



# 新旧所得税会计核算方法的差异分析

中国石油大学(华东)经济管理学院 徐梅

**【摘要】** 本文通过对2006年2月财政部颁布的《企业会计准则第18号——所得税》与现行所得税会计处理方法的比较,分析了新准则的变化,并就实施新准则的重点与难点进行了剖析。

**【关键词】** 所得税会计 资产负债表债务法 暂时性差异 计税基础

财政部于2006年2月颁布了《企业会计准则第18号——所得税》(简称“新准则”)。该准则与企业现行适用的《企业所得税会计处理的暂行规定》(简称“旧规定”)相比,可以说是发生了革命性的变化。笔者将在比较这些差异的基础上,剖析新准则的重点与难点问题。

## 一、新准则与旧规定的比较

与旧规定相比,新准则最主要的变化是会计重心的变化,即由原来的以损益表为重心转向了以资产负债表为重心。也正是由于这种变化,才会有新准则中计税差异、会计核算方法等的变化。

**1. 计税差异的不同。**新准则的计税差异源于税法 and 会计准则所确认的资产或负债的金额不一致。将资产负债表内某项资产或负债的账面价值与其按照税法规定的资产或负债计税基础之间的差额称为暂时性差异,该项差异在以后年度资产收回或负债清偿时,会产生应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

旧规定的计税差异源于税法 and 会计准则对收入和费用的确认与计量在口径上和时间上的不一致。将税前会计利润与应纳税所得额之间的差异区分为永久性差异和时间性差异。永久性差异是由于企业一定会计期间的会计收益与应纳税所得额之间计算口径不同而产生的差异。它产生于当期,以后各期不作转回处理。时间性差异是由于企业的某些收入、支出项目计入应纳税所得额的时间与计入会计利润的时间不同而产生的差异。它发生于某一会计期间,以后一期或若干期可以转回,但只可计算当期的影响,不能直接反映对未来的影响。

**2. 所得税会计核算方法的不同。**新准则要求所得税会计采用资产负债表债务法。该方法要求企业在资产负债表日,首先计算企业资产、负债的账面价值与按税法规定的计税基础之间的差额,以该差额计算暂时性差异,并按这一差异进一步确认递延所得税负债或递延所得税资产;然后按照税法规定计算企业的应纳税所得额并计算应交所得税;最后通过倒轧来推算所得税费用,其所得税费用的计算公式为:当期所得税费用=当期应纳税所得额×税率+(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-期初递延所得税资产)。其计算顺序是由资产负债表的暂时性差异项目计算出损益表的所得税费用项目。

旧规定中企业选择所得税会计核算方法的余地比较大,既可以选用应付税款法,也可以选用纳税影响会计法。

应付税款法是将本期税前会计利润与应纳税所得额之间的差异造成的纳税影响额直接计入当期损益,而不必递延到以后各期,当期的所得税费用等于当期应交所得税。应付税款法不要求所得税进行跨会计期间核算,也不确认时间性差异对未来所得税的影响。其计算步骤为:应纳税所得额=税前会计利润+永久性差异+时间性差异;当期应交所得税=当期应纳税所得额×税率;所得税费用=当期应交所得税。

纳税影响会计法是处理时间性差异对纳税的影响在整个过程中转回的方法,要求所得税进行跨会计期间核算,包括递延法和损益表债务法。该方法在核算时,首先按税前会计利润计算当期所得税费用,然后根据应纳税所得额确定应交所得税,最后根据所得税费用与当期应交所得税之差,计算出本期的递延税款。

**3. 所得税费用与应交所得税差额的处理不同。**新准则将所得税费用与应交所得税的差额确认为递延所得税负债或递延所得税资产。新准则要求企业将根据应税暂时性差异计算的未来期间应交所得税金额,确认为递延所得税负债。同时,企业可以将根据可抵扣暂时性差异形成的可抵扣未来期间所得税金额,确认为递延所得税资产,如前期转入的未抵扣亏损和前期转入的尚可抵减的税款抵扣等。因为暂时性差异产生于资产负债表中资产与负债的账面金额与计税基础之差,因而据以核算的递延所得税负债和递延所得税资产必然会更加符合资产和负债的定义。

旧规定中使用应付税款法时不确认所得税费用与应交所得税的差异。使用纳税影响会计法中的递延法或损益表债务法时,将所得税费用与应交所得税的差额确认为递延税款,它是一种纯粹的递延项目,既非资产,也非负债。

**4. 亏损弥补的所得税会计核算方法不同。**新准则要求企业对能够结转后期的尚可抵扣的亏损,以可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损的未来应纳税所得额为限,确认递延所得税资产。一般称之为当期确认法,即后转抵减所得税的利益在亏损当年确认。我国现行税法允许企业亏损向后递延弥补五年,在使用该方法时,企业应当对五年内可抵扣暂时性差异是否能在以后经营期内充分转回做出判断;如果不能,企业不应确认。

## □·借鉴与参考

旧规定关于所得税会计核算中对可结转后期的尚可抵扣的亏损,在亏损弥补当期不确认为所得税收益。

5.所得税项目在财务报告中的列示内容不同。新准则要求:①在资产负债表中,设置“递延所得税资产”和“递延所得税负债”科目,应当区别于其他资产和负债单独列示;②企业在损益表中的“利润总额”项目下设置“减:所得税”项目,以反映企业所得税费用,而此处的所得税费用既包括当期所得税费用,也包括递延所得税费用;③在会计报表附注中单独披露以下各项,包括所得税费用(收益)的主要组成部分、与计入权益的项目相关的当期和递延所得税的总额、对所得税费用(收益)与会计利润之间的关系做出解释,使披露更规范、更详细。

旧规定要求:①在资产负债表中的资产或负债方增设“递延税项”项目,并在“递延税项”下设置“递延税款借项”或“递延税款贷项”项目,反映企业期末尚未转销的递延税款的借方或贷方余额;②在损益表中的“利润总额”项目下设置“减:所得税”项目,以反映企业本期所得税费用。

### 二、实施新准则的重点与难点

1.计税基础的确定。资产计税基础是指企业在收回资产账面价值的过程中,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。

例:企业于2006年12月12日投入使用的固定资产的原值是100 000元,预计使用年限为5年,会计核算时采用双倍余额递减法计提折旧,而税法要求采用直线法计提折旧,期末残值为原值的5%,企业所得税税率为33%。

固定资产的计税基础确定方法如下:2006年年末,依据会计计提折旧是40 000元,到2007年年末该固定资产的账面价值是60 000元;而依据税法计提折旧是19 000元,根据定义,该固定资产在未来计税时可以抵扣的金额是81 000元,2007年年末该固定资产的计税基础是81 000元。类推可以确定以后各年的账面价值和计税基础。

2.暂时性差异的确定。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。但是需要引起注意的是,依据该方法计算出来的暂时性差异为累计差异,能直接反映其对未来的影响。

依上例,2007年暂时性差异是账面价值60 000元与计税基础81 000元之差,即-21 000元。类推可以确定以后各年的暂时性差异。

3.递延所得税负债或递延所得税资产的确定。暂时性差异与所得税税率之积能确定递延所得税负债或递延所得税资产。

暂时性差异可以根据其对应交所得税的影响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。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。

依上例,2007年由于税法折旧19 000元小于会计折旧40 000元,将导致未来期间内减少应纳税所得额,所以会产生递延所得税资产,即为:(81 000-60 000)×33%=6 930

(元)。类推可以确定以后各年的期末递延所得税资产账面余额见下表(单位:元)。

各期期末	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年	2011年
会计折旧	0	40 000	24 000	14 400	8 300	8 300
账面价值	100 000	60 000	36 000	21 600	13 300	5 000
税法折旧	0	19 000	19 000	19 000	19 000	19 000
计税基础	100 000	81 000	62 000	43 000	24 000	5 000
暂时性差异	0	-21 000	-26 000	-21 400	-10 700	0
所得税税率	33%	33%	33%	33%	33%	33%
期末递延所得税资产余额	0	6 930	8 580	7 062	3 531	0

4.所得税费用的确定。依上例,假设2006~2011年各年的会计利润分别为20万元、20万元、30万元、40万元、20万元、30万元,没有其他需要调整的项目。

2007年年末,应交所得税=应纳税所得额×适用所得税税率=(200 000+40 000-19 000)×33%=72 930(元),递延所得税资产=暂时性差异×33%=21 000×33%=6 930(元),所得税费用=应交所得税-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)=72 930-6 930=66 000(元)。

2008年年末,应交所得税=应纳税所得额×适用所得税税率=(300 000+24 000-19 000)×33%=100 650(元),递延所得税资产=暂时性差异×33%=26 000×33%=8 580(元),所得税费用=应交所得税-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)=100 650-(8 580-6 930)=99 000(元)。

2009年年末,应交所得税=应纳税所得额×适用所得税税率=(400 000+14 400-19 000)×33%=130 482(元),递延所得税资产=暂时性差异×33%=21 400×33%=7 062(元),所得税费用=应交所得税-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)=130 482-(7 062-8 580)=132 000(元)。

2010年年末,应交所得税=应纳税所得额×适用所得税税率=(200 000+8 300-19 000)×33%=62 469(元),递延所得税资产=暂时性差异×33%=10 700×33%=3 531(元),所得税费用=应交所得税-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)=62 469-(3 531-7 062)=66 000(元)。

2011年年末,应交所得税=应纳税所得额×适用所得税税率=(300 000+8 300-19 000)×33%=95 469(元),递延所得税资产=暂时性差异×33%=0×33%=0,所得税费用=应交所得税-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)=95 469-(0-3 531)=99 000(元)。

各年会计分录为:

2007年,借:所得税费用66 000元,递延所得税资产6 930元;贷:应交税金——应交所得税72 930元。

2008年,借:所得税费用99 000元,递延所得税资产1 650元;贷:应交税金——应交所得税100 650元。

2009年,借:所得税费用132 000元;贷:应交税金——应交所得税130 482元,递延所得税资产1 518元。

2010年,借:所得税费用66 000元;贷:应交税金——应交所得税62 469元,递延所得税资产3 531元。

2011年,借:所得税费用99 000元;贷:应交税金——应交所得税95 469元,递延所得税资产3 531元。○