

资产负债表债务法下所得税会计处理例解注册税务师考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E8_B5_84_E4_BA_A7_E8_B4_9F_E5_c46_540169.htm

《企业会计准则第18号所得税》规定，所得税和递延所得税的会计处理应区分为三种情况：一般当期所得税和递延所得税应作为所得税费用或收益计入当期损益，即“所得税费用”账户；企业合并产生的所得税和递延所得税应计入合并商誉，即“商誉”账户；与直接计入权益的交易或事项相关的所得税和递延所得税应计入权益，即“资本公积”账户。在计算递延所得税时，企业应于每年年末时根据资产负债表的各资产、负债项目和所得税法规的规定，计算确定递延所得税负债、递延所得税资产及当年所得税费用，其具体计算步骤如下：（1）计算资产或负债各项目账面价值与计税基础的差异，并确认差异的性质，即是应税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异。（2）计算期末递延所得税负债或资产余额。“期末递延所得税负债 = 应税暂时性差异 × 所得税税率”，“期末递延所得税资产 = 可抵扣暂时性差异 × 所得税税率”。（3）计算本期递延所得税负债或资产调整额。“本期递延所得税负债调整额 = 递延所得税负债期末余额 - 递延所得税负债期初余额”；“本期递延所得税资产调整额 = 递延所得税资产期末余额 - 递延所得税资产期初余额”。（4）计算本期应交所得税。“应交所得税 = （会计利润 ± 纳税调整额） × 所得税税率”。（5）计算本期所得税费用。“所得税 = 本期应交所得税 ± 本期所得税负债调整额 ± 本期所得税资产调整额 = 本期应交所得税 + （所得税负债期末余额 - 所得税负债期初余额） + （所

得税资产期末余额-所得税资产期初余额)”。值得注意的是资产负债表债务法的特点，即当税率或税基变动时，要按预期税率对“递延所得税负债”和“递延所得税资产”账户的余额进行调整，即对企业期末资产或负债的调整。

一、应计入当期损益的所得税会计处理 企业发生的所得税和递延所得税除企业合并和与直接计人权益的交易或事项相关的以外，都应计入当期损益。其会计处理为：按本期应交所得税，加本期递延所得税负债增加额，减本期递延所得税资产增加额，借记“所得税费用”科目；按本期递延所得税资产增加额，借记“递延所得税资产”科目，按本期递延所得税负债增加额，贷记“递延所得税负债”科目；按本期应交所得税，贷记“应交税费应交所得税”科目。

【例】某企业于2006年12月25日以银行存款购入一套不需要安装的数控机床，价值105万元，使用寿命5年，预计净残值5万元，企业采用双倍余额递减法计提折旧，按税法规定应按平均年限法计提折旧。该企业2007年至2011年各年税前利润分别为78万元、87万元、108万元、86.5万元、86.5万元，所得税税率33%。2008年12月31日复核该机床可收回金额为30万元，重新预计净残值仍为5万元，使用寿命不变，假设不考虑其他税费。要求列出机床取得时的会计分录；计算各期所得税和递延所得税并编制会计分录。

1、购置机床时借：固定资产机床1050000 贷：银行存款 1050000

2、计提各年折旧、资产减值和所得税等

(1) 2007年各种计提及会计分录 税法规定年折旧额 = $(105-5) \div 5 = 20$ (万元) 2007年会计折旧 = $105 \times 40\% = 42$ (万元)

借：制造费用420000 贷：累计折旧420000 本年应交所得税 = (会计利润 + 多提折旧) \times 所得税税率 = $(78 + 22) \times 33\%$

= 33 (万元) 机床账面价值 = $105 - 42 = 63$ (万元) 机床计税基础 = $105 - 20 = 85$ (万元) 年末递延所得税资产 = $(85 - 63) \times 33\% = 7.26$ (万元) 借：所得税费用 257400 递延所得税资产 72600 贷：应交税费 所得税 330000 (2) 2008年各项计提及会计分录 会计折旧 = $(105 - 42) \times 40\% = 25.2$ (万元) 借：制造费用 252000 贷：累计折旧 252000 2008年12月31日测试机床的减值额 = $(105 - 42 - 25.2) - 30 = 7.8$ (万元) 借：资产减值损失 78000 贷：固定资产减值准备 78000 本年应交所得税 = (会计利润 + 多提折旧 + 计提减值) \times 所得税税率 = $(87 + 5.2 + 7.8) \times 33\% = 33$ (万元) 机床账面价值 = $105 - (42 + 25.2 + 7.8) = 30$ (万元) 机床计税基础 = $105 - 20 \times 2 = 65$ (万元) 年末递延所得税资产 = $(65 - 30) \times 33\% = 11.55$ (万元) 本年调整递延所得税资产 = $11.55 - 7.26 = 4.29$ (万元) 本年所得税费用 = $33 - 4.29 = 28.71$ (万元) 借：所得税费用 287100 递延所得税资产 42900 贷：应交税费 应交所得税 330000 (3) 2009年各项计提及会计分录 会计折旧 = $30 \times 40\% = 12$ (万元) 借：制造费用 120000 贷：累计折旧 120000 应交所得税 = (会计利润 - 少提折旧) \times 所得税税率 = $(108 - 8) \times 33\% = 33$ (万元) 机床账面价值 = $105 - (42 + 25.2 + 7.8 + 12) = 18$ (万元) 机床计税基础 = $105 - 20 \times 3 = 45$ (万元) 年末递延所得税资产 = $(45 - 18) \times 33\% = 8.91$ (万元) 本年应调整递延所得税资产 = $8.91 - 11.55 = -2.64$ (万元) 本年所得税费用 = $33 + 2.64 = 35.64$ (万元) 借：所得税费用 356400 贷：应交税费 应交所得税 330000 递延所得税资产 26400 (4) 2010年各项计提及会计分录 会计折旧 = $(30 - 12 - 5) \times 50\% = 6.5$ (万元) 借：制造费用 65000 贷：累计折旧 65000 应交所得税 = (会计利润 + 少

提折旧) \times 所得税税率 = $(86.5 + 13.5) \times 33\% = 33$ (万元)
 机床账面价值 = $105 - (42 + 25.2 + 7.8 + 12 + 6.5) = 11.5$ (万元)
) 机床计税基础 = $105 - 20 \times 4 = 25$ (万元) 年末递延所得税资产 = $(25 - 11.5) \times 33\% = 4.455$ (万元) 本年应调整递延所得税资产 = $4.455 - 8.91 = -4.455$ (万元) 本年所得税费用 = $33 + 4.455 = 37.455$ (万元) 借: 所得税费用 374550 贷: 应交税费 应交所得税 330000 递延所得税资产 44550 (5) 2011年各项计提及会计分录 会计折旧 = $(30 - 12 - 5) \times 50\% = 6.5$ (万元) 借: 制造费用 65000 贷: 累计折旧 65000 应交所得税 = $(86.5 + 13.5) \times 33\% = 33$ (万元) 机床账面价值 = $105 - (42 + 25.2 + 7.8 + 12 + 6.5 + 6.5) = 5$ (万元) 机床计税基础 = $105 - 20 \times 5 = 5$ (万元) 年末递延所得税资产 = $(5 - 5) \times 33\% = 0$ 本年应调整递延所得税资产 = $0 - 4.455 = -4.455$ (万元) 本年所得税费用 = $33 + 4.455 = 37.455$ (万元) 会计分录同2010年。二、应计入商誉的所得税会计处理 根据所得税会计准则规定, 企业合并所产生的所得税和递延所得税应计入合并商誉。在企业合并时, 按支付的价款与购买日各项可辨认资产、负债的公允价值的差额, 借记“商誉”科目, 贷记“递延所得税负债”科目。【例】A公司以发行8000万元的股份购买B公司全部产权, 该项合并符合税法规定的免税改组条件, 所得税税率33%, B公司所有资产、负债如表2所示。要求计算合并商誉, 编制A公司合并时的分录; 计算递延所得税并编制会计分录。(1) 合并商誉 = $8000 - 7000 = 1000$ (万元) 借: 固定资产 50000000 存货 20000000 应收账款 13000000 商誉 10000000 贷: 应付账款 5000000 长期借款 8000000 股本 80000000 (2) 递延所得税负债 = $1100 \times 33\% = 363$ (万元) 借: 商誉 3630000

贷：递延所得税负债 3630000 三、应计入权益的所得税会计处理 根据所得税会计准则规定，与直接计入权益的交易或事项相关的所得税和递延所得税应计入权益。【例】A公司2007年4月1日以设备和材料批对B公司投资，该设备账面原值300万元，已提折旧60万元，评估价值280万元，材料账面价值200万元，评估价值200万元，增值税税率17%，所得税税率33%，要求A公司计算投资成本并作投资时的会计分录，计算递延所得税并编制会计分录。

(1) 增值税销项税额 = $200 \times 17\% = 34$ (万元) 投资成本 = $280 + 200 + 34 = 514$ (万元) 增加权益 = $280 - (300 - 60) = 40$ (万元) 借：长期股权投资B公司 5140000 累计折旧 600000 贷：原材料 2000000 应交税费应交增值税(销项税额) 340000 固定资产设备 3000000 资本公积其他资本公积400000 (2) 递延所得税负债 = $40 \times 33\% = 13.2$ (万元) 借：资本公积其他资本公积132000 贷：递延所得税负债 132000

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