

07中级会计实务相关的会计新准则学习所得税讲义 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/149/2021_2022_07_E4_B8_AD_E7_BA_A7_E4_BC_c44_149553.htm 说明：中级教材估计要到2007年1月中旬才有，而2007年5月20日就要考试；在新准则对比原制度变化很大的情况下，考生感到复习时间非常紧迫。为此，本人根据新准则指南定稿编写了6个准则的讲解，供学员预习参考，最终以教材为准。郑庆华。12。4 所得税（郑庆华，根据指南定稿编写2006。11。20）

一、所得税会计概述

在新准则中对所得税的核算方法作了重大改变，由原企业会计制度的应付税款法、递延法和利润表债务法改为资产负债表债务法。所得税的核算是会计核算中的难点，应分成两条线：应交所得税和所得税费用。

1. 应交所得税（1）

应交所得税是按照税法的规定计算的。计算公式如下：
$$\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率} = (\text{利润总额} + \text{纳税调整额}) \times \text{所得税税率}$$
在纳税调整额中，包含了永久性差异和时间性差异，即会计与税法的规定有差异就要调整。

（2）

应交所得税作为负债核算。在核算中，设置“应交税费—应交所得税”科目进行核算。

（3）

应交所得税列示在资产负债表中的流动负债中。

2. 所得税费用（1）

所得税费用是按照会计的规定计算的。在采用资产负债表法核算所得税时，计算公式如下：
$$\text{所得税费用} = \text{应交所得税} + (\text{期末递延所得税负债} - \text{期初递延所得税负债}) - (\text{期末递延所得税资产} - \text{期初递延所得税资产})$$

（2）

所得税费用作为费用核算。在核算中设置“所得税”科目进行核算。

（3）

所得税费用列示在利润表中。

3. 所得税会计的含义

通俗地说，所得税会计就

是在应交所得税基础上如何确定所得税费用。在原会计制度采用应付税款法下，所得税费用等于应交所得税；而在采用资产负债表债务法下，所得税费用不一定等于应交所得税，所得税费用应在应交所得税基础上考虑暂时性差异的影响。按照《企业会计准则应用指南》的解释，所得税会计是以企业的资产负债表及其附注为依据，结合相关账簿资料，分析计算各项资产、负债的计税基础，通过比较资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异，确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础，资产、负债的计税基础一经确定，即可计算暂时性差异并在此基础上确认递延所得税资产、递延所得税负债，并确定所得税费用。下面先分析计税基础、暂时性差异等基本概念，然后分析所得税核算的资产负债表债务法。

二、与所得税有关概念

（一）资产和负债的计税基础

1. 资产的计税基础

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额。如果这些经济利益不需要纳税，那么该资产的计税基础即为其账面价值。[例18 - 1] 甲公司2007年末存货账面余额100万元，已提存货跌价准备10万元，则存货账面价值为90万元；存货在出售时可以按其购入成本（账面余额）抵税100万元，所以，存货的计税基础为100万元。通俗地说，资产的计税基础就是将来收回资产时可以抵税的金额。

2. 负债的计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。[例18 - 2] 甲公司2007年末预计负债账面金额为200万元（预提产品保修费用），假设产品保修费用在实际支付时

抵扣，该预计负债计税基础为0万元，即负债计税基础=负债账面价值100其在未来期间计算应税利润时可予抵扣的金额100=0（万元）。通俗地说，负债的计税基础就是将来支付时不能抵税的金额。（二）暂时性差异及其分类暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。其中，资产的账面价值，是资产的账面余额减去资产减值准备后的金额。此外，某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。根据暂时性差额对未来期间应纳税金额影响的不同，暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

1. 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。资产的账面价值大于其计税基础或是负债的账面价值小于其计税基础时，会产生应纳税暂时性差异。

[例18 - 3]甲公司2007年末长期股权投资账面余额为220万元，其中原始投资成本为200万元，按权益法确认投资收益20万元，没有计提减值准备，则长期投资账面价值为220万元；按税法规定，可以在税前抵扣的是初始投资成本，其计税基础为200万元。因此，长期投资账面价值220万元与计税基础200万元的差额，形成暂时性差异为20万元；因资产的账面价值大于其计税基础，形成应纳税暂时性差异。

现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差额（资产账面 > 资产计税基础）
长期股权投资	220	200	20

[例18 - 4]甲公司2007年末固定资产账面原值为1000万元，会计上按直线法已提折旧为200万元，

固定资产净值为800万元，即固定资产账面价值为800万元；税法按年数总和法计提折旧，应计提折旧额为250万元，即固定资产将来可抵扣的金额（计税基础）为750万元（1000-250）。因此，固定资产账面价值800万元与计税基础750万元的差额，形成暂时性差异为50万元；因资产的账面价值大于其计税基础，形成应纳税暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异
固定资产	800	750	50

[例18 - 5]甲公司2007年末商誉账面余额为4000万元，没有计提减值准备。税法规定，企业合并中产生的商誉不能抵税，即商誉的计税基础为0。因此，无形资产账面价值4000万元与计税基础0之间的差额，形成暂时性差异为4000万元，因资产的账面价值大于其计税基础，形成应纳税暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异
商誉	4000	0	4000

(2) 可抵扣暂时性差异可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础时，会产生可抵扣暂时性差异。[例18 - 6]甲公司2007年末应收账款账面余额500万元，已提坏账准备100万元，则应收账款账面价值为400万元；因在确认应收账款时已作为收入交纳所得税，在收回应收账款时不用再交税，即可抵扣500万元，其计税基础为500万元。账面价值400万元与计税基础500万元的差额，形成暂时性差异为100万元；因资产的账面价值小于其计税基础，形成可抵扣暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时

性差异比较如下：项目账面价值计税基础可抵扣暂时性差额（资产账面 < 资产计税基础）应收账款400500100[例18 - 7] 甲公司2007年末存货账面余额100万元，已提存货跌价准备10万元，则存货账面价值为90万元；存货在出售时按历史成本可以抵税100万元，其计税基础为100万元。因此，存货账面价值90万元与计税基础100万元的差额，形成暂时性差异为10万元；因资产的账面价值小于其计税基础，形成可抵扣暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：（二）暂时性差异及其分类暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。其中，资产的账面价值，是资产的账面余额减去资产减值准备后的金额。此外，某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。根据暂时性差额对未来期间应税金额影响的不同，暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。1. 应纳税暂时性差异应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。资产的账面价值大于其计税基础或是负债的账面价值小于其计税基础时，会产生应纳税暂时性差异。[例18 - 3] 甲公司2007年末长期股权投资账面余额为220万元，其中原始投资成本为200万元，按权益法确认投资收益20万元，没有计提减值准备，则长期投资账面价值为220万元；按税法规定，可以在税前抵扣的是初始投资成本，其计税基础为200万元。因此，长期投资账面价值220万元与计税基础200万元的差额，形成暂时性差异为20万元；因资产的账面价值大于其计税

基础，形成应纳税暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异
长期股权投资	22020020		
固定资产	800	750	50

[例18 - 4]甲公司2007年末固定资产账面原值为1000万元，会计上按直线法已提折旧为200万元，固定资产净值为800万元，即固定资产账面价值为800万元；税法按年数总和法计提折旧，应计提折旧额为250万元，即固定资产将来可抵扣的金额（计税基础）为750万元（1000-250）。因此，固定资产账面价值800万元与计税基础750万元的差额，形成暂时性差异为50万元；因资产的账面价值大于其计税基础，形成应纳税暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异
固定资产	800	750	50

[例18 - 5]甲公司2007年末商誉账面余额为4000万元，没有计提减值准备。税法规定，企业合并中产生的商誉不能抵税，即商誉的计税基础为0。因此，无形资产账面价值4000万元与计税基础0之间的差额，形成暂时性差异为4000万元，因资产的账面价值大于其计税基础，形成应纳税暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异
商誉	4000	0	4000

(2) 可抵扣暂时性差异可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础时，会产生可抵扣暂时性差异。[例18 - 6]甲公司2007年末应收账款账面余额500万元，已提坏账准备100万元，则应收账款账面价值为400万元；因在确认应收账款时已作

为收入交纳所得税，在收回应收账款时不用再交税，即可抵扣500万元，其计税基础为500万元。账面价值400万元与计税基础500万元的差额，形成暂时性差异为100万元；因资产的账面价值小于其计税基础，形成可抵扣暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：项目账面价值计税基础可抵扣暂时性差额（资产账面 < 资产计税基础）应收账款400500100[例18 - 7] 甲公司2007年末存货账面余额100万元，已提存货跌价准备10万元，则存货账面价值为90万元；存货在出售时按历史成本可以抵税100万元，其计税基础为100万元。因此，存货账面价值90万元与计税基础100万元的差额，形成暂时性差异为10万元；因资产的账面价值小于其计税基础，形成可抵扣暂时性差异。现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：对于与联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，通常产生于因联营企业或合营企业发生亏损，投资企业按持股比例确认应予承担的部分而减少投资的账面价值，但税法规定投资应以其成本作为计税基础，从而形成可抵扣暂时性差异，该差异在满足确认条件时应确认相应的递延所得税资产。[例18 - 12]甲公司所得税税率为33%，2007年末长期股权投资账面余额为150万元，其中原始投资成本为200万元，按权益法确认投资损失50万元。则长期投资账面价值为150万元与计税基础200万元之间的差额，形成可抵扣暂时性差异，应确认为递延所得税资产：递延所得税资产=可抵扣暂时性差异×所得税税率=50×33%=16.5（万元）在不考虑期初递延所得税资产的情况下，甲公司的账务处理是：借：递延所得税资产 16.5 贷：所得税 16.5 非同一控制下的企业合并中，按照会计规定确定的

合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，同时调整合并中应予确认的商誉。[例18 - 13] 甲公司所得税税率为33%，2007年通过购买与其没有关联关系的乙公司100%的股份，使得乙公司成为甲公司的一个分公司，不再保留单独的法人地位。在企业合并中取得的各项可辨认资产的账面价值为1000万元，可辨认资产的公允价值为900万元。假设税法不允许按照公允价值调整。则资产账面价值900万元小于资产计税基础1000万元的差额，形成可抵扣暂时性差异，应确认相应的递延所得税资产：递延所得税资产=可抵扣暂时性差异×所得税税率=100×33%=33（万元）甲公司的账务处理是：借：递延所得税资产 33 贷：商誉 33 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。如因可供出售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产。 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