

2007年注册会计师考试《会计》学习讲义（二十四）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/240/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_240112.htm

第十四章所得税会计这部分内容新准则有极大的变化，以前的内容不用看了，完全应按新准则学习。

一、所得税会计概述

所得税会计是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差额分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。就核算方法而言，目前允许采用的会计处理方法是：应付税款法和纳税影响会计法，后者在税率变动的情况下，又进一步分为递延法与债务法。新准则要求一律采用资产负债表债务法：将存在的应纳税暂时性差异确认为递延所得税负债；将所存在的可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产。

二、计税基础

从两个方面来掌握。一个是资产的计税基础，一个是负债的计税基础。

（一）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自应税经济利益中抵扣的金额。如果有关的经济利益不纳税，则资产的计税基础即为其账面价值。资产的计税基础为某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。从税收的角度考虑，资产的计税基础是假定企业按照税法规定进行核算所提供的资产负债表中资产的应有金额。资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本。从所得税角度考虑，某一单项资产产生的所得是指该项资产产生的未来经济

利益流入扣除其取得成本之后的金额。一般情况下，税法认定的资产取得成本为购入时实际支付的金额。在资产持续持有的过程中，可在未来期间税前扣除的金额是指资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。如固定资产、无形资产等长期资产在某一资产负债表日的计税基础，是指其成本扣除按照税法规定已在以前期间税前扣除的累计折旧额或累计摊销额后的金额。(二)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。负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益，也不会影响其应纳税所得额，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为0，计税基础即为账面价值。例如，企业的短期借款、应付账款等。但是，某些情况下，负债的确认可能会影响企业的损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使得其计税基础与账面价值之间产生差额，如按照会计规定确认的某些预计负债。三、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。按照对未来期间应税金额的影响，暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。(一)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。该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。在该暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税负债。应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：1、资产的账面价值大于其

计税基础。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用及最终出售该项资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税，产生应纳税暂时性差异。

2、负债的账面价值小于其计税基础。一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异。

小例题1：固定资产账面原值1500万元。会计规定按直线法计提折旧，折旧年限5年，无残值。税法规定按直线法计提折旧，折旧年限为3年。不考虑减值。分析：第一年末确认计税折旧500万元，剩余1000万元计税折旧可以在以后年度确认。这意味着以后年度在对该固定资产所产生的经济利益（金额不确定也不需确定）征税时有1000万元不需要纳税（可以抵扣），因此：第一年末固定资产的计税基础为1000万元，账面价值为1200万元，相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异： $1200 - 1000 = 200$ 万元；第二年末固定资产的计税基础为500万元，账面价值为900万元，相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异： $900 - 500 = 400$ 万元；第三年末固定资产的计税基础为0万元，账面价值为600万元，相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异： $600 - 0 = 600$ 万元。

时性差异为应纳税暂时性差异： $600 - 0 = 600$ 万元；第四年末固定资产的计税基础为0万元，账面价值为300万元，相应的暂时性差异为应纳税暂时性差异： $300 - 0 = 300$ 万元；第五年末固定资产的计税基础为0万元，由于账面价值也为0，因此相应的暂时性差异为0。小例题2：年末有应付利息1000万元。具体构成为：银行短期借款的利息100万元，用于固定资产购建的专门借款的利息300万元；另外年初从关联方借款6000万元，借款利率均为10%，当期的应付利息600万元。借款人的注册资金为1亿元。分析：按照税法规定，企业支付的经营性借款利息可全部税前扣除，在以后实际支付这100万元利息的年份不需考虑是否有不能抵扣的部分，故本年末这部分应付利息的计税基础为0。按照税法规定，企业支付的符合借款费用资本化规定的专门借款利息应计入资产成本，故在以后实际支付这300万元利息的年份全部不能抵扣，因而本年末这部分应付利息的计税基础为300万元。按照税法规定，企业支付的超过注册资本50%的关联方借款的利息支出不得在税前扣除，故在以后实际支付这600万元关联方借款利息的年份，有100万元 $[= (6000 - 10000 \div 2) \times 10\%]$ 申报纳税时不能抵扣，故本年末这部分应付利息的计税基础为100万元。年末1000万元应付利息的计税基础为 $300 + 100 = 400$ 万元；相应产生可抵扣暂时性差异： $1000 - 400 = 600$ 万元(二)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。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。在该暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税资产。可抵扣暂时性差异

一般产生于以下情况：1、资产的账面价值小于其计税基础，从经济含义来看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税，形成可抵扣暂时性差异。2、负债的账面价值大于其计税基础，负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额。一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，产生可抵扣暂时性差异。对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。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