

新会计准则下所得税相关问题处理

<http://www.criifs.org.cn> 2007年12月5日 姜洁

摘要 所得税会计以税法为依据，以财务会计为基础。由于会计与税法在收益、费用或损失的确认和计量原则方面的不同，导致按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法规定计算的应纳税所得之间存在差异。研究我国所得税会计准则制定原则、所得税核算方法的应用，对更加全面地核算所得税会计差异，为决策者提供更加相关的所得税会计信息有重要意义。

【关键词】 新准则 资产负债表 债务法 暂时性差异 所得税费用

一、新所得税会计准则的特点

国际上的所得税会计处理方法经历了应付税款法、递延法、利润表债务法、资产负债表债务法。我国借鉴了国际上所得税会计，结合我国国情和会计准则实施状况，于2006年2月15日颁布了《企业会计准则第18号—所得税》，建立并实现了与国际会计准则趋同的所得税会计体系。新所得税会计准则规范的有以下主要特点一是永久性差异。产生于某一会计期间，由于会计与税法在收益、费用或损失确认口径的不同，导致按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法规定计算的应纳税所得之间存在差异。这种差异在本期发生，以后各期不作转回处理，如企业发生的超标准业务招待费和公益救济性捐赠等。二是暂时性差异。它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。三是资产、负债的计税基础。新准则规定，企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。

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自应税经济利益中抵扣的金额。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。四是有关确认和计量的规定。企业应当将当期和以前期间应交未交的所得税确认为负债，将已支付的所得税超过应支付的部分确认为资产。存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的，应当按照本准则规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。五是资产负债表日。对于当期和以前期间形成的当期所得税负债资产，应当按照税法规定计算的预期应交纳返还的所得税金额计量。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。

二、所得税会计准则制定原则

（一）有用性原则

在有多种会计处理方法可供选择时，应优先考虑能提供对于利益相关者的决策最为有用信息的方法。新所得税会计准则在规定允许采用所得税会计核算方法时，应考虑到能对投资者提供会计信息

相关性和可靠性较强的债务法。

（二）系统性原则

所得税会计准则所包含的内容应全面系统和具体,与企业会计准则相配套。所得税会计准则应遵循《企业会计准则》中关于财务会计基本目标、基本假设、基本要素以及确认、计量纪录、披露等方面的界定和规范,同时符合具体会计准则中的“定义—确认—计量—纪录—披露”的理论框架另外,按照税收法律规定和会计准则,所有可能产生的时间性差异尽可能在所得税会计准则中找到相应的规范和指导。为此,准则中应列举典型的时间性差异及其会计处理方法,理论分析和举例说明的有机结合将有助于准则使用者的理解和有效应用。

（三）立足我国国情原则

要求制定所得税会计准则时,应充分考虑我国的实际情况,立足于所得税会计环境,包括税收法规与会计准则的分离程度、多种经济成分并存的经济体制、会计信息提供者与使用者的理论水平、会计实务操作方法的具体情况等等。这些因素对制定所得税会计准则的影响是错综复杂又非常关键的,构建所得税会计准则,从我国的实际情况看,税法对所得税会计准则影响尤其突出,税法的相关知识普及对掌握所得税会计准则非常重要。

（四）成本效益原则

企业在成本效益原则要求下,要考虑采用会计处理方法对其利益的影响,要认识到准则执行成本是成本中的一种,对其效益的评价要从会计信息使用者的角度分析和判断,产生多大影响,考虑有用性。虽然执行成本高,但是明显提高会计信息有用性的内容和方法,应当纳入准则。例如,对递延所得税项目进行折现,需要企业具备较高的会计电算化水平和财务管理知识较扎实的会计人员,要求信息使用者具备较广泛的理财知识。当时间性差异数额不大、未来转回期不长、考虑到不会明显提高会计信息决策质量,则无须对其折现。现今,还没有必要将递延所得税项目进行折现。

（五）与国际接轨原则

随着我国对外开放步伐的加快,企业涉外经营的规模迅速扩大,所得税是众多经营成本中的组成部分,相关信息成为各利益相关者决策的重要参考依据。因此,所得税会计准则的制定应当服务于这种信息需求国际化的趋势,基本上参照了国际上所得税会计处理方法中的资产负债表债务法,尽量能够与国际会计准则接轨。

三、新旧会计准则在所得税处理方面的区别

计税差异的不同

新准则以资产负债表为会计重心,计税差异部分源于会计准则和税法确认的资产或负债的金额不一致。新准则引入了资产和负债的计税基础概念,并在此基础上引入了暂时性差异的概念,即资产负债表内某项资产或负债的账面价值与其按照税法规定的资产或负债计税基础之间的差额。如流动资产中包括账面价值为元的应收账款,相关的收入已包括在应税利润中,对此项应收账款不需要再纳税,该应收账款的计税基础就是其账面价值元,二者的暂时性差异为。再如流动负债中包

括账面价值为元的预收利息收入，由于税法规定相关的利息收入按收付实现制予以征税，该预收利息收入的计税基础是，二者的暂时性差异为。

旧准则以损益表为会计重心，计税差异源于会计准则和税法对收入和费用的确认与计量在口径和时间上的不一致，将根据会计准则确定的税前会计利润与根据税法确定的应纳税所得额之间的差异区分为永久性差异和时间性差异。永久性差异产生于当期，以后各期不作转回处理，如企业发生超标准的业务招待费和公益性捐赠等时间性差异发生于某一时期，但以后一期或若干期可以转回，如企业固定资产折旧费和广告费等。

所得税会计处理方法的不同

新准则要求企业采用资产负债表债务法。即要求所得税进行跨会计期间核算在资产负债表日，企业首先根据税法规定对税前会计利润进行调整，按照调整后的应纳税所得额计算应交所得税然后根据资产或负债的账面价值与税法计税基础确定的暂时性差异计算递延所得税资产或递延所得税负债最后通过倒轧的方法推算所得税费用。计算公式为当期所得税费用=当期应纳税所得额×税率-期末递延所得税负债-期初递延所得税负债+期末递延所得税资产-期初递延所得税资产。

旧准则中企业既可以选用应付税款法，也可以选用纳税影响会计法中的递延法或损益表债务法。应付税款法不要求所得税进行跨会计期间核算，也不确认时间性差异对未来所得税的影响，而是将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的差异造成的纳税影响额直接计入当期损益，而不必递延到以后各期，当期的所得税费用等于当期应交的所得税。递延法或损益表债务法也要求所得税进行跨会计期间核算。但在核算时，首先按税前会计利润计算当期所得税费用，其次根据应纳税所得额确定应交所得税款，最后根据所得税费用与当期应纳税款之差，倒挤出本期的递延税款。

所得税费用与应交所得税差额的含义不同

新准则将所得税费用与应交所得税的差额确认为递延所得税负债或资产。因为暂时性差异产生于资产与负债的账面价值与计税基础之差，来源于资产负债表，所以据以计算的递延所得税负债和资产必然更加符合负债和资产的定义。旧准则中使用应付税款法时不确认所得税费用与应交所得税的差异。使用递延法或损益表债务法时，虽然也将所得税费用与应交所得税的差额确认为递延税款，但该递延税款项目来源于损益表，只是一种纯粹的递延项目，既非资产，也非负债，有的称之为“随叫项目”。

所得税项目在财务报表中列报和披露内容不同

一是资产负债表中区别于其他资产和负债单独列示的，新准则是“递延所得税资产”和“递延所得税负债”旧准则是“递延税项”，并在“递延税项”下设“递延税款借项”或“递延税款贷项”项目，反映企业期末尚未转销的递延税款的借方或贷方余额。二是企业在损益表中的“所得税费用”，新准则包括当期所得税费用和递延所得税费用旧准则仅包括企业本期所得税费用。三是在财务报表附注中对所得税费用的主要组成部分、与计入权益项目相关的当期和递延所得税的总额等项目单独披露，内容方面的列报和披露，新准则更详尽、完整、规范。

四、资产负债表债务法

按照企业会计准则的规定，确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税费用以外的其他资产和负债项目的账面价值。按照企业会计准则对于资产和负债计税基础的确定，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础。

比较资产、负债的账面价值与其计税基础。对于两者之间存在差异的，分析其性质，除企业会计准则中规定的特殊情况外，分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定该资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，并与期初递延所得税负债和递延所得税资产的余额相比，确定当期应予进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予转销的金额，作为构成利润表中所得税费用的递延所得税。按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果却认为当期应交的所得税，同时结合当期确认的递延所得税资产和递延所得税负债，作为利润表中确认的所得税费用。

确定资产、负债的计税基础资产的计税基础。新所得税会计准则认为资产的计税基础，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自应税经济利益中抵扣的金额。如果此经济利益不需纳税，则该资产的计税基础是其账面价值。企业应当将以支付的所得税超过应支付的部分区确认为资产。从税收的角度考虑，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。而从所得税角度考虑，某一单项资产产生的所得是指该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人时实际支付的金额。在资产持续持有的过程中，可在未来期间税前的金额后的余额。会计遵循收入确认原则，按合同或协议价计量税收基本遵循会计的收入确认和计量原则。

负债的计税基础。新所得税会计准则认为，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以抵扣的金额。换言之，计税期间负债的计税基础是指其账面价值中不可在未来抵扣的部分，是负债的账面价值减去该负债在未来期间可予以税前列支的金额。即未来不可以扣税的负债价值。例如，应付工资的余额为元，本期计税时相关的费用已经扣抵，未来期间支付后不得从应税所得中扣抵，所以该项应付工资的计税基础就是元。既负债的计税基础等于账面价值减去未来可税前列支的金额。企业应当将当期和以前期间应交未交的所得税确认为负债。

确定暂时性差异

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。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以税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，该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。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。

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。可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产。资产的账面价值小于其计税基础，从经济含义看，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。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，负担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。

五、确定递延所得税资产及负债

递延所得税资产

资产账面价值小于其计税基础时，产生可抵扣暂时性差异，即在确定未来期间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。从经济含义看，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。例如，某项资产的账面价值为元，其计税基础为万元，那么该企业在未来期间就该项资产可以在其自身取得经济利益的基础上多扣除万元，从整体看，未来期间应纳税所得额会减少，应交所得税也会减少形成可抵扣暂时性差异，符合有关确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

负债的账面价值大于其计税基础时，产生可抵扣暂时性差异。负债产生暂时性差异实质上是税法规定就该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。例如，某公司预计将发生的产品保修费用确认预计负债万元，但如果税法规定有关费用在实际发生前不允许扣除，其计税基础为零，企业确认预计负债的当期相关费用不允许税前扣除，但在以后期间费用实际发生时允许税前扣除，使未来期间的应纳税所得额和应交所得税降低，产生可抵扣暂时性差异，符合确认条件的，应确认相关的递延所得税资产。

递延所得税负债

资产账面价值大于其计税基础时，产生应纳税暂时性差异，即在确定未来期间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。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。例如，某项资产账面价值为万，意味着该企业未来从该项资产的持续使用及最终处置中可以取得的万的经济利益流入，计税基础如果为万，意味着该企业可以从未来流入的经济利益中抵扣的金额为万，两者之间的差额会造成未来期间应纳税所得额和应交所得税的增加。因该差异会造成流出企业经济利益的增加，相应地，在其产生当期，应确认相关的递延所得税负债。

负债的账面价值小于其计税基础时，产生应纳税暂时性差异。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际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，应确认相关的递延所得税负债。

确认递延所得税资产的原则

第一，递延所得税资产的确认应当以很可能取得的应纳税所得额为限。第二，按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。第三，企业合并中，按照会计规定确定的债券中取得各项可辨认资产、负债的人账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，并调整合并中应予确认的商誉等。第四，与直接计人所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。确认递延所得税负债的一般原则

除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计人所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分，即递延所得税负债的确认应导致利润表中所得税费用的增加与直接计人所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应调整购买日确认的商誉或是计人当期损益的金额。

六、利润表中所得税费用的确认

当期所得税

当期所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。即当期所得税二当期应交所得税企业在确定当期所得税时，对于当期发生的交易事项，会计处理与税收处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的要求进行调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。

递延所得税

递延所得税，是指按照企业会计准则确定应予确认的递延所得税资产、递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及递延所得税负债的当期发生额，但不包括直接计人所有者权益的交易或事项及企业合并的所得税影响。用公式表示即为递延所得税当期递延所得税负债的影响+当期递延所得税资产的减少一当期递延所得税负债的减少一当期递延所得税资产的增加。

值得注意的是，如果某项交易或事项按照企业会计准则规定应计人所有者权益，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计人所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用或收益。

所得税费用

利润表中的所得税费用由两个部分组成当期所得税和递延所得税。

即所得税费用=当期所得税+递延所得税

计人当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计人所有者权益的交易或事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计人所有者权益。

确认递延所得税资产和递延所得税负债的特殊情况

不确认递延所得税资产某些情况下，如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，企业会计准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。在该种情况下，如果确认递延所得税资产，则需要调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则，影响会计信息的可靠性，因此，企业会计准则中规定不确认相应的递延所得税资产。

不确认递延所得税负债在有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，企业会计准则中规定不确认相应的递延所得税负债。商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，按照税法规定作为免税合并的情况下，税法不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为零，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。但是，确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着将进一步增加商誉的价值。因商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值，而且增加了商誉的账面价值以后，可能很快就要计提减值准备，而且其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。因此，对于企业合并中产生的商誉，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，企业会计准则中规定不确认相关的递延所得税负债。与联营企业、合并企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。同时满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，从而无须确认相应的递延所得税负债。

除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不会影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。该规定主要是考虑到由于交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，确认递延所得税负债的直接结果是增加有关资产的账面价值或是降低所确认的账面价值，使资产、负债在初始确认时，违背历史成本原则，影响会计信息

的可靠性。该类交易或事项在我国企业实务中并不多见,一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可,不会产生两者之间的差异。

[参考文献]

1. 赵洪进, 张云新准则下资产负债表债务法的核算程序[J]. 财务与会计, 2006. (11) 2.
2. 陈靖, 钱春杰企业所得税核算方法解析[J]. 会计之友, 2007 (1).
3. 李勇. 实施新会计准则对所得税的影响及与税法的协调[J]. 会计之友, 2007. (2).
4. 于晓镭, 徐兴恩新企业会计准则实用手册[M]北京:机械工业出版社, 2006.

文章来源: 商业经济 (责任编辑: x1)