目，在税法上对该部分收益和费用予以确认的时间性差异，通常需调整所得税。比如，当投资企业对被投资企业采用权益法核算时，投资企业所得税率高于被投资企业所得税率时（此时为时间性差异），税法上要求投资企业确认的投资收益补交所得税，这时需要调整所得税。例三、接例二资料，假设华南公司所得税率为15%，则成本法改为权益法的计算过程如下：1996年所得税影响额 $=300 \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 63.53$ （万元）1997年所得税影响额 $=400 \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 84.7$ （万元）再如，固定资产折旧方法因会计政策变更，而使折旧费用发生了增减变化，而固定资产折旧费用在会计上和税法上均予以确认，只是对某些固定资产在确认的时间上不同产生了时间性差异，所以，因固定资产折旧而引起的利润变化，

亦应调整所得税。例四、接例二资料，该上市公司从1995年12月30日起开始使用的某项固定资产，从1998年年初开始，由直线法改按双倍余额递减法计提折旧。该固定资产的原价为8000万元、预计使用年限10年（与税法折旧年限相同，不考虑净残值）。按税法规定，该固定资产按直线法计提的折旧可以在应纳税所得额中扣除。折旧政策变更的计算如下：

$$1996\text{年所得税调整额} = (8000 \times 2 \div 10 - 8000 / 10)$$

$$\times 33\% = 264 \text{ (万元)}$$
$$1997\text{年所得税调整额} = [(8000 - 8000 \times 2 \div 10) \times 2 \div 10 - 8000 / 10] \times 33\% = 158.4 \text{ (万元)}$$

二、对影响所得税的交易或事项的所得税调整额的计算
所得税调整额 = 会计政策变更对损益的影响额 × 所得税税率
从以上公式可以看出，只要计算出会计政策变更对损益的影响额，即可求出所得税调整额，但这种方法只适合于不考虑所得税处理方法和追溯期间所得税税率变化的情况。当考虑所得税处理方法和追溯期间所得税税率变化时，则要分以下两种情况计算所得税调整额：
1、会计政策变更追溯期间税率不发生变化情况下的计算
会计政策变更追溯期间税率不发生变化是指追溯期间一直采用同一种税率计算所得税。在这种情况下，企业无论采用应付税款法，还是采用纳税影响会计法的递延法和债务法核算所得税，均按同一税率计算所得税，不受所得税核算方法的影响。如前各例。
2、会计政策变更追溯期间税率发生变化情况下的计算
会计政策变更追溯期间税率发生变化是指追溯期间采用不同税率计算所得税。由于税率变化，会计核算采取不同的处理方法。在应付税款法下，应纳税所得额是按应纳税所得额乘以当期适用的所得税税率计算的，无论是永久性差异还是时间性差异均在当期予以确认；

在递延法下，发生的时间性差异对所得税的影响额，按照当期现行税率计算，在转回时间性差异时，仍按原来发生时的税率计算，在税率发生变动时，不调整原递延税款账户余额；在债务法下，时间性差异对所得税的影响额无论是发生期还是转回期均按变更后的现行税率计算，税率发生变动时按照变动后的税率调整递延税款账面余额。基于应付税款法、递延法、债务法对税率变动采取不同的处理方法，在计算会计政策变更调整所得税时，要结合本单位对所得税的会计处理方法来确定。仍以前例说明会计政策变更追溯期间税率变更情况下所得税调整额的计算。（1）应付税款法和债务法两种核算方法因会计政策变更对所得税调整额的计算是相同的，均按会计政策变更时的现行所得税税率计算。百考试题为你加油 例五、接例三资料，假设该上市公司所得税税率1996年为30%、1997年为33%，所得税采用债务法核算，则所得税调整额的计算如下：1996年所得税调整额 $=300 \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 63.53$ （万元）1997年所得税调整额 $=400 \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 84.7$ （万元）（2）递延法下，因会计政策变更而影响的所得税额应分别按追溯期间各年度采用的税率计算。例六、接例五资料，假设该上市公司所得税采用递延法核算，则所得税调整额的计算如下：1996年所得税调整额 $=300 \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 52.94$ （万元）1997年所得税调整额 $=400 \div (1 - 15\%) \times (33\% - 15\%) = 84.7$ （万元）三、会计政策变更所得税调整的会计处理 会计政策变更所得税的会计处理因企业采用的所得税处理方法不同而异。当企业采用应付税款法核算时，调整的所得税额应通过“应交税金—应交所得税”账户核算，

其会计处理为：补交所得税时，借记“利润分配未分配利润”科目，贷记“应交税金—应交所得税”科目；冲减所得税时，做相反分录。当企业采用纳税影响会计法核算时，无论是采用递延法还是债务法，均通过“递延税款”账户核算。其会计处理为：应由以后备期补缴所得税时，借记“利润分配未分配利润”科目，贷记“递延税款”科目；冲减以后各期所得税时，做相反分录。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com