

# 《企业会计准则第18号——所得税》解析

厦门 苏启坚 浙江绍兴 姜小华

《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“新准则”)采用国际上通行的资产负债表债务法规范企业所得税核算,在内容体系和所得税会计核算方法上,同以往规定相比呈现出了许多新的特点。这些特点主要表现在以下几个方面:①新准则制定的基础是资产负债表观;②新准则制定的目的是规范企业所得税的会计处理,适用于企业所有的所得税事项,包括国内外的各种所得税影响;③新准则采用资产负债表债务法处理所得税,该方法是国际上占主流地位的企业所得税会计处理方法;④新准则充分体现了《企业会计准则——基本准则》对会计信息质量的谨慎性要求;⑤新准则使得会计信息更具可比性。

## 一、新准则对所得税核算的主要规定

新准则的第二章和第三章分别阐述了资产负债表债务法下的两个关键概念,即资产、负债的计税基础和暂时性差异。要理解新准则,关键在于掌握这两个概念。

**1. 计税基础。**资产的计税基础,是指企业收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。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纳税所得额时按照税法规定准予抵扣的金额。

例:假设一项固定资产原值为10 000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。各期期末资产的账面价值和计税基础见下表(金额单位:元)。

各期期末	0	1	2	3	4	5
账面价值	10 000	8 000	6 000	4 000	2 000	0
计税基础	10 000	6 000	3 600	2 160	1 080	0
暂时性差异		2 000	2 400	1 840	920	0

**2. 暂时性差异。**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。未作为资产和负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的,该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。从上表可以看出,暂时性差异随时间推移将会消除。

暂时性差异可以分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异将导致在销售、使用资产或偿付负债的未来期间内增加应纳税所得额,产生递延所得税负债。如资产的账面价值大于计税基础或负债的账面价值小于计税基础。可抵扣暂时性差异将导致在销售、使用资产或偿付负债的未来期间内减少应纳税所得额,产生递延所得税资

产。如资产的账面价值小于计税基础或负债的账面价值大于计税基础。

资产负债表债务法使用的暂时性差异概念同利润表债务法使用的时间性差异概念,两者是一个包含关系。暂时性差异包含了时间性差异,但暂时性差异并不都是时间性差异。

**3. 可不予确认的暂时性差异。**资产、负债的计税基础和账面价值之间的差异有的不属于暂时性差异,在未来期间相关资产或负债收回或清偿时,可能并不产生应税或可抵扣金额,因此可能不确认递延所得税资产或递延所得税负债的暂时性差异。新准则第四章第十三条对此做出了明确规定,即在该项交易不是企业合并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)的情况下,不予确认递延所得税资产。

企业在确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产时,必须注意一个重要前提,即企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。也就是说,当且仅当企业能够相对可靠地估计未来可抵扣暂时性差异转回期间能产生足够的应税利润时,才确认递延所得税资产,否则不予确认。

**4. 企业弥补亏损产生的所得税利益的确认。**我国现行税法允许企业亏损向后递延逐年连续弥补,弥补最长期限不超过五年。《企业会计制度》规定,对可结转后期的尚可抵扣的亏损,在亏损弥补当期不确认所得税利益。

但是,企业利用税前会计利润弥补亏损,将产生可抵扣暂时性差异,按照新准则要求,必须予以确认。新准则第十五条规定,企业对于能够在以后年度结转的可抵扣亏损和税款抵减,应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产。这种方法一般称为“当期确认法”,即后转抵减所得税的利益在亏损当年确认。企业应当对五年内可抵扣暂时性差异转回期间是否能够获得足够的应税利润用来抵扣做出判断,只有在很可能的情况下才能确认递延所得税资产。

**5. 递延所得税资产减值准备的计提。**企业确认递延所得税资产的前提是,必须在未来期间获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益。如果未来期间的应纳税所得额发生变化,根据新准则第五章第二十条规定,企业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,与未来期间取得的应纳税所得额进行比较,如果企业未来期间不可能获得足够的应纳税所得额可供抵扣,应当减记递延所得税资产的账面价值;如果企业未来期间的经营情况好转,在

# 《企业会计准则第19号——外币折算》解析

中国五矿集团公司 赵晓红

## 一、新准则的主要内容

新准则主要规范外币交易的会计处理、外币财务报表的折算和相关信息的披露。与购建或生产符合资本化条件的资产相关的外币借款产生的汇兑差额、外币项目的套期及现金流量表中的外币折算,适用其他相应准则,不在本准则中规范。

### 1.记账本位币的定义及选择记账本位币时应考虑的因素。

(1)记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选定其中一种货币作为记账本位币。但是,编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选择记账本位币时主要考虑以下因素:该货币主要影响商品和劳务的销售价格及所需人工、材料和其他费用,且通常以该货币进行计价和结算;该货币是融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

企业选定境外经营的记账本位币,还应考虑境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性及境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重,境外经

很可能重新获得足够的应纳税所得额时,应当对已计提的递延所得税资产减值准备予以转回。

6.暂时性差异跨期摊配核算。在资产负债表债务法下,所得税费用从递延所得税资产和递延所得税负债的确认出发,通过倒轧计算得出,在不发生所有者权益中确认的交易或事项产生的纳税影响的情况下,可用如下公式表示:

①本期所得税费用=本期应交所得税+(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-[期末递延所得税资产(扣除准备)-期初递延所得税资产(扣除准备)]±本期由于税率变更形成的递延所得税资产=负债影响数

②递延所得税资产=发生的可抵扣暂时性差异的所得税影响金额-已转回的可抵扣暂时性差异的影响金额±税率变更影响调整金额

③递延所得税负债=发生的应纳税暂时性差异的所得税影响金额-已转回的应纳税暂时性差异的影响金额±税率变更影响调整金额

具体核算步骤可归纳为: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,应交所得税加减纳税影响等于当期所得税和递延所得税的总金额。

在采用资产负债表法核算递延所得税时,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。

营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回、是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

(2)在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构,采用不同于企业记账本位币的,也视同境外经营。

(3)变更记账本位币时应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

### 2.外币交易的会计处理。

(1)企业对于发生的外币交易,应当将外币金额折算为记账本位币金额。

(2)在资产负债表日,企业对外币货币性项目,采用资产负债表日即期汇率折算;对外币非货币性项目则仍采用交易发生日的即期汇率折算。

### 3.外币财务报表的折算。

(1)资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”项目外,其他项目采用发生时的即期汇率折算。

(2)利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期

## 二、新准则对所得税事项列报的规定

1.递延所得税资产和递延所得税负债应当作为非流动性项目在资产负债表上单独列报。企业在对会计报表上的资产和负债的流动性与非流动性进行区分时,应当将递延所得税视为长期性质归为非流动性项目单独进行列报。

2.递延所得税资产和递延所得税负债不允许相互抵销。国际会计准则允许特殊情况下的递延所得税资产和递延所得税负债可以相互抵销,我国新准则没有提及两者是否可以相互抵销,但要求两者分别单独列报。按照我国会计准则与国际财务报告准则趋同的精神,应该可以理解为不允许相互抵销。

3.利润表及其附注的披露。①所得税费用(收益)的主要组成部分,包括当期所得税费用(收益)和递延所得税费用(收益)。②所得税费用(收益)与会计利润关系的说明,主要是要求披露所得税税率从法定税率到实际税率的调整过程。

4.资产负债表及其附注的披露。①未确认为递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额及其到期日。②分类说明暂时性差异和可抵扣亏损确认的金额以及确认递延所得税资产的依据,即对企业在未来期间很可能取得可供抵扣的应税利润的说明。③未确认递延所得税负债的,与子公司、联营企业和合营企业投资相关的暂时性差异金额。○