

# 试析学习所得税会计准则需掌握的几个要点

作者：西安利澳科技股份有限公司 安黎

**【摘要】**《企业会计准则第 18 号——所得税》，规范了企业在所得税的确认与计量和相关信息披露方面的行为要求。学习时必须掌握其相关要点，才能领会精神实质，达到融会贯通的目的。笔者对其内容进行了剖析，阐述了掌握该准则的几个要点。

**【关键词】**递延所得税资产；递延所得税负债

## 一、所得税会计产生背景

所得税会计是研究如何处理按照会计准则计算的税前会计利润（或亏损）与按照税法计算的应税所得（或亏损）之间差异的会计理论和方法。由于会计准则在规范企业的财务会计行为，保护投资者和股东的利益，对经营者的经营成果在计算标准、内容、方法上都有一系列的规定。由会计准则计算出来的企业税前利润（或亏损）与按税法规范计算的应税所得（或亏损）产生不同是由于两者在收入、成本、费用、利润、资产、负债、权益等因素的确认与计量不同造成的，企业的应纳税所得额是按照国家有关税法的规定确定的，当会计利润（或亏损）与应纳税所得不一致时遵从税法的有关规定。企业按税法有关规定计算出来的金额纳税，对于按会计准则计算出来的税前会计利润与税法计算的应税所得之间的差额确认为递延所得税资产与递延所得税负债，在资产负债表上列示。

## 二、资产与负债的计税基础

确认资产与负债的计税基础是掌握所得税准则的第一步也是关键的一步。资产的计税基础是指企业在收回资产的帐面价值的过程中，按税法规定计算应税所得时可以自应税经济利益中抵扣的金额。即该项资产在未来使用或最终处置时，允许作为成本或费用在税前列支的金额。可以表述为：资产的计税基础=未来可税前列支得金额，资产自取得时其计税基础等于它的帐面价值，随着资产的使用，有部分资产的价值计入企业的成本与费用，伴随着经济活动逐步收回，因此资产的计税基础=资产的成本-以前期间以税前列支得金额，那么资产的计税基础=未来可税前列支得金额=资产的成本-以前期间以税前列支得金额，同时资产的成本与计税基础的不同从而产生暂时性差异。举例说明：

例 1：联创公司一台生产设备，购入时原价 100 万元，预计使用 5 年，无残值，会计按直线法计提折旧，税法规定按年数总和法计算税前扣除，试确定该设备的资产成本与计税基础。

1、购入时，该设备的成本即入帐价值 100 万元=计税基础。

2、两年后，资产的成本=100-（100/5）×2=60 万元，

由于税法按年数总和法计提折旧，则第一年的折旧额  $100 \times (5/15) = 33.33$  万元，第二年的折旧额  $100 \times (4/15) = 26.67$  万元，



则资产的计税基础=100-33.33-26.67=40 万元，两年后资产的帐面价值 60 万元与计税基础 40 万元之间的差额 20 万元为暂时性差异。

负债的计税基础是负债的账面价值减去未来期间按照税法规定计算应纳税所得额时可予抵扣的金额。即负债的计税基础=负债的账面价值-未来可税前列支得金额=当期税前列支的金额。一般情况下负债的确认与偿还不会影响当期损益与应纳税所得额，有些自费用中提取的负债项目，影响当期损益，造成负债的账面价值与计税基础不一致的现象。

### 三、递延所得税的暂时性差异

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的差额，未作为资产与负债确认的项目，按照税法规定可以确认其计税基础的，该计税基础与帐面价值之间的差额也属于暂时性差异。即会计准则不符合资产负债确认条件而按照税法规定需计缴所得税的，仍作为暂时性差异处理。

暂时性差异按照对未来期间应税金额的影响分为应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，应纳税暂时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，将导致产生的应纳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。资产的账面价值大于其计税基础或负债的账面价值小于其计税基础，产生应纳税暂时性差异，资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础，产生可抵扣暂时性差异。

### 四、递延所得税的确认与计量

1、递延得税的确认：根据暂时性差额与适用的所得税率，企业可确认递延所得税额，其中根据可抵扣暂时性差异、前期转入可抵扣亏损及尚可抵减的税额抵扣等确认递延所得税资产；据应纳税暂时性差异计算的的未来期间应交的所得税金额确认递延所得税负债。这里需明确的是，如果未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异得应纳税所得额，那么本期可确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税，否则，即使本期产生了可抵扣暂时性差异，企业也不能确认递延所得税资产。对于递延所得税负债的确认，扣除特殊业务外，均应确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债。

#### 2、递延所得税的计量：

据税法规定：资产负债表日，递延所得税资产与递延所得税负债，按照预期收回该资产或清偿该负债期间得适用税率计量。适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产与递延所得税负债重新计量(除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产与递延所得税负债外)，应将其影响数计入变化当期的所得税费用。这样资产负债表中递延所得税资产与递延所得税负债反映的是与企业预期收回资产与负债相一致的计税基础与适用税率。

明确资产负债表日，递延所得税资产与递延所得税负债的账面余额，是按当期结存暂时性差异额与当期所得税税率计算出来，以上期暂时性差异额的结存额与当期暂时性差异的结存额之间的差额、适用所得税率的变动率的结果作为增减当期所得税费用处理。

### 五、递延所得税的核算

按前文所述，第一步计算出资产与负债的计税基础这也是关键的一步；其次确定暂时性差异，选择适用的税率，计算出暂时性差异额。第三计算递延所得税资产与递延所的税负债及递延所的税费用。企业应设置“递延所得税资产”，“递延所得税负债”，“所得税费用”及其他相关科目进行核算。现以实例说明。

例 2：大华公司 2007 年 12 月 31 日与 2008 年 12 月 31 日资产负债表相关项目如下表，递延所得税资产与递延所得税负债期初无余额，并且未来期间能够产生足够的的应纳税所得额用



来抵扣可抵扣暂时性差异，据税法规定计算的 2007 年应纳税所得额 5000000 元，2008 年 6000000 元。

2007 年 12 月 31 日 单位：元

项目 帐面价值 计税基础 应纳税暂时性差异 可抵扣暂时性差异 所得税税率： 递延  
所得税资产 递延所得税负债

存货	1000000	1200000	200000	33%	66000	
应收帐款	200000	0	200000	33%	66000	
预计负债	600000	0	0	600000	33%	198000
合计	200000	800000	33%	264000	66000	

2007 年递延所得税费用： $264000-66000=198000$  元

所得税费用= $5000000-198000=4802000$  元

会计分录如下：借：所得税费用——当其所得税费用 5000000

贷：应交税费——应交所得税 5000000

借：递延所得税资产 264000

贷：应交税费——递延所得税收益 264000

借：所得税费用——递延所得税费用 66000

贷：递延所得税负债 66000

2008 年 12 月 31 日 单位：元

项目 帐面价值 计税基础 应纳税暂时性差异 可抵扣暂时性差异 所得税税率 递延  
所得税资产 递延所得税负债

存货	1200000	80000	400000	25%	100000
应收帐款	180000	180000	25%		
预计负债	200000	0	200000	25%	50000
合计	400000	200000	25%	50000	100000

2008 年递延所得税费用，递延所得税资产，递延所得税负债计算如下：

本期递延所得税负债的增加额= $100000-66000=34000$  元

本期递延所得税资产的减少额= $264000-50000=214000$  元

会计分录如下：借：所得税费用——当其所得税费用 6000000

贷：应交税费——应交所得税 6000000

借：所得税费用——递延所得税费用 214000

贷：递延所得税资产 214000

借：所得税费用——递延所得税费用 34000

贷：递延所得税负债 34000

递延所得税资产的减少及递延所得税负债的增长额中包括本期比上期可抵扣暂时性差异额的减少及应纳税暂时性差异的增加和因税率变动造成的影响。

## 五、相关会计披露

1、2007 年 12 月 31 日：利润表中“所得税费用”栏列示 4802000 元，资产负债表非流动资产项目中“递延所得税资产”栏目列示 264000 元，非流动负债项目“递延所得税负债”栏目列示 66000 元。

在附注中披露下列信息：1) 本期产生可抵扣暂时性差异 800000 元，形成递延所得税资产 264000 元；本期产生应纳税暂时性差异 200000 元，形成递延所得税负债 66000 元。2) 本期所得税费用项目：4802000 元，由本期应纳税所得额 5000000 元、递延所得税资产形成所得税收益 264000 元、递延所得税负债形成的所得税费用 66000 元组成。

2、2008 年 12 月 31 日：利润表中“所得税费用”栏列示 6248000 元，资产负债表非流动资产



项目中“递延所得税资产”栏目列示 50000 元，非流动负债项目“递延所得税负债”栏目列示 100000 元。

在附注中披露下列信息：1) 本期产生可抵扣暂时性差异 200000 元，形成递延所得税资产 50000 元，由于上期已有递延所得税资产 264000 元，故需转回递延所得税资产 214000 元；本期产生应纳税暂时性差异 400000 元，形成递延所得税负债 100000 元，由于上期已有递延所得税负债 66000 元，故本期只需增加递延所得税负债 34000 元。2) 本期所得税费用项目：6248000 元，由本期应纳税所得额 6000000 元、转回递延所得税资产 214000 元形成的所得税费用、增加的递延所得税负债 34000 元形成的所得税费用共同组成。

#### 【参考文献】

(1) 会计准则研究组，最新会计准则重点难点解析，大连出版社，2006;3

(2) 中华人民共和国财政部制定;企业会计准则—应用指南,经济科学出版社 2006;10

