

瑞和之声

上海瑞和会计师事务所有限公司工会主办

第 27 期

【编者按】

贵于思 精于业

“行成于思，毁于随”，一千二百年来，韩愈的这句话仍然熠熠生辉。什么样的人成什么样的“行”，同样一件事在不同人的手里其结局可能会大相径庭。成功缘自于勤思考，失败大多是随心所致。而思考是以实践为基础，其结果是经过分析、判断、归纳从而形成了解决问题的方法和思维，是指导实践的有力武器。

本期介绍张海燕和周元俊两位同志的文章，相信能给瑞和同仁带来启迪。

张海燕的《2007 年度企业所得税汇算清缴工作小结及展望》一文，通篇见不到慷慨激昂的空洞议论，也没有繁花似锦的修饰语句，充斥全文的是在对现实情况深入了解的基础上冷静而客观的分析。客户需要什么？自身不足是什么？差距在哪里？在文中都作了有见地的讨论和预测。其务实、严谨的作风可见一斑。市场风云变幻，而我们的经营理念永远是不断适应市场需求，提供优质服务。众垚所刚成立不久，要想立于不败之地靠的就是要知己知彼、内外兼修。我们欣喜地看到，众垚团队正以饱满的热情、必胜的信心迎接风浪，重视调查研究，发挥集体智慧，不断开拓业务，积累经验，提高服务质量，赢得越来越多客户的信任。

新准则下的所得税会计一直是难点，理论部分篇幅长而枯燥，而实际设用中还没有普遍推行，所以对一般不涉及的人而言要学透学精就显得不大容易。小周平时就在工作中勤勤恳恳，在繁忙的审计业务之余还坚持抽出一定的时间学习理论知识，难能可贵的是他总不满足于对事物的一知半解上，而是通过自身的努力不断地刻苦钻研，多年来已养成了勤思考、勇探求的好习惯。在《浅谈新准则下的资产负债表债务法》一文中，小周用不长的篇幅完整地叙述了债务法下所得税核算的原理及实例。看得出，本文是经过精心组织和缜密编排的，读来也不觉乏味，细细咀嚼之下还能唇齿留香。其孜孜不倦的精神值得一学。

感谢两位同志为我们提供稿源，愿《瑞和之声》能成为各位同仁工作、学习交流的良好平台，希望大家能把各自的观点和见解充分而及时地汇集下来，以供他人分享。

——《瑞和之声》编委会

2007 年度企业所得税汇算清缴工作小结及展望

2007 年度企业所得税汇算清缴工作已顺利结束，该项业务以众垚所为主体，得到了瑞和其他咨询机构的大力支持，共计代理约 400 户，基本与去年持平。由于 2008 年度我国内外资企业所得税合并，开始执行新的《企业所得税法》。为了更好的适应政策调整，把握拓展业务的时机，力争在 2008 年度实现突破，争取更多客户，有必要对今年的汇算清缴工作进行总结，提炼成功经验、分析存在不足，促进明年此项工作的顺利展开。

一、汇算清缴前期的准备工作及不足之处。

1、为了保证本所代理人员自身业务能力的提高及政策的正确把握，统一执行政策的口径。我们事先收集整理好各部门提交的历年汇算清缴中碰到的模糊问题，将其反馈给税政科并邀请其资深人员来所答疑解惑，对实践中许多比较棘手问题的处理进行了明确界定，对实际操作具有积极的指导意义。所以此种交流形式在 2008 年度应继续加强完善和落实。

2、由于本次一改以往与宝衫合作进行的形式，故代理点的设置显得较为仓促，布局不够合理，且缺乏机动性。比如：新增点庙行、刘行、大场几乎无人问津，造成人力资源的浪费。

3、代理人员安排未尽早确定并及时与瑞和沟通、协商，以致临时召集人员，造成人员吃紧，分配不均的情况。

上述不足尽管客观上与代理客户较大的不确定性因素有关，事先无法完全准确得知具体情况。但我们应当依据历年来的操作经验，根据掌握的各代理点的大致情况，在事先与税务部门的沟通下提前与瑞和进行协商、统筹，设置合理的代理点及安排相应代理人员。

二、今年汇算清缴代理客户要求上门服务现象尤为突出，由于事先未做好充足准备，造成人力无法及时调遣应对的情况。

尽管今年汇算清缴代理点上客户减少，但代理客户总体上保持稳定，基本与去年持平。之所以形成这样的结果，原因为今年大量客户要求我们上门提供代理服务，为此造成客户分散，代理人员人数及工作量无形增大的现象。这一现象可能成为将来代理的主要模式，针对这种可能性，我们一定要认真对待，事先联系、统一时间、确定人员等工作必须落到实处，利用有限的人力实现最大的经济效益。

三、代理过程中产生的核亏业务由于对企业的宣传力度及与税务部门的及时沟通不足造成业务流失的现象。

今年的核亏业务与以往年度相比发生了变化，以往具体操作基本上在汇算清缴结束后进行，今年部分税务所要求在汇算清缴的同时对亏损企业出具核亏报告，时间要求大大提前。由于我们未及时了解该信息，在代理的同时未将此要求对亏损企业进行宣传、指导，以致部分亏损企业事后应税务人员要求重新与我

们联系出具核亏报告，但部分企业另行聘请其他事务所出具报告。针对此现象，我们以后年度必须事先与税务部门进行沟通，明确税务的要求，在代理的同时对有关客户进行贯彻、指导，并就收费事宜一并告知，在与客户达成一致的情况下完成该项业务。

四、汇算清缴结束后发生少数代理客户应税务人员要求向本所提出补出具专项汇算清缴代理审核报告的事项。

今年汇算清缴由于不同代理事务所的操作方式不同，本所向来以申报表上敲盖本所代理章及代理人员签名作为该企业已由本所代理申报的标志。但今年个别税务代理机构给代理客户出具专项汇算清缴代理审核报告，但收费标准与本所一致，甚至更低，由此造成部分税务人员要求纳税户提供代理审核报告，但代理客户又不承担附加收费。为此，本所在实属无奈的情况下免费出具汇算清缴代理审核报告。尽管今年这种情况仅个别发生，但照此趋势发展，以后年度税务部门逐渐认可此种代理模式，均要求出具汇算清缴代理审核报告，这样在低价竞争的总体市场下对我们非常不利，因此我们要在 2008 年度重视这个问题、考虑这个问题、解决这个问题。

2008 年度是我国执行新的《企业所得税法》的第一年，它在中国税制改革进程中具有划时代的意义。新企业所得税制给纳税人和我们税务中介机构，都带来了巨大的机遇和挑战。纳税人需要尽快熟悉新企业所得税制，需要调整过去的税务安排，进行高瞻远瞩的税务筹划等，这个过程会创造大量的税务服务商机。众壺所应该抓住机遇，积极开发培训、咨询顾问等业务。为此，利用今年汇算清缴的机会，我们要求代理客户登记培训回执，告知培训事宜，既满足了部分客户渴望学习的需求，又增大了众壺所的宣传力度，为以后的税务顾问及代理工作打下基础。但我们要在推行新企业所得税制中获得益处，提高服务能力是关键，众壺所在此方面尚存在一定的差距，专业知识的真正掌握及精通已成为当务之急。为此一定要利用此次培训上课的契机加紧内部练兵，尽快提升自己的服务能力。只有自身业务能力的不断提高，才能争取到客户、留得住客户，不断积累客户资源，创造更佳的业绩。

——张海燕

浅谈新准则下的资产负债表债务法

在前段紧张的 2007 年度所得税汇算清缴时间中，碰到了一些由资产负债表债务法产生的递延所得税资产引起的问题，由于资产负债表债务法是新《企业会计准则》下的内容，在以前学校中、工作中都不曾接触过，所以不太熟悉。不过，随着使用新《企业会计准则》的企业越来越多，相信使用资产负债表债务法核算企业所得税的单位会越来越多，所以借着此次机会，正好对这些以前不曾了解接触的资产负债表债务法所得税核算方法，进行一下学习。

希望得到本所各位老师的指导。

首先，我查阅了相关资料，了解了一下资产负债表债务法所得税核算方法的基本情况。我们知道财政部于 2006 年 2 月 15 日正式发布的《企业会计准则第 18 号——所得税》，这个新的准则充分体现了与国际会计准则的趋同，新准则与 1994 年财政部下发的《企业所得税会计处理的暂行规定》及 2001 年实施的《企业会计制度》相比主要在所得税的会计核算方法、计税差异及相关信息的披露等方面发生了较大变化。

我国早期实行会计制度服从于税法的原则，1994 年财政部下发的《企业所得税会计处理的暂行规定》标志着会计核算与税法开始适度分离，2001 年实施的《企业会计制度》将分离原则继续发展。新准则颁发前，企业在进行所得税会计处理时，可以选择应付税款法或纳税影响会计法，这两种所得税会计处理方法都不影响本期应交所得税的计算和缴纳，即对国家所得税收入没有影响，差别在于企业财务报表中的“所得税”费用项目不同。

应付税款法是指不确认时间性差异对未来期间所得税的影响金额，按照当期计算的应交所得税确认所得税费用。此法简便、易懂，但并不符合配比原则。

纳税影响会计法是指企业确认时间性差异对所得税的影响金额，按照当期应交所得税和时间性差异对所得税影响金额的合计，确认为当期所得税费用的方法。在这种方法下，时间性差异对所得税的影响金额，递延到以后各期；在时间性差异发生相反变化时，再予以转销。纳税影响会计法又分递延法和债务法（利润表债务法）。

①采用递延法核算，当税率发生变动或开征新税时，不需要对原已确认的时间性差异对所得税影响金额进行调整。在转回时间性差异对所得税影响金额时，也按原税率计算。这导致递延税款的账面余额不能真实反映企业未来收款的权利或付款的义务，不符合资产或负债的定义。

②采用债务法（利润表债务法）核算，当税率发生变动或开征新税时，应当对原已确认的时间性差异对所得税影响金额即递延税款的账面余额按现行税率进行调整，使之能真正反映未来收款的权利或付款的义务。在转回时间性差异对所得税影响金额时也按现行税率计算。

我们知道在实务中很多企业都会采用应付税款法，即在按照税法规定计算应交所得税的同时，以相同的数额确认所得税费用。这实际上是会计服从于税法原则的体现，是企业为了避免复杂的纳税调整，按照税法的规定核算所得税费用的方法。但这样计算出来的所得税费用不是依据会计利润所应该负担的本期所得税费用，那么根据本期利润总额减去本期所得税费用而求得的净利润，也不是真正的可供分配的利润。作为会计报表中的费用项目，应当根据会计准则，按照权责发生制和配比原则反映企业当期创造的收益中应负担的所得税费用。基于此，新准则明确规定“企业应当在资产负债表日，根据税法规定的计税基础，对税前会计利润进行调整，按照调整后的应税所得计算应交所得税；……暂时性差异确认递延所得税资产或递延所得税负债。在税率变动时，应当对递延所得税资产或递延所得税负债进行调整”。可见，新准则摒弃了应付税款法，为会计与税法的真正分离奠定了制度基础。

新准则摒弃了应付税款法、递延法及利润表债务法，规定一律采用资产负债表债务法。资产负债表债务法下，所得税费用的计算从递延所得税资产和递延所得税负债的确认出发，

即先确认相关资产和负债，再确认所得税费用。

资产负债表债务法侧重于暂时性差异，其内容本身比时间性差异广泛得多，而且将递延所得税资产和递延所得税负债分门别类处理与披露，使其提供的会计信息更加翔实、更加明确，易于理解与分析企业的财务状况，并且能够为决策者提供更多有用的会计信息。该方法以资产负债表为基础，首先计算资产负债表期末递延所得税资产(负债)，然后倒挤出损益表当期所得税费用。用计算公式表示为：当期所得税费用=当期应纳税所得额税率+(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)。该法处理所得税的顺序是从资产负债表中项目倒推损益表中项目。

递延所得税资产，通俗的说，是指企业按照企业所得税法的规定当期和以前期间已缴纳的企业所得税额，大于按照会计准则规定处理应缴纳的企业所得税额，这一差异在未来期间会计处理时，转回会减少未来期间按照会计准则处理确定的应纳税所得额和应缴所得税，这对于企业来说是一项递延资产，称为递延所得税资产。

在债务法下，如果会计利润小于应税所得，就会出现“递延税款”借方金额，表示待摊的所得税费用，待以后期间转回。但转回时需要具备会计利润大于应税所得的前提条件，也就是说，如果预计未来会计利润不能大于应税所得，那么资产负债表中确认的递延所得税资产就是虚增资产。因此，新准则设定了可确认递延所得税资产的上限：“企业应当以可能获得的应税所得为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。”

从会计处理的角度说，递延所得税资产是对于可抵扣暂时性差异，以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限确认的一项资产。企业应当将当期和以前期间已支付的所得税超过应支付的部分确认为资产。存在可抵扣暂时性差异的，应当按照所得税会计准则规定确认递延所得税资产。从税务处理的角度来看，它是因为税法与会计准则差异造成的影响，税法一般不考虑递延所得税资产。

递延所得税负债，通俗的说，是指企业按照企业所得税法的规定当期和以前期间已缴纳的企业所得税额，小于按照会计准则规定处理应缴纳的企业所得税额，这一差异在未来期间会计处理时转回会增加未来期间按照会计准则处理确定的应纳税所得额和应缴所得税，这对于企业来说是一项递延负债，称为递延所得税负债。

从会计处理的角度说，递延所得税负债是对于应纳税暂时性差异，以未来期间应纳税暂时性差异转回将增加的应纳税所得额和应缴所得税确认的一项负债。企业应当将当期和以前期间应缴未缴所得税确认为负债。存在应纳税暂时性差异的，应当按照所得税会计准则规定确认递延所得税负债。从税务处理的角度来看，它是因为税法与会计准则差异造成的影响，税法规定一般会将递延所得税负债转化为企业所得税税款入库。

另外，无论是递延所得税资产还是递延所得税负债的计量，均应考虑资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。

在一般情况下，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用税率为基础计算确定。但在新《企业所得税法》实施后享受过渡政策的企业和享受优惠政策的企业，如果期满后恢复使用法定税率或适用税率发生变化，则所产生的暂时性差异应以预计其转回期间的适用所得税税率为基础计量。

接下来，让我们具体来看一个例子，对资产负债表债务法进行进一步具体的了解。

[例] 2006年12月31日购入价值5000元的设备，预计使用期5年，无残值。采用直线法计提折旧，税法允许采用双倍余额递减法计提折旧。未扣折旧前的利润总额为11000元，适用税率为15%，2009年所得税税率变更为20%。

项目	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
账面金额	5000	4000	3000	2000	1000	0
计税基础	5000	3000	1800	1080	540	0
差额	0	1000	1200	920	460	0
税率		15%	15%	20%	20%	20%
差异时点值	0	150	180	184	92	0
发生		贷方 150	贷方 30	贷方 4	借方 92	借方 92

本例确定产生暂时性差异的项目是设备折旧，确定各自折旧以后的账面金额大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，然后确定暂时性差异对今后纳税影响的时点数；最后以两期时点数之差计算当期发生数。

(1) 2007年末

账面价值=5000/5×4=4000元，计税基础=5000-5000×40%=3000元，账面价值大于计税基础1000元，递延所得税负债余额=1000×15%=150元，递延所得税发生额=150-0=150元（贷方），会计分录为：

借：所得税 1500（1350+150）
 贷：应交税费-应交所得税 1350[（11000-2000）×15%]
 递延所得税负债 150

(2) 2008年末

账面价值=5000/5×3=3000元，计税基础=3000-3000×40%=3000-1200=1800元，账面价值大于计税基础1200元，递延所得税负债余额=1200×15%=180元，递延所得税发生额=180-150=30元（贷方），会计分录为：

借：所得税 1500（1470+30）
 贷：应交税费-应交所得税 1470[（11000-1200）×15%]
 递延所得税负债 30

(3) 2009年末

2009年税率调整为20%，当期差异时点值以20%税率计算，资产账面价值大于计税基础为应纳税暂时性差异，当期差异时点值=920×20%=184元，递延所得税负债发生=184-180=4元。

会计分录为：
 借：所得税 2060（2056+4）
 贷：应交税费-应交所得税 2056[（11000-720）×20%]
 递延所得税负债 4

(4) 2010 年末

账面价值=5000/5×1=1000 元，计税基础=1080/2=540 元，账面价值大于计税基础 460 元，递延所得税负债余额=460×20%=92 元，递延所得税发生额=92-184=-92 元（借方），会计分录为：

借：所得税 2000（2092-92）
 递延所得税负债 92
 贷：应交税费-应交所得税 2092[（11000-540）×20%]

(5) 2011 年末

账面价值=0，计税基础=0，账面价值等于计税基础，递延所得税负债余额=0，递延所得税发生额=0-92=-92 元（借方），会计分录为：

借：所得税 2000（2092-92）
 递延所得税负债 92
 贷：应交税费-应交所得税 2092[（11000-540）×20%]

从以上例子可以看出，采用资产负债表债务法，在当税率变动的情况下，只需比较账面价值与税基，计算暂时性差异，决定递延所得税资产或是递延所得税负债，以所得税为轧平账编制会计分录就可以。

最后，我认为在所得税会计处理的几种方法中，应付税款法最简单、工作量最小；而资产负债表债务法最复杂、工作量最大。随着新准则的颁布实施，必然有大量企业的所得税会计处理方法从应付税款法和递延法改为资产负债表债务法。这就要求企业按照会计政策变更的规定，重新梳理所得税费用，重新调整“递延税款”账面价值。同时，由于所得税率的变动带来新一轮的所得税费用项目调整，一方面提高了会计信息的质量，另一方面也增加了会计处理的成本和企业所得税会计核算的难度。这都需要会计人员和我们审计人员不断学习，尽量提高，已使自身的能够拥有较高的专业能力和业务素质。希望本文能够能到本所各位老师的指导，指出小周的表述的不足之处，让我在本所各位老师的教导下，能够进一步学习进步。

注：《企业会计准则》规定：采用资产负债表债务法核算所得税。

《企业会计制度》规定：企业应当根据具体情况，选择采用应付税款法或者纳税影响会计法进行所得税核算。

《小企业会计制度》规定：小企业应采用应付税款法核算所得税。

即《企业会计制度》允许企业选择采用应付税款法、纳税影响会计法(包括递延法和利润表债务法)，而《小企业会计制度》只允许采用应付税款法，《所得税准则》只允许采用资产负债表债务法核算所得税。

——周元俊