

# 所得税会计准则概念解析

黄芳

(广州石油培训中心 广州 510510)

**【摘要】**新的所得税会计准则用资产负债表债务法取代了利润表债务法。在这种方法体系中出现了一些新的概念和新的核算程序。相比而言,新的核算程序理解和运用起来并不困难,较困难的是对相关概念的理解。本文拟采用图示法来解析这些概念。

**【关键词】**计税基础 暂时性差异 永久性差异

## 一、整体思路

资产负债表债务法立足于资产、负债的账面价值和计税基础,而资产、负债会引起成本费用的发生,它最终会导致应税利润的抵减,这就说明资产、负债的账面价值与计税基础的差额能够反映会计利润与应税所得的差异,即所得税会计的研究内容。

对所得税会计整体而言,资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差额为暂时性差异,暂时性差异乘以对应的所得税税率即为递延所得税资产或负债。所以学习所得税会计准则的关键在于对计税基础、暂时性差异、递延所得税资产和递延所得税负债等概念的理解,尤其是对计税基础和暂时性差异的理解。

## 二、主要概念

**1. 计税基础。**计税基础是所得税会计准则中最基础、最重要的概念,其理解起来有一定难度。

(1)资产的计税基础。所得税会计准则规定,资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中,计算应税所得时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。“收回资产账面价值”可理解为某项资产在使用或处置时转入相关成本或费用,比如存货在领用时转入生产成本,销售时结转销售成本。“可以自应税经济利益中抵扣的金额”可理解为允许作为在税前列支的成本或费用。所以,资产的计税基础是按照税法的规定,某项资产在使用或最终处置过程中,允许作为在税前列支的成本或费用。这里要关注两个时点上的入账价值及两种制度下的处理方法。下面以例题及图示说明。

例 1:假设某企业购入一批存货,成本为 1 000 万元,即资产入账价值为 1 000 万元。而购入时,税法上并没有什么不同规定,则税法上确认的资产入账价值也为 1 000 万元。按所得税会计准则规定,企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。如何确定?要考虑收回资产账面价值时会计上和税法上对该资产有什么不同的处理方法。按照存货会计准则规定,估计其可变现净值为 800 万元,对于可变现净值低于成本的差额,应当计提存货跌价准备 200 万元,则使用或处理该

存货时,会计上账面价值为 800 万元;由于税法规定资产的减值损失在发生实质性损失前不允许税前扣除,故该批存货的计税基础仍为 1 000 万元,两者之间的差额 200 万元即为暂时性差异。如图 1 所示(单位:万元):

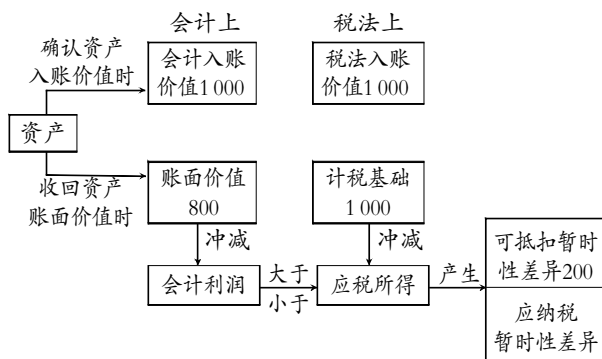


图 1

由以上分析可见,通常情况下,资产取得时的入账价值与计税基础是相同的,后续计量因会计准则规定与税法规定不同,可能造成账面价值与计税基础出现差异。

(2)负债的计税基础。所得税会计准则规定,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税所得时按照税法规定可予抵扣的金额。这意味着会计上在本期确认了负债并计入了当期损益,而税法上要求在将来期间才允许税前列支费用,未来期间负债账面价值减去可税前列支的费用的差额为负债的计税基础。对负债的计税基础的理解与对资产的计税基础的理解有类似之处,但不完全相同。

例 2:假设某企业期末发生了一项预计负债,预计时在会计上按照最佳估计数确认入账价值为 1 000 元,并计入相关资产成本或当期损益,而税法上并不确认其入账价值。假设将来该项预计负债在清偿时,会计上的账面价值仍为 1 000 元,而按税法规定清偿时可抵扣金额为 1 000 元,账面价值减去按税法规定可予抵扣的金额为负债的计税基础,即该项预计负债的计税基础为 0。如图 2 所示(单位:元):

由以上分析可见,一般的负债,如短期借款、应付票据、应

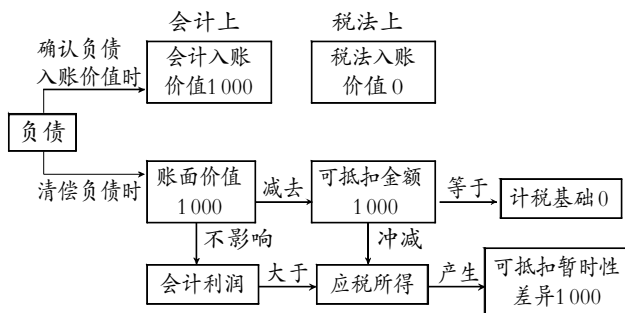


图2

付账款、其他应付款等的确认和偿还，不会对当期损益和应税所得产生影响，其计税基础即为账面价值。某些情况下，负债的确认可能会涉及损益，进而影响不同期间的应税所得，使得其计税基础与账面价值之间产生差额。

2. 暂时性差异。所得税会计准则规定，暂时性差异是指资产或负债的账面金额与其计税基础之间的差额。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。两者都是在资产或负债收回的过程中导致所得税费用和应付税款不同的动因。顾名思义，前者产生应税金额，后者产生可抵扣金额。具体可按如下规律判断：

(1)若资产的账面价值大于计税基础，则产生应纳税暂时性差异；资产的账面价值小于计税基础，则产生可抵扣暂时性差异。资产收回账面价值即该项资产计入相关成本或费用，未来的经济利益减去会计账面价值等于会计利润，未来的经济利益减去计税基础则等于应税所得。当未来的应税所得大于会计利润，未来需多交税，则产生应纳税暂时性差异；当未来的应税所得小于会计利润，未来可少交税，则产生可抵扣暂时性差异。续例1资料，上述存货在使用或处置时会计上的账面价值为800万元，其计税基础为1000万元，即资产的账面价值小于计税基础，则未来的会计利润将比应税所得多200万元，未来少交税，站在现在的角度，则理解为可抵扣暂时性差异。反之，账面价值为1000万元，计税基础为800万元，则产生应纳税暂时性差异。(图解见图1)

(2)若负债的账面价值大于计税基础，则产生可抵扣暂时性差异；负债的账面价值小于计税基础，则产生应纳税暂时性差异。负债在清偿时，对未来的会计利润没有影响，但税法上，负债在清偿时才能在税前抵扣费用。未来的会计利润大于应税所得，意味着未来少交税，则产生可抵扣暂时性差异；或未来的会计利润小于应税所得，意味着未来多交税，则产生应纳税暂时性差异。续例2资料，该项预计负债预计时账面价值为1000元，则按税法规定清偿时可抵扣金额为1000元，则计税基础为0，此时负债账面价值大于计税基础，如上所述产生了可抵扣暂时性差异。(图解见图2)

假设发生这样一项负债，其账面价值为1000元，而按税法规定清偿时可自应税所得中抵扣的金额为0，则计税基础为1000元，不产生暂时性差异。这种情况比较常见。假设出现这样的负债，其账面价值为1000元，而按税法规定清偿时要增加收入200元，即可抵扣金额为负数，则计税基础为

1200元，将使未来的会计利润小于应税所得，则产生应纳税暂时性差异。这种情况极少出现。

3. 递延所得税资产与递延所得税负债。所得税会计准则规定，存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的，应当按照准则规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。但并不是所有的暂时性差异都要确认递延所得税资产或负债，具体情况准则有所规定，此处不详细阐述。

### 三、概念延伸

1. 递延所得税资产确认原则。所得税会计准则规定，企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应税所得为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。如图2所示，可清晰地看到可抵扣暂时性差异1000元是由于按税法规定冲减后的应税所得小于会计利润而产生的，若产生的应税利润比可抵扣金额1000元还小，则应税所得为负数，意味着还需在以后期间产生的应税利润中抵扣，而此时已超过资产或负债的有效期，意味着要冲减其他期间、其他资产获得的应税利润。这说明未来没有这么多的应税利润可抵扣，即可抵扣暂时性差异不能实现这么多，按1000元的可抵扣暂时性差异来确认递延所得税资产，显然计多了，不符合谨慎性原则。那么究竟应该确认多少递延所得税资产？确认递延所得税资产，不仅要根据可抵扣暂时性差异的金额，还要估计未来能产生多少应税利润。假如某企业的企业所得税税率为33%，估计未来产生的应税利润超过1000元，可按1000元来确认递延所得税资产330元(1000×33%)，若估计未来产生的应税利润低于1000元，比如为800元，则可按800元来确认递延所得税资产264元(800×33%)。

2. 永久性差异。利润表债务法下，永久性差异是指由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同所产生的税前会计利润与应税所得之间的差异。永久性差异只影响发生当期的损益，不会影响未来期间的损益，是一种绝对性差异。对于资产而言，永久性差异是指一项资产在未来取得经济利益时在税法上规定是不需纳税的，未来不纳税意味着计税基础就等于其账面价值，无差额产生。对于负债而言，永久性差异是指一项负债在未来期间计算应税所得时按照税法规定可予抵扣的金额为0，此时，其计税基础还是等于其账面价值。

由此可见，永久性差异可用上述计税基础的概念来解释。虽然新所得税会计准则条文中并未提出永久性差异的概念，但笔者认为会计利润与应税所得的差异应包括永久性差异和暂时性差异，并且可以从计税基础和账面价值是否存在差额来判断差异类别：有差额的则产生暂时性差异；没差额但对本期应税所得计算有影响的则产生永久性差异；没差额又对本期应税所得计算没有影响则不存在纳税调整的问题。

### 主要参考文献

1. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
2. 最新企业会计准则讲解与运用编写组. 最新企业会计准则讲解与运用. 上海: 立信会计出版社, 2006