



所得税会计处理有关问题分析

首都经济贸易大学会计学院 李 刚

一、所得税会计处理的有关概念

1.时间性差异。应税收益和会计收益的差额,在一个期间内形成,可在随后的一个或几个期间内转回。其成因是由于会计准则或会计制度与税法在收入与费用确认和计量的时间上存在差异。

2.暂时性差异。从资产和负债看,一项资产或一项负债的计税基础和其在资产负债表中的账面价值之间的差额,随时间推移将会消除。该项差异在以后年度资产收回或负债清偿时,会产生应税利润或可抵扣金额。暂时性差异分为应税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。①应税暂时性差异,将导致在使用或处置资产、偿付负债的未来期间内增加应纳税所得额,由此产生递延所得税负债的差异。②可抵扣暂时性差异,将导致在使用或处置资产、偿付负债的未来期间内减少应纳税所得额,由此产生递延所得税资产的差异。

3.永久性差异。某一期间发生,以后各期不能转回或消除,即该项差异不影响其他会计期间。其成因是由于会计准则或会计制度与税法在收入与费用确认和计量的口径上存在差异。

4.资产的计税基础。企业收回资产账面价值的过程中,就计税而言可从流入企业的任何所得利益中予以抵扣的金额。

5.负债的计税基础。各项负债账面价值减去其在未来期间计算应税利润时可予以抵扣的金额。

二、时间性差异和暂时性差异辨析

时间性差异一定是暂时性差异,但暂时性差异并不都是时间性差异。以下几种情况将产生暂时性差异而不产生时间性差异:①子公司、联营企业或合营企业没有向母公司分配全部利润;②重估资产而在计税时不予调整;③购买法企业合并的购买成本,根据所取得的可辨认资产和负债的公允价值分配计入这些可辨认资产和负债,在计税时不作相应调整。

例 1:固定资产原值为 5 000 元,预计使用年限为 5 年,采用直线法计提折旧,期末无残值。税法允许采用双倍余额递

减法计提折旧。如果不存在销售协议但存在活跃市场,则以市场价格取代协议价格作为公允价值,最后的选择则是参考同行业类似资产最近交易价格或结果进行估计。即使是最后的选择结果也同样具有相当的可验证性。在企业以未来现金流量现值为基础计算可收回金额时,现金流量现值计算也需要以两个方面作为判断,一是现金流量,二是折现率,这两个方面都强调了取得的客观性。

5.提出企业总部资产、资产组、资产组组合等概念,使得资产减值的计算方法有了新变化。首先,资产是预期会给企

业带来经济利益(未来的现金流入)的资源,因此,以产生的现金流入是否独立于其他资产或资产组的现金流入为依据,对资产组进行认定,并以此作为资产减值的计算基础,能够更好地体现资产的本质。其次,在进行期末计量时,由于总部资产难以脱离其他资产或资产组产生独立的现金流入,所以总部资产单独进行减值处理不能反映因总部资产给企业带来的经济利益。新准则将总部资产和其他资产组或资产组合并计算可收回金额后再进行分摊,在体现资产定义的同时,提高了会计信息的相关性。○

(1)采用收益表债务法计算,见下表(金额单位:元):

期 间	1	2	3	4	5
会计折旧	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
税法折旧	2 000	1 200	720	540	540
差 额	1 000	200	-280	-460	-460

根据时间性差异的定义,可以判断这是一项时间性差异。

(2)采用资产负债表债务法计算,见下表(金额单位:元):

各期期末	0	1	2	3	4	5
账面价值	5 000	4 000	3 000	2 000	1 000	0
计税基础	5 000	3 000	1 800	1 080	540	0
差 额		1 000	1 200	920	460	0

根据暂时性差异的定义,可以判断这是一项暂时性差异。因此,时间性差异是暂时性差异。

以下暂时性差异不是时间性差异:①作为报告企业整体组成部分的国外经营主体的非货币性资产和负债以历史汇率折算;②资产和负债的初始确认的账面金额不同于其初始计税基础。

例 2:企业固定资产的账面价值为 1 万元,重估的公允价值为 2 万元,会计和税法都规定按直线法计提折旧,剩余使用年限为 5 年。会计按重估的公允价值计提折旧,税法按账面价值计提折旧。

(1)采用资产负债表债务法计算,见下表(金额单位:元):

各期期末	0	1	2	3	4	5
账面价值	20 000	16 000	12 000	8 000	4 000	0
计税基础	10 000	8 000	6 000	4 000	2 000	0
差 额	10 000	8 000	6 000	4 000	2 000	0

可以判断,这是一项暂时性差异。

(2)用收益表债务法计算,见下表(金额单位:元):

期 间	0	1	2	3	4	5
会计折旧	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000
税法折旧	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
差 额	-2 000	-2 000	-2 000	-2 000	-2 000	-2 000

可以判断,这不是一项时间性差异。其原因在于资产增值收益计入资产负债表的权益类,而不是计入损益表。因此,暂时性差异有可能不是时间性差异。

三、所得税会计处理方法

《企业会计准则第 18 号——所得税》规定所得税会计核算采用资产负债表债务法。

1.科目设置。

(1)企业应在损益类科目中设置“所得税”科目,核算企业按规定从当期损益中扣除的所得税费用。借方反映当期所得税费用,贷方反映当期结转的所得税费用及当期确认法下亏损当年确认的尚可抵扣亏损结转后期抵减所得税的利益。本科目结转后期末无余额。

(2)企业应在负债类科目中设置“应交税金——应交所得税”科目,核算企业按税法规定的应交所得税。贷方反映实际应交所得税,借方反映实际已交所得税,余额反映未交所得税。

(3)企业应在资产类科目中设置“递延所得税资产”科目,核算企业由于可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产及按能够结转后期的尚可抵扣的亏损和税款抵减的未来应税利润确认的递延所得税资产。借方反映确认的各类递延所得税资产,贷方反映当期已确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异发生回转时转回的所得税影响额以及税率变动或开征新税调整的递延所得税资产,余额反映尚未转回的递延所得税资产。

(4)企业应在负债类科目中设置“递延所得税负债”科目,核算企业由于应税暂时性差异确认的递延所得税负债。贷方反映确认的各类递延所得税负债,借方反映当企业确认递延所得税负债的应税暂时性差异情况发生回转时转回的所得税影响额以及税率变动或开征新税调整的递延所得税负债,余额反映尚未转回的递延所得税负债。

(5)企业应设置“递延税款备查登记簿”,详细记录发生的时间性差异的原因、金额、预计转销期限、已转销数额等。

(6)企业应在损益类科目中增设“营业外支出——递延所得税资产减值”科目。企业应在每一个资产负债表日,对递延所得税资产的账面价值进行复核,如果企业未来期间不可能获得足够的应税利润可供抵扣,应当减记递延所得税资产的账面价值,会计处理为:借记“营业外支出——递延所得税资产减值”科目,贷记“递延所得税资产”科目。

2.暂时性差异的会计处理。对暂时性差异采用跨期摊配法进行处理。其基本程序为:①确定产生暂时性差异的项目;②确定各年的暂时性差异;③确定该项差异对纳税的影响;④确定所得税费用,应交所得税加增减纳税影响等于当期所得税和递延所得税的总额。在采用资产负债表核算递延所得税时,如果预计转回期的税率能够合理确定,发生时按预计转回期的税率核算。另外,不论发生或是转销期间,如果税率变动,

均应进行调整。

例 3:2000 年 12 月 31 日购入价值 5 000 元的设备,预计使用期限为 5 年,无残值。会计采用直线法计提折旧,税法允许采用双倍余额递减法计提折旧。未扣折旧前的利润总额为 11 000 元,适用所得税税率为 15%。

资产负债表债务法下分三步进行会计处理:

步骤一,确定产生暂时性差异的项目,即设备折旧。

步骤二,确定各年的暂时性差异及该项差异对纳税的影响,见下表(金额单位:元):

项 目	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年	2005年
账面价值	5 000	4 000	3 000	2 000	1 000	0
计税基础	5 000	3 000	1 800	1 080	540	0
差 额	0	1 000	1 200	920	460	0
税 率		15%	15%	15%	15%	15%
差异时点值	0	150	180	138	69	0

步骤三,确定所得税费用,应交所得税加增减纳税影响等于当期所得税和递延所得税的总额。

各年的会计分录为:2001 年,借:所得税 1 500 元;贷:应交税金 1 350 元,递延所得税负债 150 元。2002 年,借:所得税 1 500 元;贷:应交税金 1 470 元,递延所得税负债 30 元。2003 年,借:所得税 1 500 元,递延所得税负债 42 元;贷:应交税金 1 542 元。2004 年,借:所得税 1 500 元,递延所得税负债 69 元;贷:应交税金 1 569 元。2005 年,借:所得税 1 500 元,递延所得税负债 69 元;贷:应交税金 1 569 元。

例 4:2000 年 12 月 31 日购入价值 5 000 元的设备,预计使用期限为 5 年,无残值。会计采用直线法计提折旧,税法允许采用双倍余额递减法计提折旧。未扣折旧前的利润总额为 11 000 元,适用所得税税率为 15%,第三年起适用所得税税率调整为 20%。

资产负债表债务法下分三步进行会计处理:

步骤一,确定产生暂时性差异的项目,即设备折旧。

步骤二,确定各年的暂时性差异及该项差异对纳税的影响,见下表(金额单位:元):

项 目	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年	2005年
账面价值	5 000	4 000	3 000	2 000	1 000	0
计税基础	5 000	3 000	1 800	1 080	540	0
差 额	0	1 000	1 200	920	460	0
税 率		15%	15%	20%	20%	20%
差异时点值	0	150	180	184	92	0

步骤三,确定所得税费用,应交所得税加增减纳税影响等于当期所得税和递延所得税的总额。

各年的会计分录为:2001 年,借:所得税 1 500 元;贷:应交税金 1 350 元,递延所得税负债 150 元。2002 年,借:所得税 1 500 元;贷:应交税金 1 470 元,递延所得税负债 30 元。2003 年,借:所得税 2 060 元;贷:应交税金 2 056 元,递延所得税负债 4 元。2004 年,借:所得税 2 000 元,递延所得税负债 92 元;贷:应交税金 2 092 元。2005 年,借:所得税 2 000 元,递延所得税负债 92 元;贷:应交税金 2 092 元。○