

所得税会计核算新方法——资产负债表债务法例解

文/唐振达 潘云标

2006年2月15日财政部颁发的《企业会计准则第18号——所得税》要求企业采用资产负债表债务法核算递延所得税。这对于习惯了采用利润表债务法核算递延所得税的企业会计来说，无论是观念上还是方法上都面临着一个重大的转变。首先我们要从观念上理解《企业会计准则第18号——所得税》的精髓，其次我们要从方法上掌握资产负债表债务法核算递延所得税的具体方法。《企业会计准则第18号——所得税》的精髓就是暂时性差异引起的递延所得税的确认、计量以及会计处理。因此，暂时性差异就成为了理解资产负债表债务法的关键问题。

一、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。

对于暂时性差异，我们应该把握三点：

一是从计量上看，暂时性差异的计算公式为：暂时性差异=资产或负债的账面价值—资产或负债的计税基础；

二是以上计算的暂时性差异的计算值是累计值，所以：当期应税所得的调整差异=本期的暂时性差异的累计值—前期的暂时性差异的累计值；

三是从其暂时性差异的特性上看，暂时性差异是可以转回的。

要理解暂时性差异，就必须弄清楚资产或负债的账面价值和资产或负债的计税基础这两个概念。

(一) 资产或负债的账面价值就是资产或负债的会计计价基础，就是会计帐面上所记录的资产或负债的净值。

(二) 资产或负债的计税基础就是企业在资产负债表日，根据税法规定，为计算应交所得税所确认的资产或负债的价值。

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自应税经济利益中抵扣的金额。如果这些经济利益不需纳税，那么该资产的计税基础即为其账面价值。

也就是说，资产在刚刚购入时，资产的账面价值=该资产的计税基础，如果资产的摊销或折旧形式与税法规定一致时，资产的账面价值就等于该资产的计税基础。或者可以反过来说，资产的计税基础等于资产的历史成本减去按税法规定形成的摊销或折旧额。

下面举例说明资产计税基础的确定：

〔例1〕甲企业购入一批商品，入帐价值为200万元，这200万元是税法允许将来进入成本或费用抵扣应税所得的，如果将来出售这批商品获得250万元，其中的200万元经济利益是不需再交纳所得税的，在计算应交所得税时，将250万元抵扣了200万元后的差额50万元，才是计算应交所得税的金额。也就是说，如果此时该批商品的账面价值仍为200万元的话，该批商品的计税基础也就是其帐面价值200万元。

〔例2〕甲企业2007年1月1日购进一台设备，原值为50万元。税法规定的预计使用年限10年，无净残值，采用平均年限法计提折旧。

则这台设备在2007年末至2016年末的计税基础分别为45万元、40万元、35万元、……。

有些资产只是部分转为费用，如应收账款，按目前的税法规定只允许按5%计提坏账准备的部分抵扣应税所得。

2. 负债的计税基础是指各项负债账面价值减去其在未来期间计算应税利润时可予抵扣的金额。对于预收款项产生的负债，其计税基础为账面价值减去未来期间不征税的金额。

也就是说，当负债所形成的费用税法不允许在当期抵扣，而应递延到后期才可抵扣时，其计税基础为其账面价值减去递延到后期才可抵扣的金额。

下面举例说明负债计税基础的确定：

〔例3〕甲企业在资产负债表日因计提了产品质量担保费用形成了“预计负债”100万元。由于税法规定产品质量担保费用在以后的实际支付中允许抵扣应税所得，因此，该“预计负债”的计税基础为 $100-100=0$ 万元。

〔例4〕甲企业在资产负债表日根据未决诉讼估计很可能发生的损失计提了“预计负债”200

万元。由于税法不允许该损失在税前抵扣应税所得，此时的差异为永久性差异。不在此确认。

〔例5〕甲企业在资产负债表日“预收账款”项目余额1000万元，其中有预收不动产销售款600万元，按税法规定应于当期计算应交所得税，如果该税已交纳，则“预收账款”的计税基础为600万元，如该税未缴纳，则“预收账款”的计税基础为0万元。

二、暂时性差异与递延所得税

按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，暂时性差异可以分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。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。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。

暂时性差异引起所得税的递延。递延所得税包括递延所得税负债和递延所得税资产。递延所得税负债是指根据应税暂时性差异计算的未来期间应付所得税的金额；递延所得税资产是指根据可抵扣暂时性差异等计算的未来期间可收回的所得税的金额。

如果资产的账面价值减资产的计税基础的计算结果为正，将形成应纳税暂时性差异，即形成递延所得税负债；计算结果为负，将形成可抵扣暂时性差异，即形成递延所得税资产。

如果负债的账面价值减负债的计税基础的计算结果为正，将形成可抵扣暂时性差异，即形成递延所得税资产；计算结果为负，将形成应纳税暂时性差异，即形成递延所得税负债。

三、递延所得税的确认

当期和以前期间形成的当期所得税，如果未支付，则应确认为一项负债；如果当期和以前期间已支付的金额超过那些期间应付的金额，则超过的部分应确认为一项资产。

递延所得税的确认包括递延所得税负债的确认和递延所得税资产的确认：

1. 应纳税暂时性差异与递延所得税负债的确认

资产的确认，意味着该资产的账面价值在未来期间将以流入企业的经济利益的形式收回。当该资产的账面价值超过其计税基础时，应税经济利益的金额也将超过计税时允许抵扣的金额。这个差额就是应税暂时性差异，在未来期间支付所产生的所得税义务构成一项递延所得税负债。当企业收回该资产的账面价值时，应税暂时性差异将转回，企业将获得应税利润，这使得经济利益很可能以税款支付的方式流出企业。因此，应税暂时性差异应据以确认递延所得税负债。

〔例6〕甲企业打算使用一项账面价值为100万元的设备，在其5年的使用年限内一直使用，然后再处置，残值为0，税率为40%。该资产的折旧在计税时不能抵扣。一旦处置，任何资本利得不纳税，任何资本损失不可抵扣。

当企业收回该资产的账面价值时，企业将赚得应税收益100万元，支付所得税40万元。企业不确认由此产生的递延所得税负债40万元，原因在于它是由该资产的初始确认所产生的。

下一年，该资产的账面价值为80万元。在赚得的应税收益80万元中，企业将支付所得税32万元。企业不确认递延所得税负债32万元，原因在于它是由该资产的初始确认所产生的。

2. 可抵扣暂时性差异与递延所得税资产的确认

负债的确认意味着该负债的账面价值在未来期间将通过含有经济利益的资源流出企业来清偿。当资源从企业流出时，其部分或全部金额可以在晚于负债确认期间的某个期间确定应税利润时抵扣。在这种情况下，负债的账面价值和其计税基础之间存在一项暂时性差异。相应的，如果有关的所得税可以在未来期间收回，即该部分负债允许在确定应税利润时予以抵扣，就会产生一项递延所得税资产。类似的，如果一项资产的账面价值小于其计税基础，由于在未来期间可因此而收回所得税，故该差额会产生一项递延所得税资产。

〔例7〕甲企业将应计税产品保修成本50万元确认为一项负债。该产品保修成本需于该企业支付索赔时才能抵扣税款。税率为25%。

该负债的计税基础是零(账面价值50万元，减去可在未来期间计税时就该负债抵扣的金额50万元)。在以账面价值清偿该负债时，企业的未来应税利润减少50万元，同时，相应地减少其未来所得税支出12.5万元(50×25%)。账面价值50万元与计税基础零之间的差额是一项可抵扣暂时性差异50万元。因此，如果该企业很可能在未来期间赚得足够的应税利润，以便从减少的所得税支付额中获益的话，那么它应确认一项递延所得税资产12.5万元(50×25%)。

四、递延所得税的计量与记录

1. 当期和以前期间形成的当期所得税负债(或资产)，应按已执行的或到资产负债表日实质上已执行的税率(和税法)计算的、预期应付税务部门(或从税务部门返还)的金额计量。

2. 递延所得税资产和负债，应当以至资产负债表日税法规定的预期收回该资产或清偿该负债的税率计量。某一会计期间，适用的税率发生变化时，企业应当对已确认的递延所得税资产和负债进行重新计量，将其影响数计入变化当期的所得税费用。

3. 递延所得税负债和递延所得税资产的计量，应当反映资产负债表日企业预计收回资产或清偿负债账面价值的纳税影响。

〔例8〕甲企业某项资产的账面价值为200万元，计税基础是120万元，如果出售该资产，则适

用税率20%；税率30%适用于其他收益。

如果企业预期不再继续使用该资产而是将其出售，则应确认一项递延所得税负债16万元(80×20%)；如果企业预期保留该资产并通过使用来收回其账面价值，则应确认一项递延所得税负债24万元(80×30%)。

4. 每一个资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果企业未来期间不可能获得足够的应纳税利润可供抵扣，应当减记递延所得税资产的账面价值。

5. 企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计人当期损益，但不包括以下情况产生的所得税：在同一期间或不同期间直接在权益中确认的交易或事项、企业合并。

6. 企业当期所得税和递延所得税相关的项目在同一期间或不同的会计期间直接计人权益的，当期所得税和递延所得税也应当直接计人权益。

〔例9〕甲企业以200 000元买入一台机器，将在5年的预计使用年限内以直线法计提折旧。计税时，该机器用年折旧率25%，按直线法折旧。假设发生亏损时可以而且能够用以后年度的应纳税利润抵扣，税率是40%。企业将通过使用该机器生产商品进行销售来收回其账面价值，甲企业采用资产负债表债务法核算所得税。

(作者系广西财经学院会计系副教授)

相关链接

新债务重组准则应用“公允价值”计量基础研究应斟酌
我国分税制财政体制下共享税的设置
简析生产型增值税重复征收的问题
“费改税”问题的对策探讨
债务法下所得税核算规律探讨
浅析内部审计在公司治理中的作用
在我国建立税务会计的必要性之理论探索
现代社会经济发展中军队绩效审计范围的博弈分析
所得税会计核算新方法——资产负债表债务法例解

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：(010) 65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心