新准则下资产负债表债务法^①的核算程序

赵洪进 张 云■

由于会计与税法在收益、费用或损失的确认和计量原则方面的不同,导致按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法规定计算的应纳税所得之间存在差异。在所得税会计核算中,根据新《企业会计准则第18号——所得税》的规定,企业应采用资产负债表债务法核算所得税。

资产负债表债务法是以企业的资产负债表及其附注为依据,结合相关账簿资料,分析计算各项资产、负债的计税基础,通过比较资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异,确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。按照暂时性差异与适用所得税税率计算的结果,确定递延所得税资产、递延所得税负债以及相应的递延所得税费用。所得税费用由两部分内容构成:一是按照税法规定计算的当期所得税费用(当期应交所得税);二是递延所得税费用,但不包括直接计入所有者权益项目的交易和事项以及企业合并的所得税影响。

资产负债表债务法的核算程序主要包括:确定资产、负债的账面价值;确定资产、负债的计税基础;比较账面价值与计税基础,确定暂时性差异;确认递延所得税资产及负债和确定利润表中的所得税费用。下面就主要程序加以分析说明。

一、确定资产、负债的计税基础

《企业会计准则第18号——所得税》第五条规定,“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从应税经济利益中抵扣的金额。”本质上,资产的计税基础就是,按照税法规定在未来使用或最终处置时,允许作为成本或费用于税前列支的金额。

例1:企业某项设备,原价为500万元,使用年限为10

年,会计处理时按照直线法计提折旧,税务处理允许加速折旧。假定企业在计税时对该项资产按双倍余额递减法计提折旧,净残值为0。计提了2年的折旧后,会计期末,企业对该项固定资产计提了30万元的固定资产减值准备。

按会计准则确定其账面价值=实际成本-累计折旧-减值准备=500-50-50-30=370(万元)

按照税法确定其计税基础=实际成本-累计折旧=500-100-80=320(万元)

值得注意的是,如果该资产所产生的未来经济利益无需纳税,则资产的计税基础即为其账面价值。通常情况下,资产取得时其入账价值与计税基础是相同的,后续计量因会计准则规定与税法规定不同,可能造成账面价值与计税基础的差异。

《企业会计准则第18号——所得税》第六条规定,“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可予抵扣的金额。”本质上,负债的计税基础就是其账面价值减去该负债在未来期间可予税前列支的金额。

例2:企业收到客户的一笔款项100万元,因不符合收入确认条件,会计上作为预收账款反映,但符合税法规定的收入确认条件,该笔款项已计入当期应纳税所得额。

按会计准则确认,不符合收入确认条件,作为负债反映。其账面价值为100万元。

按照现行税法规定的条件,可能要作为收入反映。其计税基础=账面价值100万元-可从未来经济利益中扣除的金额100万元=0

值得注意的是,一般负债的确认和清偿不影响所得税的计算,差异主要是因自费用中提取的负债。一般而言,短期借款、应付票据、应付账款、其他应交款等负债的确认和偿

还,不会对当期损益和应纳税所得额产生影响,其计税基础即为账面价值。

二、比较账面价值与计税基础,确定暂时性差异

《企业会计准则第18号——所得税》规定,“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;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。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,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,是指未来产生应税金额的暂时性差异,将导致未来期间应税所得和应交所得税的增加。可抵扣暂时性差异,是指未来抵扣应税金额的暂时性差异,将导致未来期间应税所得和应交所得税的减少。

确定暂时性差异的方法是:资产的账面价值大于其计税基础或者负债的账面价值小于其计税基础,产生应纳税暂时性差异;资产的账面价值小于其计税基础或者负债的账面价值大于其计税基础,产生可抵扣暂时性差异。按照税法规定允许抵减以后年度利润的可抵扣亏损,视同可抵扣暂时性差异。

例3:承例1。按会计准则确定该设备账面价值370万元大于按照税法确定其计税基础320万元,未来纳税义务增加,二者之差50万元应确定为应纳税暂时性差异。

承例2。按会计准则确定该预收账款账面价值为100万元。按照现行税法规定确定其计税基础为0。未来纳税义务减少,二者之差100万元应确定为可抵扣暂时性差异。

三、确认递延所得税资产及负债

企业应于每个资产负债表日,对资产、负债的账面价值与其计税基础进行分析比较,两者之间存在差异的,按照重要性原则,确认递延所得税资产、递延所得税负债及相应的递延所得税费用。企业合并等特殊交易或事项中取得的资产和负债,应在购买日比较其入账价值与计税基础,计算确认相关的递延所得税资产或递延所得税负债。

确认递延所得税资产及负债的基本原则为:对于所有应纳税暂时性差异,均应确认相关的递延所得税负债,某些特殊情况除外;以可抵扣暂时性差异转回期间预计将获得的应税所得为限,确认相应的递延所得税资产。估计未来期间是否能够产生足够的应税所得时,包括以下两个方面:一是未来期间的正常生产经营所得;二是应纳税暂时性差异转回。确认可抵扣亏损产生的递延所得税资产需提供相关证据。

资产负债表日,对于递延所得税资产和递延所得税负债,应当根据税法规定,按照预期收回该资产或清偿该负债

期间的适用税率计量。适用税率发生变化的,应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量,除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外,应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。

例4:某企业于2007年1月1日购入某项设备,会计上采用直线法计提折旧,税法规定允许采用加速折旧,其取得成本为400万元,使用年限为10年,净残值为零,计税时按双倍余额递减法计提折旧。不考虑中期报告的影响,企业在2007年资产负债表日,按照会计准则规定计提的折旧额为40万元,计税时允许扣除的折旧额为80万元,则该时点上该项固定资产的账面价值360万元与其计税基础320万元的差额构成应纳税暂时性差异,如其适用的所得税税率为33%,应确认13.2万元的递延所得税负债。

四、确定利润表中的所得税费用

企业在计算确定当期应交所得税以及递延所得税费用(或收益)以后,利润表中的所得税费用为两者之和。即:所得税费用=当期所得税费用+递延所得税费用(-递延所得税收益)。其中:

$$\text{当期所得税费用} = \text{应纳税所得额} \times \text{当期适用税率}$$

$$\text{递延所得税费用} = (\text{期末递延所得税负债} - \text{期初递延所得税负债}) - (\text{期末递延所得税资产} - \text{期初递延所得税资产})$$

例5:某企业2007年12月31日资产负债表中部分项目情况见表格:

单位:元

项目	账面价值	计税基础	暂时性差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	2 200 000	2 400 000		200 000
交易性金融资产	2 800 000	2 000 000	800 000	
预计负债	100 000	0		100 000
合计			800 000	300 000

假定该企业适用的所得税税率为33%,2007年按照税法规定确定的应纳税所得额为1 000万元。预计该企业会持续盈利,能够获得足够的应纳税所得额。

$$\text{应确认递延所得税资产} = 30 \times 33\% = 9.9(\text{万元})$$

$$\text{应确认递延所得税负债} = 80 \times 33\% = 26.4(\text{万元})$$

$$\text{递延所得税费用} = 26.4 - 9.9 = 16.5(\text{万元})$$

$$\text{应交所得税} = 1\ 000 \times 33\% = 330(\text{万元})$$

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税费用} + \text{递延所得税费用} = 330 + 16.5 = 346.5(\text{万元})$$

(作者单位:上海理工大学管理学院) 责任编辑 张智广