

北注协CPA慢班《会计》讲义-第11章 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/167/2021\\_2022\\_\\_E5\\_8C\\_97\\_E6\\_B3\\_A8\\_E5\\_8D\\_8FC\\_c45\\_167904.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/167/2021_2022__E5_8C_97_E6_B3_A8_E5_8D_8FC_c45_167904.htm)

一、本章在考试中的地位

1. 本章在考试中的地位：本章在考试中居于重要地位，许多大分题都与所得税的核算有关。本章重点是资产负债表债务法的核算。

2. 本章内容发生重大变化：所得税采取资产负债表债务法核算。

3. 本章复习方法：本章复习中应与会计政策变更、重大差错更正、日后事项相结合。

二、本章考点精讲

(一) 所得税核算新旧变化对比

1. 执行的法规变化了：由原《企业会计制度》改为《企业会计准则第18号所得税》（2006年2月财政部发布）。我国《企业会计准则第18号所得税》是在借鉴《国际会计准则第12号所得税》并结合我国的实际情况的基础上起草完成的。国际会计准则对所得税引进了暂时性差异的概念，采用资产负债表债务法核算所得税，据此计算递延所得税负债或递延所得税资产，由此确认的所得税费用包括当期所得税费用（计入利润表）和递延所得税费用（计入资产负债表）。

2. 核算方法变化：由原会计制度的应付税款法、纳税影响会计法（递延法和利润表债务法）改为资产负债表债务法。

3. 新的核心问题：最主要掌握两个问题：“暂时性差异”和“资产负债表债务法”。

(二) 暂时性差异

1. 暂时性差异的定义：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；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

【例1】库存 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。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	暂时性差异	暂时性差异类别
固定资产	800	750	50	应纳税暂时性差异

[例5]甲公司2005年末无形资产（土地使用权）账面余额为4000万元，其中原账面余额为3000万元，在企业改制评估中增值1000万元。按税法规定，评估增值不能抵税，可抵税的是原始成本，即无形资产的计税基础为3000万元。因此，无形资产账面价值4000万元与计税基础3000万元的差额，形成暂时性差异为1000万元。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	暂时性差异	暂时性差异类别
无形资产	4000	3000	1000	应纳税暂时性差异

归纳：当资产账面价值400小于计税基础500时，形成可抵扣暂时性差异；当资产账面价值220大于计税基础200时，形成应纳税暂时性差异。

### 3. 负债的计税基础和暂时性差异

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。下面举例说明。

[例1]甲公司2005年应付工资账面金额为300万元，假设该工资费用已在2005年抵扣，支付工资时不再抵扣，将来支付工资时不能再抵扣，该应付工资计税基础为300万元（即负债账面价值300-其在未来期间计算应纳税利润时可予抵扣的金额0），应付工资账面价值与计税基础均为300万元，没有差异。现将负债账面价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	暂时性差异	暂时性差异类别
应付工资	300	300	0	

[例2]甲公司2005年预计负债账面金额为100万元（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（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）。因此，预计负债账面价值100万元与计税基础0的差额，形成暂时性差异100万元。现将负债账面价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	暂时性差异	暂时性差异类别
预计负债	100	0	100	可抵减暂时性差异（将来可抵扣）

[例3]甲公司2005年预收账款账面余额为600万元（预收房款），假设预收房款在实际收款时交纳所得税，该预收账款计税基础为0万元（负债账面价值600其在未来期间不征税的金额600）。现将负债账面价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	暂时性差异	暂时性差异性质
预收账款	600	0	600	可抵减暂时性差异

归纳：与资产相反，当负债账面价值大于计税基础时，形成可抵扣暂时性差异；当负债账面价值小于计税基础时，形成应纳税暂时性差异。

（三）所得税会计处理：资产负债表债务法 1. 资产负债表债务法的概念 根据规定，所得税应采用资产负债表债务法进行核算。资产负债表债务法是“资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。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。” 简单地说，可抵扣暂时性差异对所

得税的影响，应确认为递延所得税资产；应纳税暂时性差异对所得税的影响，应确认为递延所得税负债。

2. 会计科目：“所得税”、“应交税金应交所得税”、“递延所得税资产”、“递延所得税负债”。

(1) “所得税”：反映本期计入利润表的所得税费用。本期所得税费用=应交所得税（递延所得税资产年初余额递延所得税资产年末余额）（递延所得税负债年末余额递延所得税负债年初余额）

(2) “应交税金应交所得税”：反映按照税法规定计算的应交所得税。应交所得税=应纳税所得额×所得税率

(3) “递延所得税资产”：借方登记“递延所得税资产”增加额，贷方登记“递延所得税资产”减少额。“递延所得税资产”借方余额为资产，表示将来可以少交的所得税金额。有关计算公式：

递延所得税资产期末余额=可抵扣暂时性差异期末余额×所得税税率

本期递延所得税资产发生额=递延所得税资产期初余额递延所得税资产期末余额

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](http://www.100test.com)