

# 谈所得税会计中的资产负债表债务法

向增先

(曲靖师范学院 云南曲靖 655011)

**【摘要】** 资产与负债的变动,本质上体现了会计要素对会计核算系统的影响。本文在分析会计要素相互关系的基础上,阐述了资产负债表债务法在所得税会计中的运用。

**【关键词】** 会计要素 资产负债表债务法 纳税影响

## 一、资产负债表债务法与暂时性差异

资产负债表法的理论基础是资本维持观,即只有在原资本得到维持或成本已经得到弥补之后,才能确认损益。企业在一定期间所实现的收益或亏损,必然表现为资产和负债的变动,收入有资产增加或负债减少相伴随,成本费用或减少企业资产或增加负债。资产与负债的变动本质上体现了会计要素对会计核算系统的影响,这为转变所得税会计理念、采用资产负债观奠定了理论基础。所谓资产负债观是指在制定规范某类交易或事项的准则时,首先规范由此类交易或事项产生的有关资产和负债的确认、计量,然后再根据所定义的资产和负债的变化来确认收益。在资产负债观下,对收益的确定不需要考虑实现问题,只要企业的净资产增加了,就应当作为收益确认(不包括新增投资或向投资者分配利润)。《企业会计准则第18号——所得税》阐述的资产负债表债务法是从资产负债表

号——金融工具确认和计量的规定及其应用指南的解释:可供出售金融资产发生减值时,即使该金融资产没有终止确认,原直接计入所有者权益中的、因公允价值下降形成的累计损失,应当予以转出,计入当期损益。原因公允价值下降形成的累计损失:  $16\ 280 - 38\ 548.80 = -22\ 268.80$ (元)。确认资产减值损失前账面价值:  $95 \times 10\ 000 + 8\ 890.75 = 958\ 890.75$ (元)。应确认的资产减值损失:  $94 \times 10\ 000 - 958\ 890.75 - 22\ 268.80 = -41\ 159.55$ (元)。借:资产减值损失41 159.55元;贷:可供出售金融资产——公允价值变动18 890.75元,资本公积——其他资本公积22 268.80元。

$2 \times 09$ 年12月31日摊余成本=期初摊余成本-偿还的本金±利息调整摊销-已发生的减值损失=  $972\ 268.80 + 8\ 890.75 - 41\ 159.55 = 940\ 000$ (元)。  $2 \times 09$ 年12月31日账面价值为940 000元。收取利息的会计处理从略。

通过上述会计处理可以看出,前期因公允价值下降形成的累计损失,通过确认资产减值损失最终计入了摊余成本,影响下期利息的计算。

例3:承例2,  $2 \times 10$ 年12月31日,乙公司财务情况出现好转,该债券的公允价值上升为96元。

出发,通过比较资产负债表列示的资产、负债按照会计准则确定的账面价值与按税法确定的计税基础,对两者之间的差异分别应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

1. 应纳税暂时性差异。所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。若资产账面价值大于计税基础或负债账面价值小于计税基础,将形成应纳税暂时性差异,负债账面价值小于计税基础在现实中很难有具体的运用,从逻辑推理的角度看有会计确认收入在前、税法确认收入在后,会计确认费用在后、税法确认费用在前等情形。应纳税暂时性差异形成递延所得税负债。

2. 可抵扣暂时性差异。若资产账面价值小于计税基础或负债账面价值大于计税基础,将形成可抵扣暂时性差异。可抵

(1)计提利息。应收利息:  $1\ 000\ 000 \times 3\% = 30\ 000$ (元),应确认利息收入=摊余成本×实际利率=  $940\ 000 \times 4\% = 37\ 600$ (元)。利息调整:  $37\ 600 - 30\ 000 = 7\ 600$ (元)。借:应收利息30 000元,可供出售金融资产——利息调整7 600元;贷:投资收益37 600元。

(2)资产减值损失。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定及其应用指南的解释:对于已确认减值损失的可供出售债务工具,在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与原减值损失确认后发生的事项有关的,原确认的减值损失应当予以转回,计入当期损益。

资产减值损失转回前账面价值:  $940\ 000 + 7\ 600 = 947\ 600$ (元),资产减值损失转回金额:  $96 \times 10\ 000 - 947\ 600 = 12\ 400$ (元),借:可供出售金融资产——公允价值变动12 400元;贷:资产减值损失12 400元。

**【注】** 本文系山东省教育厅课题“新企业会计准则下企业销售退回对所得税的影响分析研究”(编号:S07WB02)的阶段性成果。

## 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

扣暂时性差异形成递延所得税资产。形成原因,一是资产账面价值小于计税基础,表明该资产于未来期间产生的经济利益流入低于按税法规定可以扣除的金额,形成可抵扣暂时性差异。二是负债账面价值大于计税基础,如计提的各项资产减值准备。

3. 永久性差异。永久性差异是在计算收益、费用的口径方面会计与税法规定不同,不影响资产、负债的确认,只是调节应纳税所得额和所得税费用,资产与负债账面价值与计税基础一致,暂时性差异为零。

## 二、资产负债表债务法的运用

例:假设某企业2008年会计利润为1 000万元,当年实现营业收入6 360万元,年平均职工人数200人,已预交所得税200万元,上年度亏损200万元(在税前5年弥补期),所得税税率25%。本年存在以下调整事项:①实际发放职工工资400万元,并按4.5%计提了两项工资费用;②购买国库券利息收入90万元;③固定资产在建工程领用自产A产品,成本价40万元,公允价值(计税价)60万元;④计提固定资产折旧140万元,上年年末增加的固定资产原值1 500万元,预计使用年限10年,预计净残值100万元,按年限平均法计提折旧,税法规定折旧年限为7年;⑤存货账面余额为1 000万元,计提减值准备80万元;⑥业务招待费实际支付40万元;⑦投资性房地产账面价值为1 200万元,期末资产公允价值为1 300万元,假设按公允价值模式计量;⑧由于污染环境被环保局罚款20万元,列入“营业外支出”科目核算;⑨委托代销商品协议价300万元,成本200万元,收到代销清单,由于还没有收到款项,企业未作收入核算;⑩企业应支付广告宣传费1 020万元,税法规定扣除比例为15%;⑪企业交易性金融资产账面价值为600万元,年末公允价值为500万元。分析上述业务对应纳税所得额的影响以及差异形成,计算账面价值和计税基础。

1. 实际发放职工工资400万元,并按4.5%计提了两项工资费用。按税法规定,企业发生的合理的工资薪金支出、依据国务院有关主管部门或省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的公益性社会保险和住房公积金,准予扣除。故此项不存在差异。

2. 购买国库券利息收入90万元。此项业务形成永久性差异,暂时性差异为零,要调减应纳税所得额90万元。

3. 固定资产在建工程领用自产A产品,成本价40万元,公允价值(计税价)60万元。此项业务形成永久性差异,暂时性差异为零,按税法规定应视同销售,调增应纳税所得额20万元。

4. 计提固定资产折旧额140万元。上年年末增加的固定资产原值1 500万元,预计使用年限10年,预计净残值100万元,按平均年限法折旧,税法规定折旧年限为7年。资产账面价值=1 500-140=1 360(万元),资产计税基础=1 500-(1 500-100)÷7=1 300(万元)。资产账面价值大于计税基础,形成应纳税暂时性差异60万元,调减应纳税所得额60万元。递延所得税负债=60×25%=15(万元)。

5. 存货账面余额为1 000万元,计提减值准备80万元。资产账面价值=1 000-80=920(万元),资产计税基础=1 000(万

元),资产账面价值小于计税基础,形成可抵扣暂时性差异80万元,调增应纳税所得额80万元。递延所得税资产=80×25%=20(万元)。

6. 业务招待费实际支付40万元。按税法规定可以扣除的业务招待费=40×60%=24(万元)。此项业务形成永久性差异,暂时性差异为零,超标准列支的业务招待费16万元,要调增应纳税所得额。

7. 投资性房地产账面价值为1 200万元,期末公允价值为1 300万元。资产账面价值大于计税基础,形成应纳税暂时性差异100万元,调减应纳税所得额100万元。递延所得税负债为100×25%=25(万元)。

8. 由于污染环境被环保局罚款20万元,列入“营业外支出”科目核算。行政性罚款不允许从收入中扣除,此项业务形成永久性差异,暂时性差异为零,不允许扣除的罚款20万元,要调增应纳税所得额。

9. 委托代销商品协议价300万元,成本200万元,收到代销清单,由于还没有收到款项,企业未作收入核算。此项业务属于会计差错,会计应补计收入结转成本,按净收益100万元调增应纳税所得额。

10. 企业应支付广告宣传费1 020万元,税法规定扣除比例为15%,此项业务形成永久性差异,暂时性差异为零,超标准列支的广告宣传费66万元(1 020-6 360×15%),要调增应纳税所得额。

11. 企业交易性金融资产账面价值为600万元,年末公允价值为500万元。资产账面价值小于计税基础,形成可抵扣暂时性差异100万元,调增应纳税所得额100万元。递延所得税资产=100×25%=25(万元)。

另外,未弥补亏损是特殊项目产生的暂时性差异,与可抵扣暂时性差异具有同样作用,形成递延所得税资产,应调减应纳税所得额。递延所得税资产=200×25%=50(万元)。

计算应纳税所得额、所得税费用、递延所得税资产或负债。应纳税所得额=1 000-90+20-60+80+16-100+20+100+66+100-200=952(万元);应交所得税=952×25%=238(万元);应补交所得税=238-200=38(万元);递延所得税资产=80×25%+100×25%+200×25%=95(万元);递延所得税负债=60×25%+100×25%=40(万元);所得税费用=38+40-95=-17(万元)。

编制年末汇算所得税分录。借:所得税费用17万元,递延所得税资产95万元;贷:应交税费——应交所得税38万元,递延所得税负债40万元。

## 主要参考文献

1. 朱开悉. 会计报告、会计方程与会计误差. 会计研究, 2007; 9
2. 黄晓波. 基于广义资本的财务报告. 会计研究, 2007; 10
3. 陈敏. 新会计准则变化点及案例说明. 北京: 中国财政经济出版社, 2008
4. 黄凤羽. 税收筹划策略、方法与案例. 大连: 东北财经大学出版社, 2007