暂时性差异的不同表现形式及其核算

谢 菲

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】如何理解和确认暂时性差异是资产负债表债务法运用的核心问题。本文从暂时性差异的不同表现形式出发,分析了资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异,并通过实例具体说明其账务处理。

【关键词】暂时性差异 表现形式 账务处理

《企业会计准则第18号——所得税》要求企业采用资产负债表债务法进行所得税的会计处理。这是基于资产和负债的变动来计量收益的资产负债观在所得税会计处理中的具体体现。

由于资产负债表债务法是从暂时性差异产生的本质出发,去分析暂时性差异产生的原因以及对期末资产、负债的影响,所以它要求所得税进行跨会计期间核算,从而确认递延所得税负债或递延所得税资产。因此,如何理解和确认暂时性差异,是资产负债表债务法的核心问题。本文拟从暂时性差异的表现形式出发,分析、判断其差异的性质,以便正确进行所得税会计的账务处理。

一、暂时性差异及其表现形式

暂时性差异是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。

资产的计税基础是指按税法规定该项资产在未来使用或处置时,允许作为成本或费用于税前扣除的金额。负债的计税基础是指其账面价值减去该项负债在未来期间可在税前列支的金额。

按不同的标准,暂时性差异可分为下列两种:

1. 按其对未来应纳税额的影响,可分为应税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

2. 按其形成原因,可分为时间性差异和其他暂时性差异。

暂时性差异的具体分类和表现形式如下表所示。

分类标准	类 别	表 现 形 式
对纳税的影响	应税暂时性差异	资产的账面价值大于其计税基础 或负债的账面价值小于其计税基础
	可抵扣暂时性差异	资产的账面价值小于其计税基础 或负债的账面价值大于其计税基础
产生原因	时间性差异	会计收益大于应税收益的时间性差异
		应税收益大于会计收益的时间性差异
	其他暂时性差异	资产的账面价值大于其计税基础 或负债的账面价值小于其计税基础
		资产的账面价值小于其计税基础 或负债的账面价值大于其计税基础

二、应纳税暂时性差异

应税暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额的暂时性差异。该差异与适用税率之积,应确认为递延所得税负债。这种差异的表现形式如下:一是资产的账面价值大于其计税基础,二是负债的账面价值小于其计税基础。

(一)资产的账面价值大于其计税基础

资产的账面价值大于其计税基础,主要有以下几种情况:

1. 新准则对交易性金融资产、可供出售的金融资产、投资性房地产引入公允价值予以计量。当期末公允价值大于其资产的账面价值时,一方面调增相关资产的账面价值;另一方面确认公允价值变动收益,贷记"公允价值变动损益"科目。由于税法按"收入费用观"计量收益,不确认这类资产在持有期间的收益,于是会产生应税暂时性差异。

2. 新准则对企业无形资产的账务处理作出下列规定:①企业对"新产品、新工艺、新技术"等研发项目的投入费用,可以分为研究与开发两个阶段,研究阶段支出的费用,直接计入当期损益(即费用化),符合条件的开发阶段支出的费用,则可确认为无形资产的成本(即资本化);②对使用寿命不确定的无形资产不进行摊销。税法规定:一是对所有的研发支出都可以在税前扣除,二是对所有的无形资产均应在一定的使用年限予以摊销,这就必然会导致无形资产的账面价值大于其计税基础,从而产生应税暂时性差异。

3. 新准则对企业制造的用于对外出售的大型机械设备等所发生的借款费用,只要符合条件,其借款费用就予以资本化。税法规定对从金融机构取得的借款,其利息费用都可在税前扣除,这必然会导致存货的账面价值大于其计税基础。

4. 若税法规定的时间短于会计的使用年限,而且会计采用的折旧方法与税法采用的折旧方法不同(如会计采用直线法计提折旧,税法采用加速折旧),则必然会出现资产的账面价值大于其计税基础的情况。

5. 新会计准则规定:非同一控制下的企业合并,购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为企业的资产(即商誉)。但是,税法不

确认企业外购商誉的价值,因此该项资产的计税基础为零。

下面，举例来说明资产的账面价值大于其计税基础的会计处理。

例:2007年A公司投资于一项新产品的研发，本年共投入资金300万元,其中有200万元用于“开发”阶段,因符合无形资产确认的条件，故予以资本化。该项专利使用年限为5年,采用直线法进行摊销。假定该企业各年实现的会计利润均为1 000万元,并无其他纳税调整事项,且企业所得税税率为30%。试问该如何进行企业所得税的财务处理?

分析：在本例中，会计准则与税法规定之间存在两项差异:一是150万元的永久性差异,这是由于会计准则与税法规定计算该项费用的口径不一致而产生的差异；二是200万元的应纳税暂时性差异。会计上,这200万元的开发费用资本化后,该项无形资产的账面价值为200万元,而计税基础为零。这样,资产的账面价值必然大于其计税基础,由此产生递延所得税负债。

本例暂时性差异的计算及其账务处理如下:

(1)2007年企业实现利润1 000万元,减去税法规定允许扣除的150万元,企业应纳所得税为:(1 000-150)×30%=255(万元)。

当期无形资产的账面价值为200万元。该项资产的计税基础则为零,而资产的账面价值大于其计税基础,两者的差额200万元属于应纳税暂时性差异，其递延所得税负债应当确认为:200×30%=60(万元)。

当期利润表上的所得费用为当期应纳所得税与递延所得税之和,即:255+60=315(万元)。

编制会计分录如下:借:所得税费用315万元;贷:应交税费——应交所得税255万元,递延所得税负债60万元。

(2)2008~2012年,资产的计税基础各年均为0,资产的账面价值分别为160万元、120万元、80万元、40万元和零。2012年年末,资产的账面价值也为零,与其计税基础相同。

各年累计应纳税暂时性差异分别为160万元、120万元、80万元、40万元和零。

从2008年开始,各年递延所得税负债的发生额均为负数(-12万元),它表明递延所得税负债发生相反方向的变化。

2012年，由于资产的账面价值与其计税基础均为零,所以当期的递延所得税负债转回后,期末余额也为零。

从2008年起,每年实现利润均为1 000万元,应纳企业所得税为300万元。利润表上的所得税费用均为当期应纳所得税与递延所得税之差:300-12=288(万元)。

编制会计分录如下:借:所得税费用288万元,递延所得税负债12万元;贷:应交税费——应交所得税300万元。

(二)负债的账面价值小于其计税基础

新准则规定:对交易性金融负债,采用公允价值计量。在资产负债表日,当公允价值小于账面价值时,一方面调减负债的账面价值;另一方面确认公允价值变动收益,贷记“公允价值变动损益”科目。由于税法不确认这类负债在持有期间的收益，所以该项负债可在税前列支的金额是负债的初始入账价值,于是产生了应税暂时性差异。

三、可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。该差异与适用税率之积,应确认为递延所得税资产。这种差异的表现形式如下:一是资产的账面价值小于其计税基础,二是负债的账面价值大于其计税基础。

(一)资产的账面价值小于其计税基础

资产的账面价值小于其计税基础,主要有以下几种情况:

1. 对交易性金融资产、可供出售的金融资产、投资性房地产按公允价值计量。当期末公允价值小于其资产的账面价值时,一方面确认公允价值变动损失,借记“公允价值变动损益”科目;另一方面调减资产的账面价值,贷记××资产。因为税法不确认该项资产在持有期间的损失，所以其计税基础是不变的。

2. 资产减值准则规定:企业应当在会计期末判断资产是否存在可能发生减值的迹象，若资产的可收回金额低于其账面价值,则应将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额应确认为资产减值损失,而计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。由于税法规定各项资产,应在有关财产损失实际发生当期才能申报扣除，因此凡是计提资产减值准备的会计处理,必然出现资产的账面价值小于其计税基础的情况。

3. 若税法规定的使用时间长于会计制度规定的使用年限,而且会计采用的折旧方法与税法采用的折旧方法不同(如会计采用加速折旧法,税法采用直线法),则必然会出现资产的账面价值小于其计税基础的情况。

(二)负债的账面价值大于其计税基础

在实际中，负债的账面价值大于其计税基础要比小于其计税基础更为普遍。这主要是负债的账面价值与计税基础通常相同,即负债的清偿对应纳所得税没有影响。但是,当会计确认费用的时间和金额与税法规定的时间和金额出现不同时,两者就会产生差异。主要有以下几种情况:

1. 企业销售产品后,为了保证产品质量,往往对客户有一定期限内包退、包修、包换等承诺。面对这种情况,企业的会计部门就应根据以前年度的销售状况对可能发生的该项预计负债作出估计，并按照履行相关义务所需支出的最佳估计数进行初始计量,而按税法只能对实际发生的费用在税前扣除,这样就会出现负债的账面价值大于其计税基础的情况。

2. 房地产开发企业,对预收的客户房款,因其不符合收入确认的条件,只能作负债处理,而税法规定按收付实现制征税，允许将从未来经济利益中扣除的金额作为该项负债的账面价值,故此计税基础为零,于是,导致了负债的账面价值大于其计税基础。

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. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006