

非货币性资产交换

债务重组

股份支付

外币折算

租赁

所得税



企业合并

合并财务报表

衍生金融工具会计

清算会计



# 高级财务会计

第7版

傅 荣

2024. 5

## 第6章 所得税会计

6.1

所得税会计概述

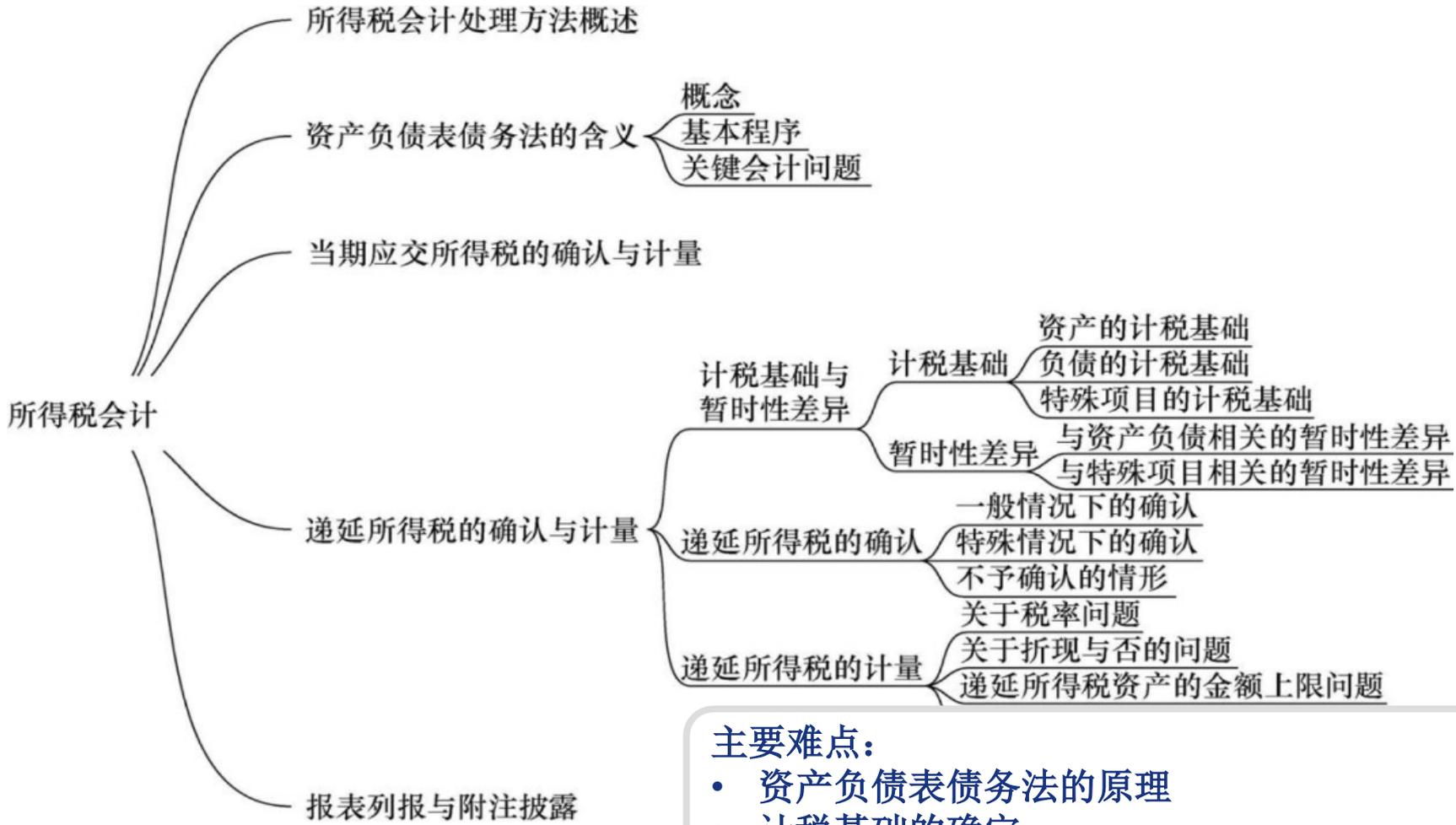
6.2

计税基础与暂时性差异

6.3

所得税的会计处理

# 所得税会计专题 难点梳理



- 主要难点:**
- 资产负债表债务法的原理
  - 计税基础的确定
  - 与特殊项目有关的递延所得税的确认问题

## 6.1 所得税会计概述

6.1.1 会计利润与应税利润的差异

6.1.2 所得税会计处理方法简介

6.1.3 资产负债表债务法的基本程序

## 6.1.1 会计利润与应税利润的差异

- 会计利润、应税利润
- 基于利润表的观察：时间性差异、永久性差异
- 基于资产负债表的观察：暂时性差异

## ■ 会计利润、应税利润

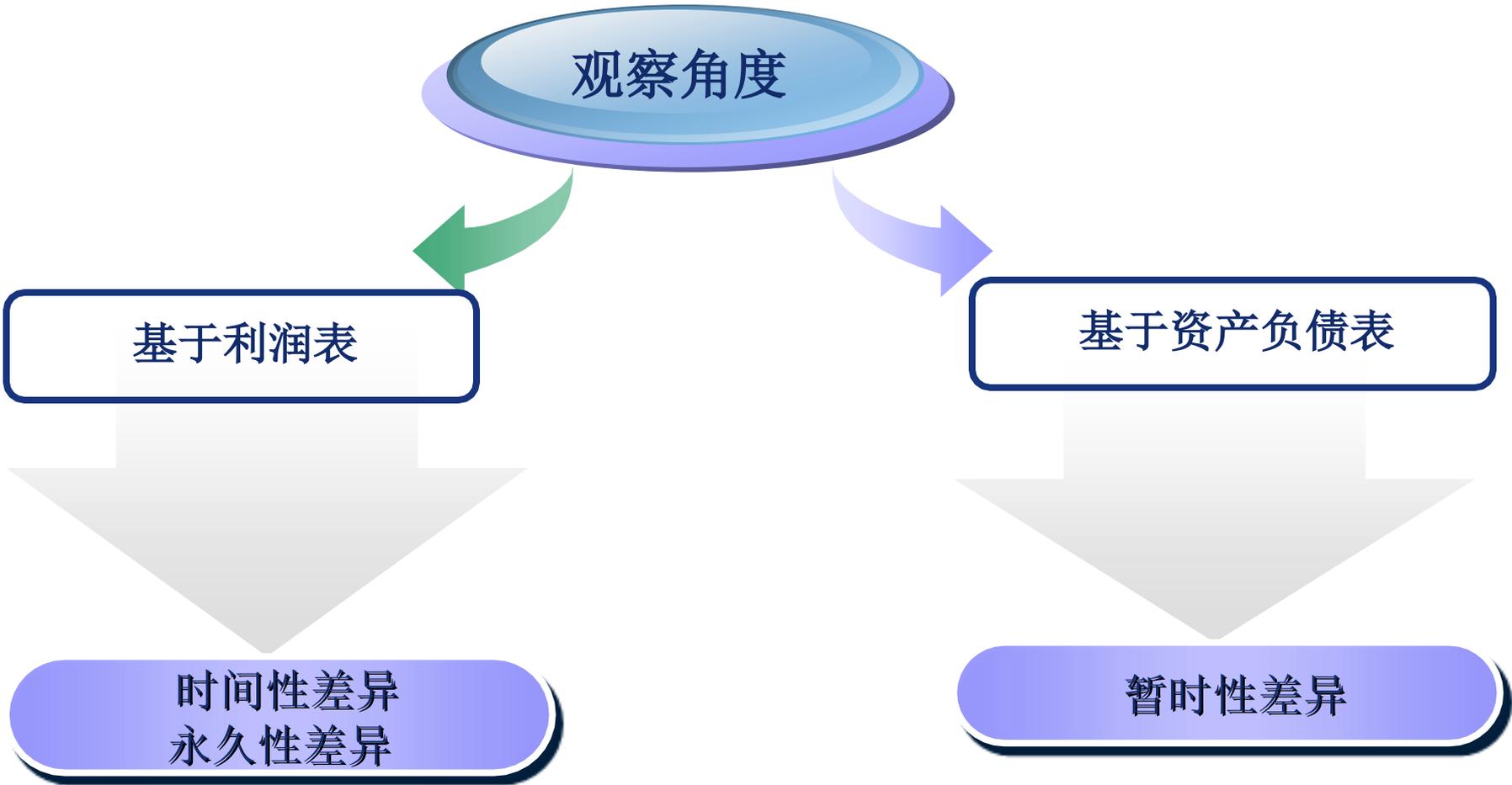
### 会计利润

根据会计准则确定的一定期间内扣除所得税费用前的利润,即利润表中的利润总额。

### 应税利润

根据税收法规确定的一定期间内据以交付所得税的利润,亦称为“应税所得”。

# ■ 会计利润与应税利润的差异



## ■ 会计利润与应税利润的差异

如果说：  
从利润表出发关注的是时间性差异，  
从资产负债表出发关注的是暂时性差异，  
那么，  
在任何情况下都要关注永久性差异，  
因为它关系到而且只关系到产生该差异的当期应税利润的确定。



**特别提示**

## ■ 应税利润的确定

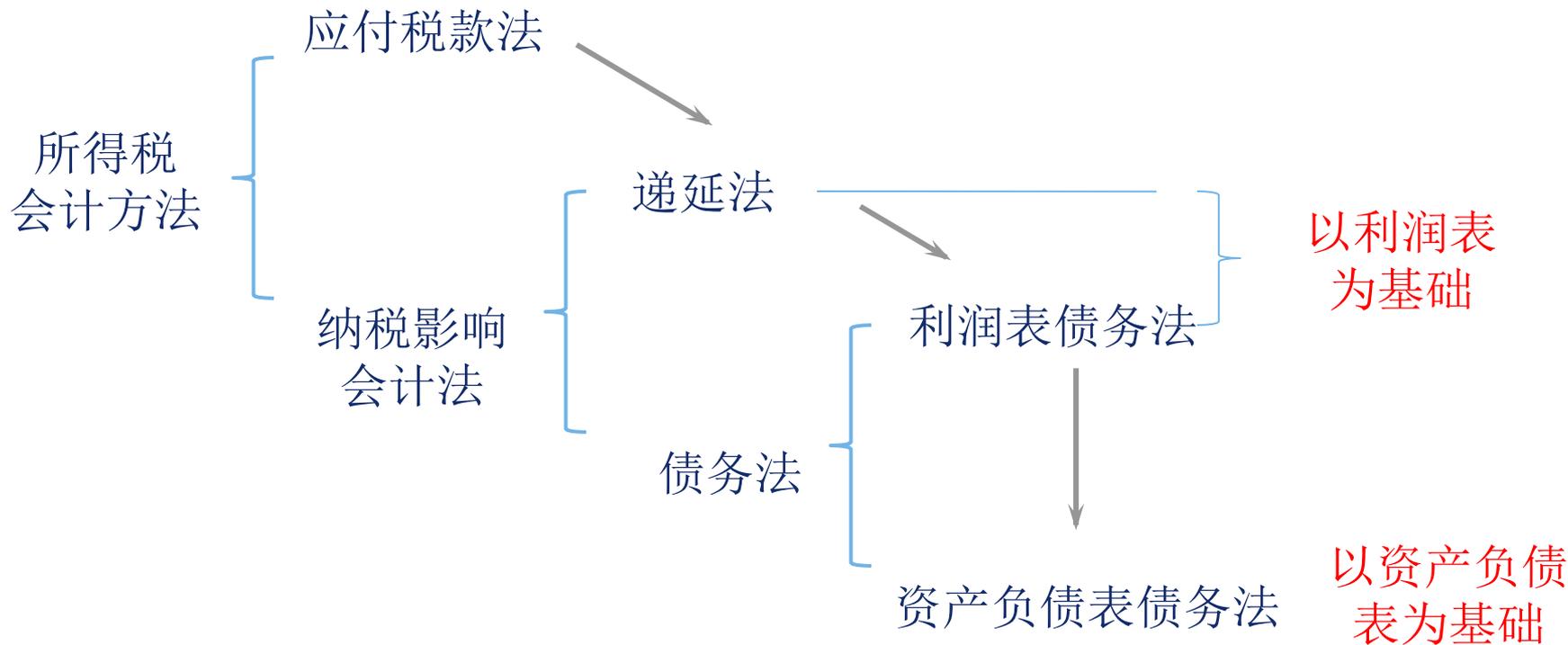
永久性差异

应税利润=会计利润

- + 会计上计入利润表而税法不允许税前扣除的~~确认为费用~~或损失
- 会计上计入利润表而税法不计入应税收入的收入或利得
- + 会计上不计入利润表而税法计入应税收入的收入或利得
- 会计上不计入利润表而税法允许税前扣除的费用或损失
- + 会计上本期计入利润表而税法允许以后期间税前扣除的费用或损失
- 会计上本期计入利润表而税法允许以后期计入应税收入的收入或利得
- + 税法允许本期计入应税收入而会计上将于以后期计入利润表的收入或利得
- 税法允许本期税前扣除而会计上将于以后期计入利润表的费用或损失

暂时性差异（本期发生的）

## 6.1.2 所得税会计处理方法简介



### 特别提示

无论采用哪一种方法，也无论会计准则对会计利润的确认与计量规范有何变化，企业每期都要在会计利润基础上根据税法规定调整并确定应税利润，以便据以确定本期应交所得税。

## 6.1.3 资产负债表债务法的基本程序

### 概念

资产负债表债务法，是将资产、负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异对未来期间的纳税影响，在资产负债表中予以递延，并根据每一会计期间确认的递延所得税和应交所得税确认所得税费用的会计处理方法。

### 核心

着眼于资产负债表，关注资产、负债的暂时性差异对未来的纳税影响。

### 合理性

- 在所得税会计核算方面贯彻了资产、负债的界定，比较完全地体现了资产负债观的要求。
- 根据当期所得税和递延所得税确认各期所得税费用，有助于准确确认净利润。
- 资产负债表债务法既关注到用时间性差异无法解释的所有暂时性差异，又确认可抵扣亏损之类的暂时性差异的纳税影响，所以，相对于应付税款法、递延法和利润表债务法而言，能更加全面地反映各类业务的纳税影响。

## 6.1.3 资产负债表债务法的基本程序

### ●程序

- 根据当期应税利润和所得税率，确定当期应交所得税
- 确定有关资产、负债的账面价值和计税基础
- 比较账面价值与计税基础，确定暂时性差异
- 确定暂时性差异对未来的纳税影响，进而确定当期递延所得税的发生额
- 根据当期应交所得税和递延所得税，确定当期所得税费用

### ●确认与计量思路

借：所得税费用  
 [当期所得税费用] C=A±B  
 借或贷：递延所得税资产、递延所得税负债 [递延所得税] B

贷：应交税金  
 [当期所得税] A

## 6.2 计税基础与暂时性差异

### 6.2.1 计税基础

- 资产的计税基础
- 负债的计税基础

### 6.2.2 暂时性差异

- 资产、负债的暂时性差异
- 特殊项目产生的暂时性差异

# 资产的计税基础

## 概念

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。

这里的“收回资产账面价值过程”——从现在到终止确认这一未来期间，以折旧的计提、资产的销售等收回资产账面价值

这里的“可以自应税经济利益中抵扣的金额”——未来可税前抵扣的金额

# 资产的计税基础

## ■ 示例

### ■ 计税基础等于账面价值

- 如果在未来计税期间相关资产带来的经济利益需纳税，则该资产的计税基础就是指在按照税法规定未来计税时可以税前扣除的金额。
- 如果在未来计税期间相关资产带来的经济利益不需纳税，则该资产的计税基础等于其账面价值。

### ■ 计税基础不等于账面价值

- 资产的后续计量中涉及计提减值准备、确认公允价值变动损益。
- 某些特殊业务因税法有特别规定而导致初始确认时就不按取得成本确定计税基础。

# 负债的计税基础

## 概念

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利润时按照税法规定可予以抵扣的金额。

●这里的“未来期间”——负债的偿还期间

●这里的“可予以抵扣金额”

——可予以税前扣除的与负债有关的**费用或损失**

——对那些与费用或损失无关却与收入有关的负债而言，“可予以抵扣金额”就应解释为“**非应税收入**”。

负债的计税基础 = 账面价值 - 未来可予以税前扣除的费用（或损失）  
或 = 账面价值 - 未来的非应税收入

## 解释公式

●为什么是用“账面价值”减去“可抵扣金额（或应税收入）”？

为什么“负债的计税基础=账面价值-未来可税前扣除的费用”？

(以预计负债为例)

## ◆ 什么是计税基础？

计税时归属于该负债的金额

## ◆ 为什么要计算计税基础？

因为：暂时性差异=账面价值 - 计税基础

所以：计算计税基础的目的：找出暂时性差异，以便递延其纳税影响

——确定暂时性差异的简单方法：

预计负债的初始确认：只影响会利，但应确认递延所得税资产，因为：

预计负债的终止确认：将影响税利——有未来计税时可抵扣费用——有可抵扣暂时性差异

所以：现在确定的“暂时性差异”应该是“未来可税前抵扣费用”

## ◆ 怎样计算计税基础？

——各因素关系：

简单算法：暂时性差异=未来可税前扣除费用

则：

暂时性差异=未来可税前扣除费用

=账面价值 - 账面价值 + 未来可税前扣除费用

=账面价值 - (账面价值 - 未来可税前扣除费用)

按照公式：计税基础 = 账面价值 - 未来可税前扣除费用

符合概念：暂时性差异 = 账面价值 - 计税基础

## 解释公式

# 为什么“负债的计税基础=账面价值-未来不交税收入”？ (以预收账款为例)

### ◆ 如果未来销售货物时缴税

——确定暂时性差异的简单方法：

预收账款的初始确认：不影响会利，也不影响税利

预收账款的终止确认：将同时影响会利、税利

所以：初始确认时，暂时性差异=0

——各因素关系：

$$\begin{aligned}\text{暂时性差异} &= \text{账面价值} - \text{计税基础} \\ &= \text{账面价值} - (\text{账面价值} - \text{未来的非应税收入}) \\ &= \text{账面价值} - \text{账面价值} + \text{未来的非应税收入} \\ &= \text{未来的非应税收入} \\ &= 0\end{aligned}$$

### ◆ 如果现在预收款时缴税

——确定暂时性差异的简单方法：

预收账款的初始确认：不影响会利，但影响税利

预收账款的终止确认：只影响会利，不涉及纳税

所以：初始确认时，存在可抵扣暂时性差异

暂时性差异=未来非应税收入

——各因素关系：

$$\begin{aligned}\text{暂时性差异} &= \text{账面价值} - \text{计税基础} \\ &= \text{账面价值} - (\text{账面价值} - \text{未来的非应税收入}) \\ &= \text{账面价值} - \text{账面价值} + \text{未来的非应税收入} \\ &= \text{未来的非应税收入}\end{aligned}$$

# 负债的计税基础

## ■ 示例

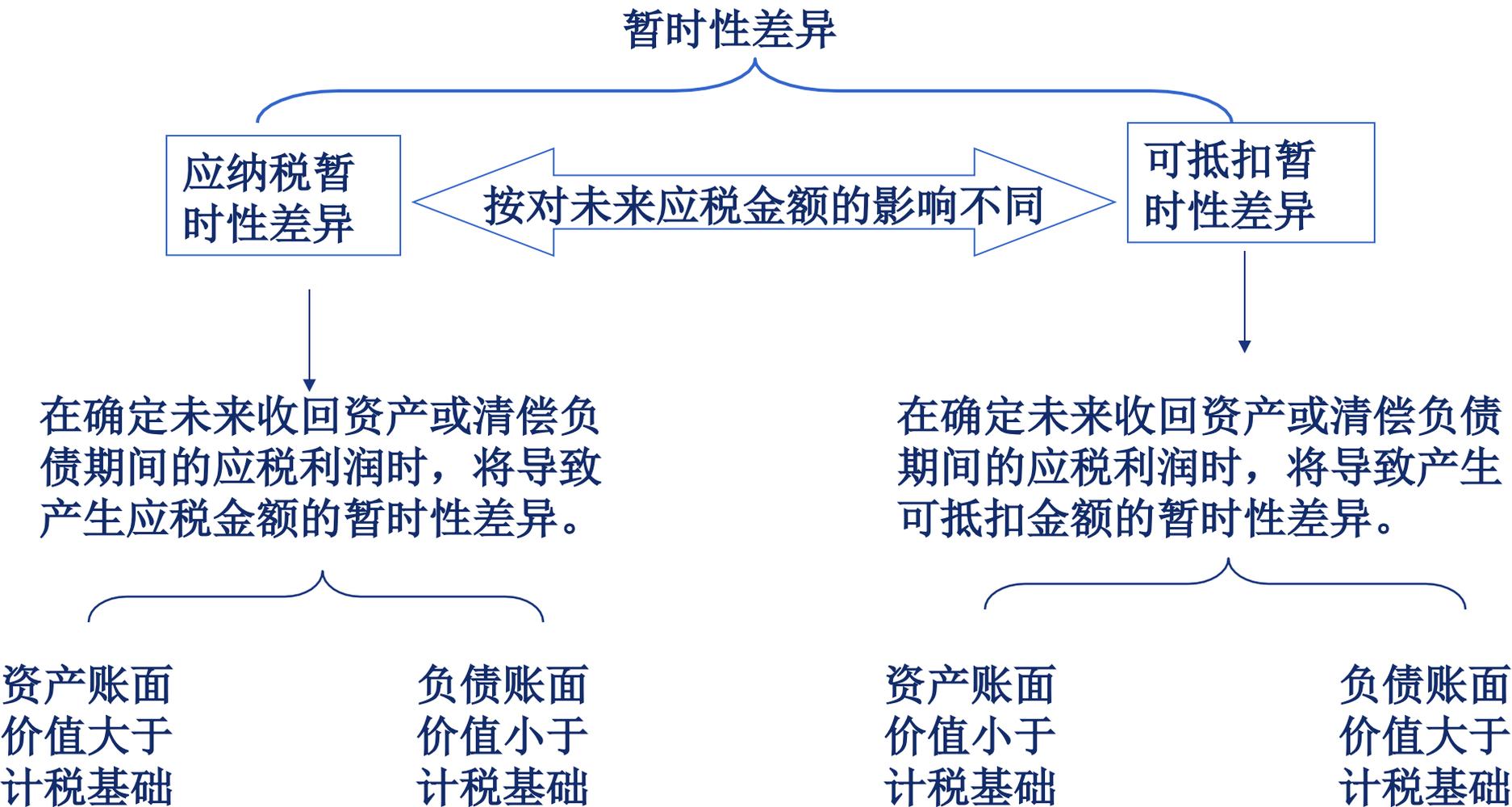
### ■ 计税基础等于账面价值

- 如果负债的初始确认和终止确认即入账与偿还都不影响会计利润和应税利润，则该负债的计税基础等于其账面价值。
- 如果负债的初始确认影响到会计利润，但负债的偿还却不会产生纳税后果，即未来可予抵扣的金额为0，则其计税基础也等于账面价值。

### ■ 计税基础不等于账面价值

- 如果负债的确认影响到会计利润，并影响到不同期间的应税利润，则负债的计税基础就不一定等于账面价值。比如与产品保修费用有关的预计负债。
- 如果负债的终止确认与收入有关，相关负债的计税基础就应是该负债的账面价值减去未来期间非应税收入的金额。比如预收销货款。

# 资产、负债的暂时性差异



以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/975043021302011223>