



# 资产负债表债务法下所得税的核算

湖南怀化学院 尹芳

《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“所得税准则”)规定所得税核算一律采用资产负债表债务法。由于现行会计准则与税法对资产与负债的计量认定存在差异,无疑增加了会计人员实务操作的难度。本文拟就相关问题进行探讨,以便会计人员更好地理解 and 执行所得税准则。

## 一、资产、负债以及其他项目的计税基础确定问题

所得税准则规定,企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。资产负债表债务法注重暂时性差异对未来所得税的影响,而资产、负债的发生最终导致应税利润的抵减,因此资产、负债以及不涉及资产负债项目的计税基础确定应遵循以下原则:

**1.相关性原则。**相关性原则要求可扣除的成本费用在性质和根源上必须与取得的应税收入相关。使用和处理固定资产、无形资产产生的收入是应税收入,而资本性支出在发生当期不得直接扣除,必须按税法规定分期折旧、摊销或计入有关投资的成本。因而,固定资产、无形资产的计税基础按取得时的初始成本扣除计税折旧或摊销额后的金额确定。

**2.确定性原则。**确定性原则要求成本费用已经发生时才能扣税,对未来可能发生的费用、损失不予考虑,如各种资产计提的减值准备只有在实际发生损失时才能抵扣应税利润。因此存货、应收账款、其他应收款、预付账款、交易性金融资产、持有到期的非权益性投资的计税基础应按账面金额而不是账面价值确定。

**3.历史成本原则。**历史成本原则要求对资产、负债等的计量基于交易或事项的实际交易价格或成本。具体表现为:①吸收合并或新设合并取得的按公允价值计价的资产和负债,其计税基础应按被合并企业的资产和负债的账面金额确定;②期末按市价调整的交易性金融资产,其计税基础应为取得交易性金融资产的实际成本;③期末按公允价值调整的存货,其计税基础应为取得存货时的实际成本;④期末按被投资企业权益计算调整的权益性长期投资,其计税基础应为取得长期投资的初始成本;⑤期末按公允价值调整的固定资产,计税基础应为取得时的原价扣除计税折旧后的金额;⑥期末按公允价值调整的在建工程,其计税基础应为在建工程的账面金额;⑦期末按市价调整的交易性金融负债、应付账款、其他应付款、长期负债,其计税基础应为这些负债的账面金额。

**4.权责发生制结合收付实现制原则。**该原则要求:①费用在发生时确认扣除,如各种资产减值损失和预计负债只有在

实际发生时才能抵扣应税利润,因而应收账款、其他应收款、成本法下持有到期的长期投资、固定资产、在建工程 and 无形资产等的计税基础为账面余额,预计负债的计税基础为零;②预售收入在收到时计入应税利润,如房地产企业采用预售方式销售开发产品的,其当期取得的预售收入先按规定的利润率计算出预计营业利润额,再并入当期应税利润计算缴纳企业所得税。考虑到纳税人有较强的支付能力,税法规定房地产开发企业预收账款的计税基础为零。

**5.配比原则。**一些没有在资产负债表中确认为资产或负债的费用项目,由于发生时已计入当期的会计利润而纳税时却作为另一期间的会计利润,因而配比原则要求将这些费用(如产品的广告费)在费用应配比或应分配的当期扣除。对于符合资本化条件的研究开发费用,按配比原则应在发生的当期抵减应税利润,但会计上要求在未来期间分期摊销,因而计入无形资产的研究开发费的计税基础为零。

## 二、递延所得税费用(收益)、本期递延所得税负债(资产)和所得税费用确认问题

**1.递延所得税费用(收益)的确认。**暂时性差异是资产或负债的账面价值与计税基础之间的差额,包括时间性差异和只影响资产负债表权益项目的非时间性差异。另外,所得税准则规定,与直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税和递延所得税,应当计入所有者权益。因此,在不区分具体交易项目综合核算所得税时,递延所得税费用=当期应纳税暂时性差异形成的递延所得税负债-当期可抵扣暂时性形成的递延所得税资产-期初递延所得税负债净额+期初递延所得税资产净额-计入权益的递延所得税+税率变动对期初递延所得税负债的调整数。

值得注意的是,适用所得税税率发生变化,税率变动对期初递延所得税负债(资产)的影响应按累计暂时性差异计算并直接记入“所得税”科目,不得调整递延所得税负债(资产)的账面价值。

**2.本期递延所得税负债(资产)的确认。**当资产和负债的账面价值与计税基础不同时,其差额势必对当期以及未来期间的应税利润产生影响;而资产与负债的账面价值不仅包括本期发生额,也包括期初数。本期计算确定的暂时性差异应是累计差异,同时税率变动对期初递延所得税负债(资产)的调整数已直接计入变化当期的递延所得税费用,从而不调整递延所得税负债(资产)的账面价值。因此,本期确认的递延所得税负债(资产)=当期暂时性差异的总体影响-期初递延所得税负债(资产)。

□·工作研究

3. 所得税费用的确认。资产负债表债务法下所得税费用与税前会计利润的确认不遵循配比原则。本期的所得税费用计算公式为: 所得税费用=应交所得税+本期确认的递延所得税负债-本期确认的递延所得税资产-计入权益的递延所得税。

例: 上市公司甲于2006年12月自建办公楼一栋并交付使用, 原价1 200万元, 预计使用20年, 会计上折旧率为5%, 税法上折旧率为10%; 另有机器设备一台, 原价900万元, 会计上折旧率为20%, 税法上折旧率为30%。以上固定资产均不考虑净残值。甲公司当年自行研究开发某项专利, 研究开发费用600万元, 符合资本化条件, 已作为无形资产入账并按10年期摊销。甲公司2006年实现利润1 000万元。

2007、2008年相关会计资料如下: ①2007年直接捐赠100万元; 应收账款余额2 000万元, 按10%计提坏账准备200万元, 应收账款账面价值为1 800万元, 税法按5%计提坏账准备; 预计负债(预计产品质量保修费)120万元; 存货4 000万元, 计提存货跌价准备50万元, 存货的账面价值为3 950万元; 2007年实现利润920万元, 所得税税率33%。②2008年直接捐赠80万元; 应收账款余额3 000万元, 账面价值为2 700万元; 预计负债(预计产品质量保修费)170万元; 存货4 600万元, 存货跌价准备余额60万元, 存货的账面价值为4 540万元; 2008年实现利润800万元, 所得税税率为20%; 办公楼年初重估价值为1 800万元。假设除上述交易外, 其他资产与负债的账面价值与计税基础相等, 前期不存在暂时性差异, 已销售的产品在两年内未发生质量维修。

相关计算如下:

(1) 确定2007年、2008年甲公司固定资产的账面价值及计税基础, 见下表(单位: 万元)。

项目	办公楼	机器设备	总额	计税基础
固定资产原价:				
2006年年末余额	1 200	900	2 100	900
2007年年末余额	1 200	900	2 100	900
2008年年初重估价				
减: 累计折旧	(60=1 200×5%)		(60)	
2008年年初重估增值	660		660	
2008年年末余额	1 800	900	2 700	2 100
累计折旧:				
2007年会计折旧	60(1 200×5%)	180(900×20%)	240	
2007年税法折旧	120(1 200×10%)	270(900×30%)	390	
2008年会计折旧	90(1 800×5%)	180	270	
2008年税法折旧	120(1 200×10%)	270	390	
账面价值:				
2007年年末	1 140	720	1 860	1 710
2008年年末	1 710	540	2 250	1 320

注: 2008年年初办公楼重估增值, 按税法规定对于增值部分企业可以计提折旧, 但在计算应纳税所得额时不得扣除, 可按综合调整法或据实逐年调整法进行纳税调整; 税法折旧遵循历史成本原则, 仍按原取得时的实际成本计算。

(2) 计算2007年、2008年暂时性差异, 见下表(单位: 万元)。

项目	账面价值		计税基础		暂时性差异	
	2007年	2008年	2007年	2008年	2007年	2008年
应收账款	1 800	2 700	1 990	2 985	(190)	(285)
存货	3 950	4 540	4 000	4 600	(50)	(60)
固定资产	1 860	2 250	1 710	1 320	150	930
无形资产——内部研究开发费	535	475	0	0	535	475
预计负债——产品质量保修费	120	170	0	0	(120)	(170)

注: 按照税法规定, 研究开发费可据实扣除, 如本年研究开发费比上年增加10%以上可加扣50%, 而企业将其资本化, 在当期及以后的10年内分期摊销抵减会计利润, 因而其计税基础为0。预计产品质量保修费按税法规定应在维修时据实从应税利润中扣除, 因而预计负债的计税基础为0。

上述暂时性差异中固定资产与无形资产的账面价值与计税基础的差额形成应纳税暂时性差异, 其中2007年为685万元, 2008年为1 405万元; 应收账款、存货与预计负债的账面价值与计税基础的差额形成可抵扣暂时性差异, 其中2007年为360万元, 2008年为515万元。

(3) 计算递延所得税负债、递延所得税资产和递延所得税费用, 见下表(单位: 万元)。

项目	2007年	2008年
应纳税暂时性差异的影响	226.05=685×33%	281=1 405×20%
可抵扣暂时性差异的影响	(118.8=360×33%)	(103=515×20%)
暂时性差异的总体影响	107.25	178
期初递延所得税负债	0	(107.25)
因税率降低对期初递延所得税负债的调整数		42.25=325×13%
抵减资本公积的有关递延所得税		(132=660×20%)
与暂时性差异形成和转回有关的递延所得税费用(收益)	107.25	(19)

2007年由于不存在期初递延所得税负债及计入权益项目的递延所得税, 则递延所得税费用=当期递延所得税负债=107.25(万元)。

2008年递延所得税费用=暂时性差异的总体影响-期初递延所得税负债+因税率降低对期初递延所得税负债的调整数-抵减资本公积的有关递延所得税=178-107.25+42.25-132=-19(万元)。

(4) 确定当期递延所得税负债入账金额。2007年递延所得税负债=107.25(万元); 2008年递延所得税负债=178-107.25=70.75(万元)。

(5) 计算当期应交所得税。应税利润=会计利润+直接捐赠+计提坏账准备和存货跌价准备的纳税调整+产品质量保修费+无形资产摊销-会计与税法折旧的差额。2007年应税利润=920+100+2 000×(10%-5%) +50+120+600÷10-(390-240)=1 290(万元); 2007年应交所得税=1 290×33%=



# 合并财务报表中 内部债券投资的抵销处理

山东滨州职业学院 丁希宝

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定,母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销,母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销后,产生的差额应当计入投资收益项目;母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益,应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。以上规定,与《合并会计报表暂行规定》的内容不同的是,对母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销后,产生的差额不再作为合并价差处理,而是计入投资收益。笔者将通过举例探讨合并财务报表中内部债券投资的抵销处理。

## 一、内部债券投资不产生溢(折)价的内部抵销

例1:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日甲公司按面值购入乙公司发行的公司债券10000张,每张面值为100元,票面利率为3%,期限为2年,每年年末付息,到期一次还本。乙公司发行债券筹集的资金用于生产经营(下同)。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1000000元,确认的投资收益为30000元(1000000×3%)。2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1000000元,确认的“财务费用”为30000元(1000000×3%)。

甲公司在编制合并财务报表时进行的抵销处理为:借:应付债券1000000元;贷:长期债权投资1000000元。借:投资收益30000元;贷:财务费用30000元。

## 二、内部债券投资产生溢(折)价的内部抵销

### (一)溢(折)价发行

例2:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日乙公司发行公司债券,每张面值为100元,发行价425.7(万元)。

2008年应税利润=800+80+[ (3000-2000)×(10%-5%) ]+(60-50)+(170-120)+60-(390-270)=975(万元); 2008年应交所得税=975×20%=195(万元)。

(6)计算当期所得税费用。2007年所得税费用=应交所得税+递延所得税负债净额=425.7+107.25=532.95(万元)。会计分录为:借:所得税532.95万元;贷:应交税金——应交所得税425.7万元,递延所得税负债107.25万元。

2008年所得税费用=应交所得税+递延所得税负债-抵减资本公积的有关递延所得税=195+70.75-132=133.75(万元);或=应交所得税-因税率降低而产生的递延所得税收益-与暂时性差异的形成和转回有关的递延所得税收益=

102元,票面利率为3%,期限为2年,每年年末付息,到期一次还本,甲公司购入此债券10000张。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1010000元,其中“面值”1000000元,“溢价”摊余10000元(2005年1月1日购入时产生溢价20000元,2005年摊销溢价10000元,溢价摊余10000元);确认的“投资收益”为20000元,其中债券利息收入30000元(1000000×3%),溢价摊销产生-10000元。

2005年12月31日乙公司“应付债券”的账面价值为1010000元,其中“债券面值”1000000元,“债券溢价”摊余10000元;确认的“财务费用”为20000元,其中计提利息产生30000元,溢价摊销产生-10000元。双方确认的“长期债权投资”与“应付债券”、“投资收益”与“财务费用”的金额一致,甲公司在编制合并财务报表时进行的抵销处理为:借:应付债券1010000元;贷:长期债权投资1010000元。借:投资收益20000元;贷:财务费用20000元。

### (二)债券按面值发行,发行后购入产生溢(折)价

例3:甲公司和乙公司是具有控制关系的母子公司。2005年1月1日甲公司从证券市场购入乙公司债券10000张,每张购入价格为105元。该债券系乙公司于2004年1月1日按面值发行,每张面值为100元,票面利率为3%,期限为3年,到期一次还本付息。

2005年12月31日甲公司“长期债权投资”的账面价值为1070000元,其中“面值”1000000元,“应计利息”60000元[购入时应计利息为30000元(1000000×3%),2005年计提30000元,下同],“溢价”摊余10000元[2005年1月1日购入时产生溢价20000元(1050000-1000000-30000),

195-42.25-19=133.75(万元)。会计分录为:借:所得税133.75万元,资本公积132万元;贷:应交税金——应交所得税195万元,递延所得税负债70.75万元。

(7)所得税费用(收益)主要组成部分的披露,见下表(单位:万元)。

项 目	2007年	2008年
应交所得税	425.7	195
与暂时性差异形成和转回有关的递延所得税费用	107.25	(19)
因税率降低产生的递延所得税费用(收益)		(42.25)
所得税费用	532.95	133.75