

# 现行会计准则下所得税会计账务处理

赵丽丽 张甲盟

(山东商业职业技术学院会计学院 济南 250103)

**【摘要】**企业会计准则规定,企业应采用资产负债表债务法核算所得税。该方法下,如何进行所得税会计的账务处理呢?本文通过举例对所得税会计的相关概念、基本原理与账务处理进行探析。

**【关键词】**账面价值 计税基础 暂时性差异 递延所得税

## 一、资产角度看递延所得税

1. 确定账面价值。账面价值,是站在会计角度来看的,按照会计准则确定。

例1:企业2012年12月取得一项固定资产(假设管理用),原值12万元,会计上折旧年限6年,净残值为0,以直线法折旧。2008年度,计提折旧2万元,另计提减值准备1万元,则2013年12月31日固定资产的账面价值是多少?

账面价值=12(原值)-2(折旧)-1(减值)=9(万元)

因为,计提折旧时:借:管理费用 2;贷:累计折旧 2。计提减值准备时:借:资产减值损失——计提固定资产减值准备 1;贷:固定资产减值准备 1。

2. 确定计税基础。计税基础是站在税法角度的数据。

例2:承例1,税法规定该项固定资产的折旧年限为12年,净残值为0,直线法提折旧。另外,税法规定企业按照会计准则计提的减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除。请问,2013年12月31日该固定资产的计税基础为多少?

计税基础=12-1=11(万元)

计税基础与账面价值的差异,怎么处理呢?

3. 确定暂时性差异。比较和分析以上两例,现在账面价值9万元,计税基础11万元,意味着从会计角度看,将来能计到费用中的是9万元,税法上允许计到费用中的是11万元,这说明,将来企业可以少缴纳0.5万元( $2 \times 25\%$ )的税。这2万元的差异,是能抵将来应纳税的,故称作可抵扣暂时性差异。即:当资产的账面价值 < 计税基础时,差异为可抵扣暂时性差异。

4. 确定递延所得税资产、递延所得税负债和递延所得税。将来可以少纳税0.5万元,这是减少将来经济利益的流出,所以,称此0.5万元为递延所得税资产。即将可抵扣暂时性差异对应的税款确认为递延所得税资产。

反之,当资产的账面价值 > 计税基础时,差异为应纳

税暂时性差异。对应的税款确认为递延所得税负债。

## 二、负债角度看递延所得税

1. 确定账面价值。

例3:企业2013年因销售产品提供三年的保修服务,为此确认了30万元的预计负债。2013年未发生保修费用。请问,该预计负债的账面价值?

答案是30万元。因为,预计时:借:销售费用30;贷:预计负债——产品质量保证30。

2. 确定计税基础。

例4:承例3,请确认该预计负债的计税基础。

负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可以税前扣除的金额=30-30=0。

因为税法规定与产品保修相关的支出在未来期间实际发生时才允许税前扣除,即从税法角度来看,现在不确认预计负债,将来实际发生时直接确认即可。

3. 确定暂时性差异。以上两例(例3和例4)中账面价值30万元 > 计税基础0,差额30万元。会计上认为现在可抵扣30万元,税法上认为现在可抵扣0万元。所以,会计上抵扣多了,得调增回来。但在将来,会计上认为因现在抵扣了,将来不可以抵扣,但税法上认为现在不能抵扣,待将来实际发生时可以抵扣。所以将来可以少纳税。这种差异为可抵扣暂时性差异。即:当负债的账面价值 > 计税基础时,差异为可抵扣暂时性差异。

4. 确定递延所得税资产、递延所得税负债和递延所得税。对应的 $30 \times 25\% = 7.5$ (万元),表示将来可以少纳税7.5万元,确认为递延所得税资产。反之,当负债的账面价值 < 计税基础时,差异为应纳税暂时性差异,对应税确认为递延所得税负债。

## 三、全角度看递延所得税

1. 确定“所得税费用——递延所得税费用”。

例5:企业2008年12月31日购入价值1500万元的管

理用设备,预计使用年限5年,无残值,会计采用5年期限,直线法折旧。税法规定用3年期限直线法计提折旧。所得税税率25%。

会计折旧:  $1\,500 \div 5 = 300$  (万元/年)

税法折旧:  $1\,500 \div 3 = 500$  (万元/年)

账面价值与计税基础的比较,如表1所示:

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税(负债)余额	递延所得税××变动趋势
2008年底取得时	1 500	1 500			
2009年末	1 200	1 000	应200	递负50	增50
2010年末	900	500	应400	递负100	增50
2011年末	600	0	应600	递负150	增50
2012年末	300	0	应300	递负75	减75
2013年末	0	0	0	0	减75

假设企业期初,递延所得税资产账户、递延所得税负债账户均无余额。

(1)2009年末,应有递延所得税负债50万元。借:所得税费用——递延所得税费用50;贷:递延所得税负债50。

(2)2010年末,应有递延所得税负债100万元,原已有50万元,所以:借:所得税费用——递延所得税费用50;贷:递延所得税负债50。

(3)2011年末,应有递延所得税负债150万元,原已有贷方100万元,所以:借:所得税费用——递延所得税费用50;贷:递延所得税负债50。

(4)2012年末,应有递延所得税负债75万元,原有贷方150万元,所以:借:递延所得税负债75;贷:所得税费用——递延所得税费用75。

(5)2013年末,应有递延所得税负债为0,原有贷方75万元,所以:借:递延所得税负债75;贷:所得税费用——递延所得税费用75。

## 2. 确定“所得税费用——当期所得税费用”。

例6:承例5,假设2009~2013年间每年的税前利润总额均为1 000万元,请确定每年的应交所得税及利润表中的所得税费用中按照税法计算真正属于当期的费用部分。

(1)2009年末。应交所得税:  $(1\,000 - 200) \times 25\% = 200$  (万元)。借:所得税费用——当期所得税费用200;贷:应交税费——应交所得税200。

(2)2010年末。应交所得税:  $(1\,000 - 200) \times 25\% = 200$  (万元)。借:所得税费用——当期所得税费用200;贷:应交税费——应交所得税200。

(3)2011年末。应交所得税:  $(1\,000 - 200) \times 25\% = 200$  (万元)。借:所得税费用——当期所得税费用200;贷:应交税费——应交所得税200。

(4)2012年末。应交所得税:  $(1\,000 + 300) \times 25\% = 325$

(万元)。借:所得税费用——当期所得税费用325;贷:应交税费——应交所得税325。

(5)2013年末。应交所得税:  $(1\,000 + 300) \times 25\% = 325$  (万元)。借:所得税费用——当期所得税费用325;贷:应交税费——应交所得税325。

## 3. 确定利润表中的所得税费用。

(1)2009年末:  $200$  (当期) +  $50$  (递延所得税负债增加) =  $250$  (万元)。从账务处理角度来分析,也可免去上述两项分开处理,换为直接合在一起。借:所得税费用——当期所得税费用200、——递延所得税费用50;贷:应交税费——应交所得税200,递延所得税负债50。

(2)2010年末:  $200$  (当期) +  $50$  (递延所得税负债增加) =  $250$  (万元)。

(3)2011年末:  $200$  (当期) +  $50$  (递延所得税负债增加) =  $250$  (万元)。

(4)2012年末:  $325$  (当期) -  $75$  (递延所得税负债减少) =  $250$  (万元)。

从账务处理角度来分析,也可免去上述两项分开处理,换为直接合在一起。借:所得税费用——当期所得税费用325,递延所得税负债50;贷:应交税费——应交所得税325,所得税费用——递延所得税费用50。

(5)2013年末:  $325$  (当期) -  $75$  (递延所得税负债减少) =  $250$  (万元)。

整体的五年的会计处理,数据表格列示如表2所示:

序号	年份	利润表中的所得税费用	应交所得税(当期所得税费用)	递延所得税负债
1	2009年	250	200	增50
2	2010年	250	200	增50
3	2011年	250	200	增50
4	2012年	250	325	减75
5	2013年	250	325	增75

递延所得税资产角度的处理,就将述业务中会计和税法的折旧政策互换一下即可体验,在此不再赘述。

总之,利润表中的所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用。其中,当期所得税费用=应纳税所得额×税率。递延所得税费用=递延所得税负债的增加-递延所得税负债的减少-(递延所得税资产的增加-递延所得税资产的减少)。

## 主要参考文献

1. 王宗江,张宝清.财务会计.北京:高等教育出版社,2012;7

2. 蒋苏娅.政府补助的所得税会计核算.财会月刊,2007;31