

试析新准则下所得税费用的核算方法注册税务师考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/542/2021_2022__E8_AF_95_E6_9E_90_E6_96_B0_E5_c46_542414.htm

按照《企业会计准则第18号所得税》的要求，我国上市公司自2007年1月1日起全面执行了新准则，取消了应付税款法、递延法和利润表债务法，要求一律采用资产负债表债务法核算递延所得税，计算确定有关资产、负债项目产生的递延所得税资产和递延所得税负债。在具体操作时，如何理解新理念，应对那些新变化，做好所得税费用的核算工作，本文将在这些方面作些探讨。

一、资产负债表债务法的相关概念

（一）计税基础

计税基础是《企业会计准则第18号所得税》中提出的概念，它分为资产的计税基础和负债的计税基础。

1. 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。也就是按照税法规定在未来可以抵扣的资产价值。通常情况下，资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的，后续计量过程中因企业会计准则规定与税法规定不同，可能产生资产的账面价值与其计税基础的差异。比如，某公司2007年初以1000万元购入一批股票，划分为交易性金融资产，此时，资产的账面价值与计税基础相等，假设2007年末公允价值升至1100万元，则交易性金融资产的账面价值为1100元，计税基础为1000万元，产生差异100万元。

2. 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。通常情况下，负债的账面价值与计税基础是相等的，如短期借款、应付票据、应付账款等负债的确认与偿还

，一般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。但在某些特殊情况下，负债的确认可能会影响损益，并影响不同期间的应纳税所得额，使其计税基础与账面价值之间产生差额。比如某企业预计产品保修费用30万元，一方面增加销售费用，一方面增加预计负债。按税法规定，此项预计负债对应的销售费用是不得在当期税前扣除的，也就意味着此项预计负债的金额，按税法规定在当期不得抵扣，只有在实际发生产品保修费用时才可以税前扣除。此时预计负债的计税基础是零，而负债的账面价值是30万元。

（二）暂时性差异 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。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。未作为资产与负债确认的项目，按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也属于暂时性差异。

1.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时间性差异。一般地说，应纳税暂时性差异产生时常常是资产增加（或者负债的减少），会计利润增加，但按税法规定此项增加的利润不计入当期应税所得额，最终使资产的账面价值大于计税基础（或者负债的账面价值小于计税基础），会计利润大于应税所得。比如，按照企业会计准则规定，交易性金融资产期末应以公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。按照税法规定，交易性金融资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额，即其计税基础保持不变，但应调整交易性金融资产的账面价值，由此便产生了交易性金融资产的账面价值与计税基础之间的差异。如前所述，如果交易性金融

资产的账面价值1100万元，计税基础仍维持1000万元不变，则该资产账面价值与其计税基础之间的差额100万元即为应纳税暂时性差异。再比如，权益法下确认的未来需要补交所得税的投资收益；会计年折旧额小于税法允许的年折旧额等，均会使资产的账面价值大于计税基础、当期会计利润大于应税所得，这种资产账面价值大于计税基础的差异都是应纳税暂时性差异。

2.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。一般地说，可抵扣暂时性差异产生时，常常是资产减少（或负债增加），会计利润减少，但按税法规定此项减少的利润不许税前扣除，最终使资产的账面价值小于计税基础（或者使负债的账面价值大于其计税基础），会计利润小于应税所得。比如表1中，甲公司固定资产的账面价值小于其计税基础，企业预计产品保修费等均属此类情况。再比如，假设某企业持有的交易性金融资产，成本为100万元，期末公允价值为40万元，则期末交易性金融资产的账面价值应增加40万元，同时，确认公允价值变动损失40万元，使会计利润减少。如果交易性金融资产的计税基础仍维持100万元不变，该计税基础与其账面价值之间的差额40万元即为可抵扣暂时性差异。这种资产账面价值小于计税基础（负债的账面价值大于计税基础）的差异都是可抵扣暂时性差异。

（三）资产负债表债务法 资产负债表债务法是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按企业会计准则确定的账面价值与按税法规定确定的计税基础，根据二者之间的差额，分别为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，进而确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产。资产

负债表债务法的目标在于确认利润表中列示的所得税费用，重点在于确定递延所得税资产或递延所得税负债，关键在于确定资产、负债的计税基础。各项资产、负债的计税基础一经确定，就可计算暂时性差异，并在此基础上确认递延所得税资产或递延所得税负债以及与其对应的所得税费用或所得税收益。

二、资产负债表债务法的会计处理

（一）资产负债表债务法的总体思路

1. 资产负债表日根据当期的会计利润调整计算应纳税所得额

$$\text{应纳税所得额} = \text{会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额}$$

纳税调整增加额是指使会计利润减少，但按税法规定不许税前扣除的费用项目，如计提的资产减值损失、公允价值变动损失、超过计税工资标准的工资、行政性罚款支出等。纳税调整减少额是指指使会计利润增加，但按税法规定不计入应税所得的收益项目，如收到的国库券利息、长期股权投资权益法核算双方所得税率相等时确认的投资收益等。纳税调整项目一般与下列项目有关，一是影响所得税的资产项目，主要包括交易性金融资产、长期股权投资、可供出售金融资产、投资性房地产、固定资产、无形资产、商誉、应收股利和应收账款等。二是影响所得税的负债项目，主要包括预计负债、预收账款、应付职工薪酬、预提费用、递延收益和其他负债等。对这些项目进行分析，确定纳税调整项目，判断应税所得是调增或是调减。

2. 计算应交所得税，编制分录

$$\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用的所得税税率}$$

据此，借：所得税费用 贷：应交税费—应交所得税

3. 计算当期递延所得税资产、递延所得税负债的增加数

（1）当期递延所得税资产增加数 = 期末递延所得税资产数 - 期初递延所得税资产数

（2）当期递延所得税负债增加数 = 期末递延

所得税负债数 - 期初递延所得税负债数 4. 分析递延所得税资产、递延所得税负债对应的科目，编制分录 一般情况下，递延所得税资产、递延所得税负债对应的科目是“所得税费用”，特殊情况下，可能对应“资本公积”。如可供出售金融资产公允价值变动导致账面价值变动，应计入资本公积，但其计税基础一般不会随公允价值的变动而变动，此时，如果其账面价值大于计税基础，产生的递延所得税负债对应的科目就是“资本公积”。通常根据递延所得税负债的增加数：借：所得税费用 贷：递延所得税负债 依据递延所得税资产的增加数：借：递延所得税资产 贷：所得税费用 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