

# 把握所得税会计核算之我见

姚效丽

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

**【摘要】** 本文根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,对所得税会计中的计税基础、递延所得税资产、递延所得税负债与所得税费用等概念加以诠释,并用实例说明所得税的会计核算。

**【关键词】** 计税基础 递延所得税资产 递延所得税负债 所得税费用

《企业会计准则第18号——所得税》规定企业一律采用资产负债表债务法核算递延所得税,计算确定有关资产、负债项目产生的递延所得税资产和递延所得税负债。笔者试用一种新的思路举例说明所得税会计核算。

## 一、资产、负债的计税基础

1. 资产的计税基础。资产的计税基础=未来可税前列支的金额=成本-以前期间已税前列支的金额

我们可以将资产账面价值与计税基础存在差异的情况分为两种:一种是由于会计与税法上关于折旧、减值的处理办法

的不同引起的,如固定资产、无形资产以及其他计提减值准备的资产,这类资产我们称为第一类资产。另一种是由于会计与税法上关于公允价值变动处理办法不同引起的,如:交易性金融资产、可供出售金融资产、长期股权投资等,这类资产我们称为第二类资产。

对于第一类资产,以前期间已税前列支的金额是指税法上允许每年计提的折旧,资产的账面价值=成本-累计折旧(会计上)-减值准备,计税基础=成本-累计折旧(税法上)。对于第二类资产,以前期间已税前列支的金额一般为0,资产的

计折旧为400 000元,公允价值为800 000元。专利权的账面价值为700 000元,在交换日的累计摊销为100 000元,公允价值为700 000元。星沙公司另支付补价100 000元。蓉城公司换入的专利权作为无形资产管理,星沙公司换入的仓库作为固定资产管理。交易中营业税税率为5%,契税税率为3%。

(1)蓉城公司的账务处理。换入专利权的成本=800 000-100 000=700 000(元);应确认的交换损益=700 000+100 000-(90 000-400 000)-800 000×5%(营业税)=260 000(元)。

会计分录:①借:固定资产清理500 000元,累计折旧400 000元;贷:固定资产——仓库900 000元。②借:固定资产清理40 000元;贷:应交税费——应交营业税40 000元。③借:无形资产——专利权700 000元,银行存款100 000元;贷:固定资产清理540 000元,营业外收入260 000元。

(2)星沙公司的账务处理。换入仓库的成本=700 000+100 000+800 000×3%(契税)=824 000(元);应确认的交换损益=824 000-100 000-(700 000-100 000)-700 000×5%(营业税)-800 000×3%(契税)=65 000(元)。

会计分录:借:固定资产——仓库824 000元,累计摊销100 000元;贷:无形资产——专利权700 000元,银行存款100 000元,应交税费——应交营业税35 000元,应交税费——应交契税24 000元,营业外收入65 000元。

## (二)按账面价值计量时

根据非货币性资产交换准则的规定,对于非货币性资产交换不具有商业实质,或者换入资产和换出资产的公允价值

无法可靠地计量的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益,相关税费只能计入换入资产的成本。这里的“相关税费”应包括为换出和换入资产应支付的全部其他税费。

如果非货币性资产交换不涉及补价,那么换入资产的成本应为换出资产的账面价值和应支付的其他相关税费的合计。确定换入资产成本的计算公式为:换入资产的成本=换出资产的账面价值+应支付的全部其他税费。如果非货币性资产交换涉及补价的,则应当分下列情况处理:

(1)支付补价方,换入资产的成本应为换出资产的账面价值加支付的补价及应支付的全部其他税费。确定换入资产成本的计算公式为:换入资产的成本=换出资产的账面价值+支付的补价+应支付的全部其他税费。

(2)收到补价方,换入资产的成本应为换出资产的账面价值加应支付的全部其他税费减支付的补价。确定换入资产成本的计算公式为:换入资产的成本=换出资产的账面价值-收到的补价+应支付的全部其他税费。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007

2. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则——应用指南.上海:立信会计出版社,2006

3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2007

账面价值=成本±公允价值变动,计税基础=成本。

2. 负债的计税基础。负债的计税基础=账面价值-未来可税前列支的金额。对此公式,很多人不理解“未来可税前列支的金额”,对于这个术语的理解是计算负债计税基础的关键。我们可以将账面价值分为三个部分:①当期可税前列支的金额;②未来可税前列支的金额;③当期与未来都不可税前列支的金额。可以看出未来可税前列支的金额只是构成账面价值的一部分,对一项负债,可以在计算计税基础之前先对其账面价值进行分类,找出其中属于未来可税前列支的金额。

## 二、由资产产生的递延所得税资产与递延所得税负债

1. 由于折旧、减值处理差异引起的递延所得税资产或负债。根据前面所列公式,暂时性差异=账面价值-计税基础=成本-(会计上)累计折旧-减值准备-成本+(税法上)累计折旧=(税法上)累计折旧-(会计上)累计折旧-减值准备。由于折旧、减值处理差异引起的递延所得税资产或负债=[(税法上)累计折旧-(会计上)累计折旧-减值准备]×所得税税率,由此可以看出所谓当期递延所得税负债(或资产)发生额即是当期税法上折旧与会计上折旧与减值准备之间的差额与所得税税率的乘积。

例:2007年12月31日某企业购买一项环保设备,原价为1 000万元,使用年限为5年,按照直线法计提折旧,净残值为0,税收政策允许加速折旧,该企业在计税时对该项资产按双倍余额递减法计提折旧。计提2年折旧后,企业对该项固定资产计提了150万元的减值准备,企业所得税税率为25%。2007~2011年递延所得税负债计算过程见下表:

金额单位:万元

	2007年	2008年	2008年	2010年	2011年
会计上的折旧	200	200	150	150	150
税法上的折旧	400	240	144	108	108
账面价值	800	600	300	150	0
计税基础	600	360	216	108	0
暂时性差异	200	240	84	42	0
递延所得税负债余额	50	60	21	10.5	0
当期递延所得税负债发生额	50	10	-39	-10.5	-10.5

2007年递延所得税负债=[(1 000-200)-(1 000-400)]×25%=(400-200)×25%=50(万元);

2008年递延所得税负债={[(1 000-200-200)-(1 000-400-240)]-[(1 000-200)-(1 000-400)]}×25%=(240-200)×25%=10(万元);

2009年递延所得税负债={[(1 000-200-200-150-150)-(1 000-400-240-144)]-[(400-200)+(240-200)]}×25%=(144-150-150)×25%=-39(万元);

2010年递延所得税负债=(108-150)×25%=-10.5(万元);

2011年递延所得税负债=(108-150)×25%=-10.5(万元)。

2. 由于公允价值变动处理差异引起的递延所得税资产或负债。根据前面所列公式,暂时性差异=账面价值-计税基础=成本±公允价值变动-成本=±公允价值变动。由此可以看

出,当期的递延所得税负债(或资产)就是由于公允价值变动所产生的所得税,其发生额等于公允价值变动的金额与所得税税率的乘积。

## 三、由负债产生的递延所得税资产与递延所得税负债

根据前面所列公式,暂时性差异=账面价值-计税基础=账面价值-(账面价值-未来可税前列支的金额)=未来可税前列支的金额,由负债产生的递延所得税资产或负债=未来可税前列支的金额×所得税税率。

例如,某企业当期确认应付职工薪酬2 000万元,尚未支付。根据税法规定,可于当期扣除的为1 700万元,当期所得税税率为25%。则:应付职工薪酬账面价值=2 000万元;计税基础=账面价值2 000万元-未来可税前列支的金额0=2 000万元;暂时性差异=2 000万元-2 000万元=0;递延所得税资产或负债=未来可税前列支的金额0×25%=0。

又如,某企业收到客户一笔款项80万元,因不符合收入确认条件,会计上作为预收账款反映,但它符合税法规定的收入确认条件,故该笔款项已计入当期应纳税所得额。因其账面价值为80万元,故其计税基础=账面价值80万元-未来可税前列支的金额80万元=0;暂时性差异=80万元-0=80万元;递延所得税负债=未来可税前列支的金额80万元×25%=20万元。

## 四、所得税费用

从理论上讲,我们可以将应交所得税与所得税费用简单理解为现金收付制与权责发生制两种会计核算基础下所得税的金额。由此可以推导出如下两个计算公式(假设不考虑所得税税率变化的影响):

(1) 应交所得税=应税所得×所得税税率=(会计利润+当期发生可抵扣暂时性差异-当期发生应纳税暂时性差异±永久性差异)×所得税税率=会计利润×所得税税率+当期递延所得税资产-当期递延所得税负债±永久性差异×所得税税率

(2) 所得税费用=当期应交所得税-当期递延所得税资产+当期递延所得税负债=会计利润×所得税税率+当期递延所得税资产-当期递延所得税负债±永久性差异×所得税税率-当期递延所得税资产+当期递延所得税负债=会计利润×所得税税率±永久性差异×所得税税率=(会计利润±永久性差异)×所得税税率

从定义可以看出,所谓递延所得税资产或负债是指按会计方法不能确认这部分资产或负债所形成的所得税,而按税法却应该确认。由以上公式可以看出,所得税费用是剔除暂时性差异后的当期递延所得税费用,也就是剔除了税法上认为应该确认的那部分费用后剩下的而会计上在权责发生制下认为当期该确认的那部分费用,即由会计利润和永久性差异产生的那部分费用。从上述公式我们还可以看出,因为企业实行的是权责发生制,所以企业计算所得税费用的目的就是要核实权责发生制下应该确认的费用。

### 主要参考文献

1. 财政部注册会计师考试委员会办公室.税法.北京:中国财政经济出版社,2006

2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006