

实例解析新会计准则之所得税 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__E5_AE_9E_E4_BE_8B_E8_A7_A3_E6_c44_149566.htm 一、概述 1.所得税会计解决什么问题？有哪些思路？应纳税额-----所得税费用

两种方法：（1）将应纳所得税全部作为所得税费用，计入当期利润表。此即为应付税款法。评价：比较简单，易于理解和应用。但不符合权责发生制原则。【例】某公司每年税前利润总额为1000万元,2004年预计了200万元的产品保修费用,实际支付发生于2005年,适用的所得税税率为33% 会计处理

：2004年计入损益 税收处理：实际发生时允许税前扣除 按照应付税款法：2004 2005 税收：利润总额 1000 1000 预计保修费用 200（200）应纳税所得额 1200 800 会计：所得税费用

（396）（264）净利润 604 736 【分析】04年销售产品，预计了200万元的保修费用，会计上在计算04年利润时，也将这笔预计的费用计入了利润表，这是符合权责发生制原则的。问题在于，预计的保修费用在税法上不予认可。也就是说，在确定04年企业应该缴纳的所得税时，税法不允许税前扣除。但税法也不是永远不认可。它在实际发生时认可。即在05年发生时认可。认可意味着什么？意味着可在05年税前扣除，意味着可以减少05年的应交所得税额，意味着预计保修费用这个事项可以减少05年的经济利益流出，减少经济利益的流出，也可以视作是经济利益的流入。也就是说，预计保修费用这个事项，可以在未来给企业带来经济利益的流出。04年销售产品，预计的保修费用放在了04年，但由此带来的经济利益却放在了05年，这显然不符合权责发生制原则。由此，

提出了所得税会计处理的另一种方法。（2）对于应纳税额进行调整，然后得出所得税费用比如，上例中，04年将应纳税额396万元作为所得税费用计入利润表，不符合权责发生制原则，表现在预计保修费用带来的所得税影响，影响金额为 $200 \times 33\% = 66$ 万元，合理的做法，就是将66万元的未来利益从应纳税额中扣除，将 $396 - 66 = 330$ 万元作为04年的所得税费用。这里我们把66万元称作递延所得税。引入递延所得税概念之后，税法上的应纳所得税额就不等于会计上的所得税费用了，用公式表示二者的关系就是：所得税费用=应纳所得税额-递延所得税。当然，我们这里举的例子是从应纳所得税额中减去递延所得税得出所得税费用。在实际工作中，还会出现相反的情况，当相反的情况出现时，就要从应纳所得税额中加上递延所得税了。这样，上面的公式就变成了：所得税费用=应纳所得税额 \pm 递延所得税

关于以上两种方法，图示如下：在上图中，第一种方法就是应纳税款法，第二种方法就是所得税影响会计法。关于第二种方法又有递延法和债务之分，其中，债务法又有利润表债务法和资产负债表债务之分。图示如下：

2.IAS关于所得税会计准则的制定、修订情况

1979年7月发布的《IAS 12：Accounting for Taxes on Income》，要求企业可以在递延法和债务法中进行选择。1994年10月，对IAS 12（1979）进行修订，取消递延法，要求企业采用利润表债务法核算所得税。1996年10月，再次发布《IAS 12：Income Taxes》，要求企业在利润表债务法和资产负债表债务法中进行选择。2000年10月，对IAS-12进行有限的修订，要求企业采用资产负债表债务法核算所得税；自此以后，国际会计准则理事会（IASB）也多次召开会议（如March 2004

, June 2004 , September 2004 , October 2004 , January 2005 , February 2005 , March 2005) , 对所得税相关问题进行讨论 , 但企业所得税会计处理方法仍然定位在资产负债表债务法上。

3.我国对所得税会计的规范 1994年6月, 财政部颁布了《企业所得税会计处理的暂行规定》, 2000年12月的《企业会计制度》规定: 在核算所得税时, 允许企业在应付税款法和纳税影响会计法两种方法中任意选择, 纳税影响会计法又进一步划分为递延法和债务法, 而债务法主要是指利润表债务法。在2005年8月, 财政部发布了《企业会计准则---所得税(征求意见稿)》, 在文中借鉴了《国际会计准则》的部分内容, 规定企业采用债务法中的资产负债表债务法对所得税进行会计处理。2006年2月15日财政部颁布《企业会计准则18所得税》, 实现与《国际会计准则12: 所得税》的趋同。

二、准则内容讲解 把握一条主线: 账面价值计税基础----暂时性差异----递延所得税资产(负债)----递延所得税费用

(一) 暂时性差异 1.暂时性差异的定义及其分类 第七条 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【例1】库存商品的账面余额为100万元, 已计提存货跌价准备10万元, 则存货的账面价值为90万元; 出售存货时, 可以抵税的金额为100万元, 则存货的计税基础是100万元。所以, 存货的账面价值90万元与其计税基础100万元的差额10万元, 称为暂时性差异10万元。按照暂时性差异对未来期间应纳税金额的影响, 分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

第八条 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, 将导致产生应纳税金额的暂时性差异。

第九条 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。【注意】这里的“应税”是指未来应纳税。这里的“可抵扣”是指未来可抵扣。【思考】在上例中，暂时性差异属于哪一种？（可抵扣）

2. 资产的计税基础和暂时性差异

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，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。也就是说，按照税法规定，该项资产在未来使用或最终处置时，允许作为成本或费用于税前列支的金额。

资产的计税基础=未来可税前列支的金额【思考】企业购置一项固定资产，价款100万元，在购置时，计税基础为多少？如果使用寿命10年，无残值，直线法折旧，则一年后的计税基础为多少？

某一资产负债表日的计税基础=成本-以前期间已税前列支的金额

如果该资产所产生的未来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；（不需要纳税，即意味着未来全部可以在税前扣除）

如果资产的计税基础不等于资产的账面价值，就会产生暂时性差异。

【交易性金融资产】

初始计量金额：会计与税法规定相同 后续计量：会计--按公允价值，公允价值变动进损益 税法--不认可持有利得或损失

【例】企业持有的一项交易性金融资产，取得成本为100万元，该时点的计税基础为100万元，即可作为成本费用自未来流入企业的经济利益中扣除的金额为100万元 会计期末，公允价值变为90万元，会计确认账面价值为90万元，税法规定的计税基础保持不变，仍为100万元 账面价值与计税基础之间的差异10万元，即为暂时性差异（可抵扣暂时性差异）

【固定资产】 会计：实际成本-累计折旧-减值准备 税法：实际成本-累计折旧【例】某项环保设备，原价为1000万元，使

用年限为10年，会计处理时按照直线法计提折旧，税收处理允许加速折旧，企业在计税时对该项资产按双倍余额递减法计提折旧，净残值为0。计提了2年的折旧后，会计期末，企业对该项固定资产计提了80万元的固定资产减值准备。账面价值=1000-100-100-80=720万元 计税基础=1000-200-160=640万元 账面价值大于计税基础80万元，形成暂时性差异（应纳税）

【无形资产】会计：账面价值=实际成本-累计摊销-减值准备 但对于使用寿命不确定的无形资产，账面价值=实际成本-减值准备 税法：计税基础=实际成本-累计摊销

【例】某项无形资产取得成本为160万元，因其使用寿命无法合理估计，会计上视为使用寿命不确定的无形资产，不予摊销，但税法规定按不短于10年的期限摊销。取得该项无形资产1年后。账面价值=160万元 计税基础=144万元 账面价值大于计税基础，形成暂时性差异16万元（应纳税）

【内部研发形成的无形资产】会计处理：符合资本化条件后发生的支出构成无形资产成本 税法：盈利企业的研发支出可加计扣除

【例】企业当期发生研发支出1000万元，其中资本化形成无形资产的为600万元。无形资产成本：600万 计税基础：0

归纳 当资产账面价值小于计税基础时，形成可抵扣暂时性差异；当资产账面价值大于计税基础时，形成应纳税暂时性差异。资产账面价值与计税基础可能存在差异的情况 固定资产 无形资产 交易性金融资产 可供出售金融资产 长期股权投资 其他计提减值准备的资产

3. 负债的计税基础和暂时性差异

第六条 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。 负债的计税基础=账面价值-未来可税前列支的金额 主要是因自费用中提取的负债 一般负

债的确认和清偿不影响所得税的计算差异。一般而言，短期借款、应付票据、应付账款、其他应交款等负债的确认和偿还，不会对当期损益和应纳税所得额产生影响，其计税基础即为账面价值。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