

企业会计准则讲解—所得税

第一节 所得税会计概述

一、资产负债表债务法

所得税会计是会计与税法规定之间的差异在所得税会计核算中的具体体现。

所得税准则采用资产负债表债务法核算所得税

二、所得税会计核算的一般程序

按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。

按照准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中的资产和负债的计税基础。

比较资产、负债的账面价值与计税基础，对于两者之间存在的差异的，分析其性质，除准则规定的特殊情况外，分析应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异并乘以适用的所得税税率，确定资产负债表日递延所得税资产和递延所得税负债应有的金额，并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额相对比，确定当期应予以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以转销的金额，即递延所得税。

按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，按适用的所得税税率确认当期应纳所得税，即当期所得税。

确定利润表中的所得税费用。当期所得税和递延所得税之和（差）。

第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

一、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，可以自应纳税利益中可以抵扣的金额。

即某一项资产在未来期间计税时按照税法规定可以税前扣除的金额。

（一）固定资产

以各种方式取得的固定资产，初始确认时按照会计准则规定的入账价值基本上是税法认可的，即取得时的账面价值一般等于计税基础。

固定资产的账面价值与计税基础的差异主要产生于折旧方法、折旧年限、资产减值准备。

【例一】固定资产

某上市公司 2007 年年末以 600 万元购入一项生产用固定资产，预计使用寿命为 20 年，按直线法计提折旧，预计净残值为 0。假设税法规定的折旧方法、年限及净残值与会

计规定相同，2008年年末企业对该项固定资产计提减值准备100万元。

2007年末账面价值=600万元

2007年末计税基础=600万元

2008年末账面价值=470万元

2008年末计税基础=570万元

（二）无形资产

税法规定，企业发生内部研究开发支出可税前扣除。

会计与税收的差异主要产生于无形资产是否需要摊销及无形资产减值的提取。

【例二】无形资产

某上市企业2007年发生研究开发支出2000万元，其中研究阶段支出400万元，开发阶段支出1600万元，期末未达到预定用途。符合资本化条件支出1200万元。税法规定企业的研究开发支出可按150%加计扣出。

2007年末无形资产的账面价值=1200万元

2007年末无形资产的计税基础=0

当期按税法规定税前扣除=3000万元

（三）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

税法规定，企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款

扣除其历史成本或以历史为基础确定的处置成本后的差额计入处置或结算期间的应纳税所得额。

金融资产在某一会计期末的计税基础为取得成本，会造成在公允价值变动的情况下，该类金融资产的账面价值与计税基础之间的差异。

【例三】交易性金融资产

2008年10月3日，某上市公司自证券公司取得一项权益性投资，支付价款1600万元，作为交易性金融资产核算。2008年12月31日该项权益性投资的市价为1760万元。假定税法规定对于交易性金融资产，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待出售时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

账面价值=1760万元

计税基础=1600万元

（四）长期股权投资

税法中对于长期股权投资并没有权益法的概念，所以如果按照会计准则按权益法核算，其账面价值与计税基础会产生差异。

1、初始投资成本的调整。初始投资成本小于按照持股比例计算应享有被投资单位可辨认净资产公允价值价值的情况下，应当调整长期股权投资的账面价值，同时确认为当期损益。按照税法规定并不要求对其成本进行调整，计税基础维持原取得成本不变，其账面价值与计税基础会产生差异。

- 2、计提长期股权投资减值准备。
- 3、应享有被投资单位其他权益的变化

（五）其他资产

企业持有的其他资产，由于会计准则与税收法规定不同，可能造成账面价值与计税基础之间存在差异。

例如：

- 投资性房地产（公允价值模式）
- 应收账款（坏账准备）
- 存货（减值）
- 开办费

【例四】应收账款

某上市公司 2007 年 12 月 31 日应收账款余额为 6000 万元，该公司期末对应收账款计提了 600 万元的坏账准备。适用税法规定，按照应收账款期末余额的 5% 允许税前扣除，假定该公司期初应收账款及坏账准备的余额均为 0。

账面价值=5400 万元

计税基础=5970 万元

二、负债的计税基础

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。

负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前抵扣的金额

（一）企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

按照或有事项准则规定，企业对于预计提供售后服务将发生的满足有关确认条件时，销售当期即应确认为费用，同时确认为预计负债。

税法规定，与销售相关的支出应于发生时税前扣除，未发生之前不得税前扣除。

【例五】预计负债

某企业 2007 年因销售产品承诺提供 3 年保修服务，在当年度利润表中确认了 400 万元的销售费用，同时确认为预计负债，当年未发生任何保修支出。假定按税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。

预计负债账面价值=400 万元

预计负债计税基础=400-400=0

（二）预收账款

在某种条件下，因不符合会计准则规定的收入确认条件未确认为收入的预收款项，按照税法规定应计入当期应纳税所得额时，有关预收账款的计税基础为 0，即因其产生时已经计算交纳了所得税，未来期间可以全额税前扣除。

【例六】预收账款

某上市公司于 2007 年 12 月 20 日自客户收到一笔 200 万元合同预付款，因不符合收入确认条件，将其作为预收账款核算。假定按照税法规定，该款项应于取得当期计入应纳税所得额交纳所得税。

预收账款账面价值=200 万元

预收账款计税基础=200-200=0

（三）应付职工薪酬

应付职工薪酬能够产生递延所得税的原因是由于企业计提了日后将要支付的职工薪酬。

企业会计准则规定，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬及以其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。

税法规定未实际支付前不得税前扣除的职工薪酬，如果企业作为成本费用处理，实际支付时税法允许税前扣除时，即形成差异。

（四）其他负债

企业的其他负债，如应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付前按会计规定确认为费用，同时确认为负债反映。

税法规定，企业违反国家法律法规的罚款和滞纳金不得税前扣除，无论发生在当期还是以后各期。

【例七】其他负债

某上市公司 2007 年 12 月因违反当地环保法规的规定，接到环保部门罚款 2 万元的通知，至 12 月 31 日，该项罚款尚未支付，公司将此罚款列为其他应交款核算。

其他应交款账面价值=2 万元

其他应交款计税基础=2-0=2 万元

三、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

对于企业合并的税收处理。

被合并企业接受按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法交纳所得税。

合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可以按经评估确认的价值确定计税成本。

四、暂时性差异

暂时性差异是指资产和负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。

由于资产和负债的账面价值与计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少，并导致未来期间应交所得税增加或者减少的情况，形成企业的递延所得税资产和递延所得税负债。

（一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异：将导致未来期间应纳税所得额和应交所得税的增加。

资产的账面价值大于计税基础

负债的账面价值小于计税基础

（二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异：将导致未来期间应纳税所得额和应交所得税的减少。

资产的账面价值小于计税基础

负债的账面价值大于计税基础

（三）特殊项目产生的暂时性差异

未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异，但按税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。例如：开办费、广告费等。

可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。

第三节 递延所得税负债和递延所得税资产

一、递延所得税负债的确认和计量

递延所得税负债产生于应纳税暂时性差异。

因应纳税暂时性差异在转回期间会增加企业的应纳税所得额和应交所得税，导致企业的经济利益流出，在其发生的当期，构成企业应支付税金的义务，应作为负债确认。

非同一控制下企业合并所形成的商誉与计税基础之间的差异不确认递延所得税负债。

（一）递延所得税负债的确认

除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况外，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差异。

不确认递延所得税负债的特殊情况，例如商誉等。

【例八】：递延所得税负债的确认

2008 年 10 月 3 日，某上市公司自证券公司取得一项权益性投资，支付价款 1600 万元，作为交易性金融资产核

算。2008年12月31日该项权益性投资的市价为1760万元。按税法规定对于交易性金融资产，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待出售时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

账面价值=1760万元

计税基础=1600万元

应将差额160万元确认为递延所得税负债。

（二）递延所得税负债的确认

所得税准则规定，资产负债表日，应当根据适用税法规定，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量，即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。

无论暂时性差异转回期间如何，准则中规定递延所得税负债不要求折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时，应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

（一）递延所得税资产确认的一般原则

递延所得税资产的确认应当以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。

对于子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，满足一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回，二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

对于按照税法规定可经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。

（二）递延所得税资产的计量

适用税率的确定。应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。

递延所得税资产的减值。对于预期无法实现的部分，应当减记递延所得税资产的账面价值，除原确认时计入所有者权益的递延所得税资产，其减记金额亦应计入所有者权益外，其他的情况应增加当期的所得税费用。

三、特定交易或事项中涉及递延所得税的确认

与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税，例如可供出售的金融资产、投资性房地产中进入到所有者权益中的事项，确认递延所得税资产时，应借记或贷记资本公积科目。

【例九】计入权益交易事项的会计处理

某上市企业持有的某项持有待售金融资产，成本为 200 万元，2007 年期末，按照公允价值 240 万元计量，2008 年期末其公允价值为 220 万元。

借：持有待售金融资产	40
贷：资本公积	40
借：资本公积	13.20
贷：递延所得税负债	13.20
借：资本公积	20
贷：持有待售金融资产	20
借：递延所得税负债	6.60
贷：资本公积	6.60

四、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用。

第四节 所得税费用的确认和计量

一、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。

当期所得税应以适用的税收法规为基础计算确定。

二、递延所得税

是指按照所得税准则规定的应于确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认的金额之间的差额。

递延所得税=（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）

三、所得税费用

所得税费用=当期所得税+递延所得税

【例十九】所得税费用

某上市公司 2007 年度利润总额为 2400 万元，该公司适用的所得税税率为 33%。递延所得税资产及负债不存在余额。与所得税核算有关情况如下：

- 1、2007 年发生招待费用 200 万元，当年营业收入 2 亿元。
- 2、向关联企业捐赠 400 万元，按税法规定不得税前扣除。
- 3、当年度发生开办费 100 万元，按税法规定 5 年摊销。
- 4、违反环保规定支付罚款 200 万元。
- 5、期末对持有的存货计提了 60 万元的存货跌价准备。

6、2007年2月购入一项交易性金融资产，购买成本100万元，年末公允价值150万元。

7、2007年4月购入一项可供出售的金融资产，成本200万元，年末公允价值220万元。

8、2007年发生广告费用5000万元。

第五节 新旧比较与衔接

一、新旧比较

原制度规定企业可以选择应付税款法或以利润表为基础的纳税影响会计法核算所得税。

新准则规定，企业应采用资产负债表债务法核算所得税

二、新旧衔接

在首次执行日，企业首先调整相关资产、负债的账面价值，以资产、负债调整后的账面价值为基础，比较其与计税基础之间的差异，对于形成应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的，应确认相关的递延所得税负债和递延所得税资产，有关影响相应调整盈余公积和未分配利润。

企业在首次执行日确认的递延所得税资产或递延所得税负债时，应以现行的国家有关的税收法规为基础确定适用税率。

首次执行日，企业对于能够结转以后年度的可抵扣和亏损的税款抵减，应以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵

减的未来应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产，同时调整期初留存收益。