



# 所得税核算之利润表债务法 与资产负债表债务法研究

北京机械工业学院 卢静 包育红

**【摘要】** 本文对所得税核算的利润表债务法和资产负债表债务法进行了详细的比较,并通过典型事项加以说明,以期对所得税会计准则的顺利实施有所帮助。

**【关键词】** 利润表债务法 资产负债表债务法 比较

利润表债务法是将本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额递延和分配到以后各期,并同时转回原已确认的时间性差异的所得税影响金额,在税率变动或开征新税时需要调整递延税款的账面余额。资产负债表债务法主要考虑一项资产和负债的账面金额与其计税基础之间的暂时性差异,先确定递延所得税资产或递延所得税负债,然后倒挤出本期所得税费用。

## 一、利润表债务法与资产负债表债务法的区别

1.所使用的递延概念不同。利润表债务法使用“递延税款”概念,其借方余额和贷方余额分别代表预付税款和应付税款,在资产负债表上作为一个独立项目反映。资产负债表债务法采用“递延所得税资产”和“递延所得税负债”概念,大大拓展了递延税款的含义,更具有现实意义。

2.对收益的理解不同。利润表债务法依据收入/费用观确定收益,强调收益是收入与费用的配比,注重的是收入与费用在会计与税法中确认的差异。而资产负债表债务法依据资产/负债观确定收益,强调资产负债表是最重要的会计报表。

3.暂时性差异的分析程序不同。利润表债务法是以利润表中的收入和费用项目为着眼点,逐一确认收入和费用项目在会计与税法上的时间性差异,并将这些差异对未来的影响看做是对本期所得税费用的调整。资产负债表债务法则以资产负债表中的资产和负债为着眼点,逐一确认资产和负债项目的账面金额与其计税基础之间的暂时性差异,暂时性差异所反映的是累计的差额,而非当期的差额。

4.核算结果不同。对于暂时性差异的税收结果,资产负债表债务法在其产生的当期就确认为递延所得税资产或递延所得税负债,并在以后各期转回。两种方法核算下的本期及以后各期的递延所得税资产或递延所得税负债及所得税费用的金额均不相等。

5.确认财务报表项目的程序不同。在利润表债务法下,利润表项目是直接确认,资产负债表项目是间接确认,即首先计算出当期的所得税费用。然后根据所得税费用与当期应交所得税的差额,倒挤出本期发生的递延税款。而在资产负债表债务法下,资产负债表项目是直接确认,利润表项目是间接确认,即首先计算出期末递延所得税资产或递延所得税负债,然后倒挤出本期所得税费用。

## 二、固定资产折旧涉及的所得税问题

例1:某公司2001年年初购进价值10 000万元的设备,该资产使用期限为4年(期满无残值),税法规定用直线法计提折旧,而公司采用年数总和法。假设该公司每年税前会计利润为8 000万元,2001年适用所得税税率为30%,2002年改为40%。要求:分别利用资产负债表债务法和利润表债务法计算应交所得税和所得税费用。

分析计算过程,如表1、表2所示(单位:万元):

表1 资产负债表债务法计算过程

项目 \ 年度	2001年	2002年	2003年	2004年
会计折旧①	4 000	3 000	2 000	1 000
税法折旧②	2 500	2 500	2 500	2 500
账面价值③(账面原价-累计会计折旧)	6 000	3 000	1 000	0
计税基础④(账面原价-累计税法折旧)	7 500	5 000	2 500	0
累计暂时性差异⑤=③-④	(1 500)	(2 000)	(1 500)	0
所得税税率⑥	30%	40%	40%	40%
应交所得税⑦	2 850	3 400	3 000	2 600
期初递延所得税资产⑧	0	450	800	600
期末递延所得税资产⑨	450	800	600	0
所得税费用⑩=⑦+⑧-⑨	2 400	3 050	3 200	3 200

表2 利润表债务法计算过程

项目 \ 年度	2001年	2002年	2003年	2004年
会计折旧	4 000	3 000	2 000	1 000
税法折旧	2 500	2 500	2 500	2 500
时间性差异	(1 500)	(500)	500	1 500
所得税税率	30%	40%	40%	40%
所得税费用	2 400	3 050	3 200	3 200
应交所得税	2 850	3 400	3 000	2 600
递延税款	450	350	(200)	(600)

说明:2002年所得税费用=8 000×40%-1 500×(40%-30%)=3 050(万元)。

如果该公司在2001~2005年间每年应税收益分别为:

-200万元、40万元、40万元、50万元、80万元,适用所得税税率始终为33%,无其他暂时性差异。分析计算过程如下:

利润表债务法下:①2001年、2002年、2003年和2004年无所得税相关会计分录。②2005年会计分录:借:所得税3.3万元;贷:应交税金——应交所得税3.3万元。

资产负债表债务法下:①2001年,借:递延所得税资产66万元;贷:所得税——补亏减税66万元。②2002年,借:所得税13.2万元;贷:递延所得税资产13.2万元。③2003年,借:所得税13.2万元;贷:递延所得税资产13.2万元。④2004年,借:所得税16.5万元;贷:递延所得税资产16.5万元。⑤2005年,借:所得税26.4万元;贷:递延所得税资产23.1万元,应交税金——应交所得税3.3万元。

### 三、合并会计报表涉及的所得税问题

在合并会计报表编制过程中,要对纳入合并范围的集团内各企业的内部销售商品、固定资产和无形资产包含的未实现内部销售利润予以抵销,因此未实现内部销售利润计算的所得税也需要抵销。

1. 内部销售商品形成未实现内部销售利润的所得税会计处理。

例2:子公司2004年向母公司销售一批商品1000万元,成本为750万元,销售毛利率为25%,母公司没有对外销售,全部形成期末存货。母公司2004年的净利润20000万元,除未实现内部销售利润外无其他调整事项。2005年母公司将该批商品以1200万元的价格全部对外销售,双方的所得税税率都是33%。

分析计算过程:2004年内部销售商品形成未实现内部销售利润,因而所得税也需要抵销。在子公司分别纳税的情况下,所得税费用及应交所得税 $= (1000-750) \times 33\% = 82.5$ (万元);在母公司统一计算所得税时,企业集团的应交所得税 $= [20000 - (1000-750)] \times 33\% = 6517.5$ (万元),企业集团合并所得税费用 $= 20000 \times 33\% = 6600$ (万元)。

利润表债务法下,母公司的会计处理为:借:所得税6600万元;贷:应交税金——应交所得税6517.5万元,递延税款82.5万元。子公司编制单独纳税的所得税分录为:借:所得税82.5万元;贷:应交税金——应交所得税82.5万元。母公司编制合并会计报表抵销分录为:借:递延税款82.5万元;贷:所得税82.5万元。

资产负债表债务法下,母公司的会计处理为:借:所得税6600万元;贷:应交税金——应交所得税6517.5万元,递延所得税负债82.5万元。子公司编制单独纳税的所得税分录为:借:所得税82.5万元;贷:应交税金——应交所得税82.5万元。母公司编制合并会计报表抵销分录为:借:递延所得税负债82.5万元;贷:所得税82.5万元。同时,2005年因内部销售商品全部对外销售而使未实现内部销售利润得以实现,因此只需抵销上期因内部销售商品形成的未实现内部销售利润使子公司单独纳税而多交所得税对本期期初未分配利润的影响。会计分录为:借:所得税82.5万元;贷:期初未分配利润82.5万元。

2. 内部销售固定资产、无形资产形成未实现内部销售利润的所得税会计处理。

例3:子公司2004年以800万元向母公司销售一台设备,该设备原值1000万元,已提折旧500万元,尚可使用年限为5年,母公司采用直线法计提折旧。母公司2004年的净利润20000万元,假设无其他调整事项,双方的所得税税率都是33%。

分析计算过程:

(1)2004年内部销售固定资产形成未实现内部销售利润,因而所得税也需要抵销。在子公司分别纳税情况下,所得税费用和应交所得税 $= (1000-500) \times 33\% = 165$ (万元);在母公司统一计算所得税时,企业集团应交所得税 $= [20000 - (1000-500)] \times 33\% = 6435$ (万元),企业集团合并所得税费用 $= 20000 \times 33\% = 6600$ (万元)。

利润表债务法下,母公司的会计处理为:借:所得税6600万元;贷:应交税金——应交所得税6435万元,递延税款165万元。子公司单独纳税的所得税分录为:借:所得税165万元;贷:应交税金——应交所得税165万元。母公司编制合并会计报表抵销分录为:借:递延税款165万元;贷:所得税165万元。

资产负债表债务法下,母公司的会计处理为:借:所得税6600万元;贷:应交税金——应交所得税6435万元,递延所得税负债165万元。子公司单独纳税的所得税分录为:借:所得税165万元;贷:应交税金——应交所得税165万元。母公司编制合并会计报表抵销分录为:借:递延所得税负债165万元;贷:所得税165万元。

(2)2005年首先抵销2004年年末未实现内部销售利润涉及的所得税对期初未分配利润的影响:本期由于计提折旧而使母公司在统一计算企业集团所得税时,应视同未实现内部销售利润100万元 $[(1000-500) \div 5]$ 得以实现,将其转回的所得税进行抵销。

利润表债务法下,抵销期初未实现内部销售利润涉及的所得税时,会计分录为:借:递延税款165万元;贷:期初未分配利润165万元。抵销本期因计提折旧而使未实现内部销售利润视同实现转回的所得税33万元 $(100 \times 33\%)$ 时,会计分录为:借:所得税33万元;贷:递延税款33万元。

资产负债表债务法下,抵销期初未实现内部销售利润涉及的所得税时,会计分录为:借:递延所得税负债165万元;贷:期初未分配利润165万元。抵销本期因计提折旧而使未实现内部销售利润视同实现转回的所得税33万元 $(100 \times 33\%)$ 时,会计分录为:借:所得税33万元;贷:递延所得税负债33万元。

通过上述会计处理,企业集团合并会计报表记录了因购买企业计提折旧而实现的内部销售利润产生的所得税费用,尚未实现的内部销售利润还剩400万元 $(500-100)$ ,对所得税的影响金额132万元 $(400 \times 33\%)$ 继续作为递延税款或递延所得税负债处理。

### 主要参考文献

- ①匡江,吴芳芳.关于所得税会计的几个特殊问题.财会研究,2005;12
- ②祝凤霞,刘国峰.预计负债涉税处理及案例解析.财会研究,2006;1