

企业所得税会计的全面诠释

张素蓉 孙海军 王守俊

(武汉理工大学经济学院 武汉 430070 北华航天工业学院 河北廊坊 065000 石药集团有限公司 石家庄 050041)

【摘要】 资产负债观作为现行会计准则的核心理念,由于其具有较强的信息相关性而备受推崇。但随着该理念在实务中尤其是所得税会计核算中的广泛应用,会计工作者遇到了难以破解的理论难题与技术难点。因此,全面把握资产负债观,必须处理好资产负债观与不确定性、谨慎性、历史成本等问题的关系。同时,从所得税核算应用的时间点、核算的思路、暂时性差异产生的原因及影响路径、会计处理等方面全面完整地理解所得税会计,可以更准确地把握资产负债观对所得税相关信息的影响。

【关键词】 所得税会计 资产负债观 暂时性差异 影响路径

与企业所得税相关的会计问题的处理,一直是理论界以及实务界讨论的热点问题。现行会计准则全面贯彻资产负债观的理念,在所得税会计核算中体现得尤为明显。但是在所得税会计实务中如何渗透资产负债观的理念,如何确定资产、负债的账面价值与计税基础,如何确认暂时性差异及相应的递延所得税,构成了所得税会计的核心,也构成资产负债观理念在实务应用中的技术难点。笔者分析了资产负债观理念、所得税会计核算所涉及的关键时点、所得税核算的思路、暂时性差异产生的原因与影响路径以及所得税会计核算中几种特殊情况的处理,以厘清所得税核算中的难点。

一、企业所得税会计核算的理念诠释

1. 资产负债表法的基本要求。在所得税会计实务中,企业会计准则规定采用资产负债表债务法进行核算。资产负债表债务法指企业在资产负债表日这个特定的时点上,按照会计准则与税法的规定,分析资产与负债的账面价值与计税基础,从而确定相应的暂时性差异,进一步确认递延所得税及其对企业所得税费用的影响。在资产负债观下,应该是先确认交易或事项是否引起资产、负债项目发生变化,然后据以确认收入和费用。因此,资产负债观下强调交易和事项是否引起了资产和负债的变化以及其对所得税的影响。

2. 要贯彻资产负债观理念必须处理和解决好几组关系。

第一,资产负债观与不确定性。在资产负债观下,不确定性表现为两个方面:一是利润表中所列示的所得税费用不仅包括本期所得税费用,还应包括递延所得税。递延所得税包含着未来的不确定性,将未来可预估的不确定性反映在本期的会计报告中,使会计报告披露的信息更加完整、透明、不容易被操纵。二是确定暂时性差异的未来所得税影响时,选择的税率是未来抵扣期间或者转回期间的税率,未来所得税税率的变化也具有不确定性。因此,践行资产负债观应对未来的不确

定性作充分预估与研判。

第二,资产负债观与谨慎性。资产负债观强调报表要能反映资产、负债的真实价值,按照这一理念,对于企业各项资产期末要进行价值的测定,包括递延所得税资产项目,对于价值减损的项目,应当提取相应的准备。因此,资产负债观更强调谨慎性会计原则。

第三,资产负债观与历史成本。历史成本作为会计计量的第一原则,在资产负债观下得到一如既往的尊重。比如,企业规定了不确认递延所得税的几种情况,融资租赁取得的固定资产以及自主研发所形成的无形资产,这两个项目在初始计量时就存在账面价值(历史成本)与计税基础的差异,如果确认递延所得税,则应当相应地调整账面价值(历史成本),账面价值的调整会违背历史成本的原则。因此,所得税准则中规定,这两个项目所产生的差异不确认递延所得税。

第四,资产负债观与实质重于形式原则。在资产负债观下,强调会计信息的相关性,会计报告中列示的资产、负债应尽可能反映其现实的经济价值。资产负债观要求对影响企业资产、负债的事项,不论是否发生了实际的交易,都应当进行反映,也就是每一项会计处理都应遵循实质重于形式原则。因此,资产负债观更能准确反映资产的经济价值,有利于提高会计信息的质量。

二、所得税会计核算的时间点诠释

1. 暂时性差异的确认时点为资产负债表日。所得税准则规定,暂时性差异指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额,包括应纳税暂时性差异以及可抵扣暂时性差异。在资产负债表日,企业应当比较资产或负债的账面价值与计税基础,确定相关项目的暂时性差异。因此暂时性差异的确认时间为资产负债表日。另外,除作为资产或者负债的项目可能产生暂时性差异外,有些项目未作为资产或者负债项目确认,比

如企业以前年度未弥补的亏损,该亏损额并未单独确认为资产或者负债项目,但可以在未来期间从税前利润中扣除,在资产负债表日也应确认为暂时性差异。

2. 计量递延所得税资产(负债)选择的税率为未来转回期间的税率。在确认暂时性差异的基础上,企业应当将应纳税暂时性差异对所得税费用的影响确认为递延所得税负债,将可抵扣暂时性差异对所得税费用的影响确认为递延所得税资产,并在资产负债表中列示。对于递延所得税资产或者递延所得税负债的计量,所得税会计准则规定,资产负债表日,应当按照预期收回该资产或者清偿该负债期间的适用税率来计量。

从上述分析中可知,应纳税暂时性差异以及可抵扣暂时性差异的确认时间为资产负债表日,在差异对未来所得税的影响进行计量时选择的税率是未来经济利益流入或流出期间适用的税率。因此,某一会计期间,当预期的税率发生变化时,应当对已确认的递延所得税资产或负债进行重新计量,将其影响数计入变化当期的所得税费用或者所有者权益(资本公积)。

三、所得税会计核算过程诠释

在所得税会计实务中,确定递延所得税以及某会计期间的所得税费用,应遵循如下核算思路:

1. 确定资产负债表日资产与负债项目计税基础。在资产负债表日,资产与负债的账面价值也就是其在资产负债表中列示的金额,资产、负债的计税基础源自税法的相关规定。资产的计税基础指企业收回资产账面价值(未来应收回的经济利益)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项目。对于大部分资产项目而言,初始计量时计税基础与账面价值(历史成本)是一致的。负债的计税基础指负债的账面价值(未来应付出的经济利益)减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可以抵扣的金额。一般而言,计税基础一经确定,是不会改变的。

2. 确定暂时性差异。暂时性差异指资产、负债账面价值与计税基础不一致所导致的差异。资产、负债项目的暂时性差异计算如下:

资产项目的暂时性差异=账面价值-计税基础=账面价值-可以抵扣的金额

负债项目的暂时性差异=账面价值-计税基础=账面价值-(账面价值-可以抵扣的金额)

由计算结果可知,当资产的账面价值低于可抵扣的金额时,说明资产所对应的经济利益可全部用于抵扣应税经济利益,抵扣完后尚存在可以抵扣的金额,这一部分金额可以继续抵扣未来期间的应税利益,形成一项抵扣未来应税经济利益的权利,形成可抵扣暂时性差异。当资产的账面价值超过计税基础时,意味着未来收回与资产相对应的经济利益时,有一部分经济利益不能扣除,应当缴纳企业所得税,形成未来应交税的义务,形成应纳税暂时性差异。

3. 分析暂时性差异,确认递延所得税资产或者递延所得税负债。资产、负债账面价值与计税基础不同所产生的暂时性

差异,根据其对未来期间应税金额影响不同,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。可抵扣暂时性差异,在未来差异转回期间会递减未来的应税利益,导致未来税收流出减少,应确认为一项资产,定义为递延所得税资产。相反,应纳税暂时性差异会导致未来应税利益的增加,增加未来应交所得税,因此应确认为一项负债,即递延所得税负债。但无论是递延所得税资产还是递延所得税负债,都会在未来会计期间通过抵扣或者转回,影响未来期间的所得税费用和净利润。

4. 确定利润表中的所得税费用。列入利润表的所得税费用由当期所得税与递延所得税两部分构成。当期所得税是当期交易或事项按照税法规定计算在当期应缴纳的所得税。递延所得税是当期确认的递延所得税资产和递延所得税负债对未来期间所得税费用的影响金额或者应予转销的金额,递延所得税资产会减少未来期间的应纳税所得额,递延所得税负债则导致未来应交所得税的增加。

5. 确认相应项目在报表中的披露。对于递延所得税资产和递延所得税负债,作为企业的资产或者负债项目列入资产负债表。

四、暂时性差异影响的路径及会计处理诠释

从上文可以看出,所得税会计处理的关键为资产负债表日暂时性差异的确认,在差异确认的基础上,计算递延所得税资产以及递延所得税负债,从而确定相应的会计处理,并对相关项目予以正确的披露。

1. 差异分析。在所得税会计实务中,暂时性差异包括表内项目引起的差异以及表外项目引发的差异。首先,分析资产负债表内项目的差异。在资产负债表日由于资产、负债的账面价值与计税基础不一致所产生的差异,可以通过分析资产负债表中资产项目、负债项目的账面价值与计税基础计算得出。由于导致各资产、负债项目账面价值变动的因素很多,相应的会计处理也不同,在进行暂时性差异确认时应进行深入的分析,确定其对所得税的影响。其次,表外项目差异,指未作为资产负债项目确认,也未列入利润表,但可以在以后年度直接扣除的亏损弥补、税款抵减、超标准的销售费用的抵减等,这部分金额在未来期间可直接抵减未来的应纳税所得额,导致未来经济利益流出的减少,确认为可抵扣暂时性差异及递延所得税资产。

2. 差异产生的原因与影响路径分析。差异产生的原因主要有如下两点:第一,会计计量属性本身导致的差异。比如以历史成本计量的资产,期末计提准备时导致账面价值的变动;以公允价值计量的资产,公允价值波动也可能导致账面价值的变动。第二,企业所得税具体优惠政策产生的差异。比如企业以前年度的亏损、超额广告费用、企业研究开发费用的优惠政策等,直接对当期及以后期间的企业所得税产生影响。针对计量属性导致的差异,应具体分析某项暂时性差异产生的原因、差异发生时的账务处理、差异对所得税的影响以及对会计报表列报的影响。具体而言,在分析某项目产生的差异时,应

遵循如下分析思路:资产负债表内某具体项目——项目账面价值的变动与会计处理——账面价值变动影响报表项目——该项目的计税基础——应确认的差异类型——差异影响的项目分析——差异项目影响的报表。企业所得税会计核算中产生差异的主要项目及相应的分析内容见下表所示。

由表中内容可以看出,可抵扣暂时性差异与应纳税暂时性差异所影响的内容不同,影响的路径也不同,在进行会计处理时,应遵循影响什么项目调整什么项目的核心原则。分析后可将产生差异的具体项目及差异的影响路径总结如下:

第一,产生于资产负债表内项目,并且影响资产负债表与利润表的差异。指某项具体差异,该差异源于资产负债表项目,并影响未来的资产负债表与利润表项目,所以应调整或确认相应资产负债表或利润表项目。分析该类项目差异产生的原因,一是资产或负债账面价值的波动,如固定资产、存货、无形资产,该类项目在初始计量时账面价值与计税基础一致,在

后续计量时由于资产账面价值下降引起差异,一般情况下会产生可抵扣暂时性差异。二是所得税优惠政策,比如以前年度亏损、形成无形资产的研究开发费用(这一项目差异的影响不确认递延所得税)。

第二,产生于资产负债表内项目,且仅影响资产负债表内项目的差异。指某具体项目由于采用的计量属性本身发生变动产生的账面价值的波动,导致暂时性差异的发生,该差异仅对资产负债表内项目产生影响。比如可供出售金融资产公允价值波动导致的账面价值的变动而产生的差异。

第三,产生于利润表内项目,并且影响资产负债表与利润表的差异。该类差异由利润表内列示项目所致,影响未来的所得税费用。比如,企业超过扣除标准的广告费用、未形成无形资产项目的研究开发费用等。该类项目差异的直接源于税法规定,源于所得税的优惠政策,形成递延所得税资产,影响资产负债表与利润表。

差异变动项目分析表

产生差异的具体项目	账面价值波动会计分析		差异分析		
	会计处理所涉会计科目	影响的报表	产生差异类型	需要确认的报表项目	差异影响的报表项目
资产负债表内项目					
应收账款	资产减值损失 坏账准备	资产负债表 与利润表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、递延所得税负债、所得税费用	资产负债表——利润表
交易性金融资产	交易性金融资产、公允价值变动损益	资产负债表 与利润表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、递延所得税负债、所得税费用	资产负债表——利润表
存货	存货跌价准备 资产减值损失	资产负债表 与利润表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、递延所得税负债、所得税费用	资产负债表——利润表
持有至到期投资	资产减值损失、持有至到期投资减值准备	资产负债表 与利润表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、递延所得税负债、所得税费用	资产负债表——利润表
可供出售金融资产	持有至到期投资、资本公积	资产负债表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、递延所得税负债、资本公积	资产负债表——资产负债表
长期股权投资	资产减值损失、长期股权投资减值准备	资产负债表 与利润表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税负债	资产负债表——利润表
固定资产	资产减值损失、固定资产减值准备	资产负债表 与利润表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、递延所得税负债、所得税费用	资产负债表——利润表
无形资产(自主研发的除外)	资产减值损失、无形资产减值准备	资产负债表 与利润表	应纳税/可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、递延所得税负债、所得税费用	资产负债表——利润表
预计负债	销售费用等、预计负债	资产负债表 与利润表	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、所得税费用	资产负债表——利润表
预收账款	预收账款、营业收入	资产负债表 与利润表	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产、所得税费用	资产负债表——利润表
应付职工薪酬	***	***	不产生暂时性差异	***	***
其他应付款(罚款、滞纳金)	***	***	不产生暂时性差异	***	***
利润表内项目					
未形成无形资产的研究开发费用	***	***	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产	利润表
超标准的广告费、业务宣传费	***	***	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产	利润表
以前年度亏损	***	***	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产	利润表

注:长期股权投资由于情况较为复杂,导致账面价值波动的原因较多,此处仅指资产发生减值所导致的。