

# 资产负债表债务法下

## 所得税确认和计量的思考

张志凤  
李慧思  
沈银萱

所得税会计准则结束了三种所得税会计方法同时并存的局面,采用了单一的资产负债表债务法,增强了会计信息的可比性,尽量与国际会计准则趋同。

### 一、资产负债表债务法下 所得税的确认和计量

现代财务会计是面向资本市场的会计,资本市场的会计信息需求主导着财务会计变革的方向。随着资本市场的不断完善和发展,投资者产权的可流通性决定了投资者非常重视企业的投资价值。我国新准则在确认、计量和财务报表结构方面,确立了资产负债表观的核心地位,避免企业短期行为,促进企业长远可持续发展,要求企业采用资产负债表债务法核算企业所得税。

#### (一) 资产负债表债务法的概念。

资产负债表债务法是从资产负债表出发,通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,对于两者之间的差额分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。

资产负债表债务法对所得税的确认和计量,既涉及递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量,也涉及所得税费用的确认和计量。

#### (二) 递延所得税资产的确认和计量。

##### 1. 递延所得税资产的确认。

##### (1) 确认的一般原则。

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异,在估计未来

期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时,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,确认相关的递延所得税资产。

有关交易或事项发生时,对税前会计利润或是应纳税所得额产生影响的,所确认的递延所得税资产应作为利润表中所得税费用的调整;有关的可抵扣暂时性差异产生于直接计入所有者权益的交易或事项的,确认的递延所得税资产也应计入所有者权益;企业合并中取得的有关资产、负债产生的可抵扣暂时性差异,其所得税影响应相应调整合并中确认的商誉或是应计入合并当期损益的金额。

(2) 不确认递延所得税资产的特殊情况。

某些情况下,如果企业发生的某项交易或事项不属于企业合并,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,且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同,产生可抵扣暂时性差异的,所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产。

##### 2. 计量。

##### (1) 适用税率的确定。

同递延所得税负债的计量原则相一致,确认递延所得税资产时,应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。另外,无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何,递延所得税资产均不要折现。

##### (2) 递延所得税资产的减值。

所得税准则规定,资产负债表日,企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的

2006年2月15日,财政部颁布了新的《企业会计准则》,其中包含了规范所得税会计的所得税会计准则,自此,我国的所得税会计正式在企业会计准则中予以规范,对原会计制度中对于所得税会计的规范做了较大的变动,明确规定所得税会计处理方法只能采用资产负债表债务法。我国新

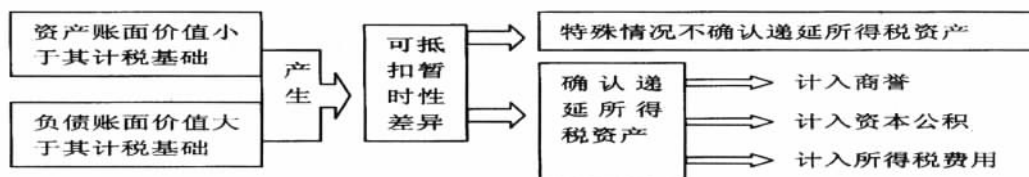


图1 递延所得税资产的确认和计量

应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异带来的经济利益,应当减记递延所得税资产的账面价值。递延所得税资产的确认和计量如图1所示。

### (三)递延所得税负债的确认和计量。

#### 1. 递延所得税负债的确认。

##### (1)确认的一般原则。

递延所得税负债产生于应纳税暂时性差异。因应纳税暂时性差异在转回期间将增加企业的应纳税所得额和应交所得税,导致企业经济利益的流出,在其发生当期,构成企业应支付税金的义务,应作为负债确认。除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外,企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。

基于谨慎性原则,为了充分反映交易或事项发生后,对未来期间的计税影响,除特殊情况可不确认相关的递延所得税负债外,企业应尽可能地确认与应纳税暂时性差异相关的递延所得税负债。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时,交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的,相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分;与直接计入所有者权益的交易或事项

相关的,其所得税影响应计入所有者权益;与企业合并中取得资产、负债相关的,递延所得税影响应调整购买日确认的商誉或是计入合并当期损益的金额。

#### (2) 不确认递延所得税负债的特殊情况。

有些情况下,虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同,产生了应纳税暂时性差异,但出于各方面考虑,所得税准则中规定不确认相应的递延所得税负债,主要包括:第一,商誉的初始确认。第二,除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同,形成应纳税暂时性差异的,交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。第三,与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认相关的递延所得税负债,但同时满足以下两个条件的除外:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

#### 2. 递延所得税负债的计量。

资产负债表日,对于递延所得税负债,应当根据适用税法规定,按照预期清偿该

负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。

无论应纳税暂时性差异的转回期间如何,准则中规定递延所得税负债不要求折现。递延所得税负债的确认和计量如图2所示。

### (四)所得税费用的确认和计量。

按照资产负债表债务法核算所得税的情况下,利润表中的所得税费用由两个部分组成:当期所得税和递延所得税。

#### 1. 当期所得税。

当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项,应交纳给税务部门的所得税金额,即应交所得税,当期所得税应以适用的税收法规为基础计算确定。

#### 2. 递延所得税。

递延所得税是指按照所得税准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额,即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果。用公式表示即为:

递延所得税=(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

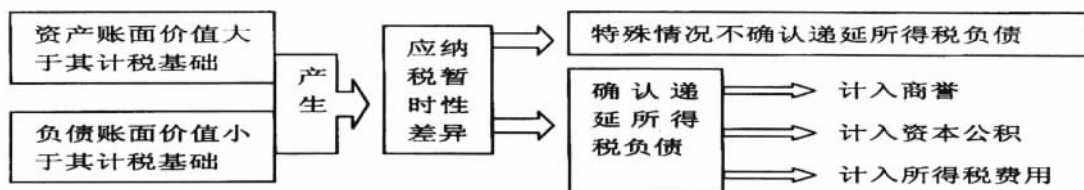


图2 递延所得税负债的确认和计量

资产-期初递延所得税资产)

### 3. 所得税费用。

计算确定了当期所得税及递延所得税以后,利润表中应予确认的所得税费用为两者之和。其计算公式为:所得税费用=当期所得税+递延所得税。

企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税,一般应当记入所得税费用,但以下两种情况除外:一是某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益的,由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益,不构成利润表中的递延所得税费用(或收益)。二是企业合并中取得的资产、负债,其账面价值与计税基础不同,应确认相关递延所得税的,该递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是记入合并当期损益的金额,不影响所得税费用。

## 二、需思考的问题

(一)递延所得税资产和递延所得税负债相互抵消问题。

我国所得税准则第二十三条规定:“递延所得税资产和递延所得税负债应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示”。按这一规定,递延所得税资产和递延所得税负债不得相互抵消。但当一项经济业务同时出现应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异时,若同时确认递延所得税负债和递延所得税资产,则会虚增资产和负债的价值,此时应考虑递延所得税资产和递延所得税负债相互抵消问题,按其净额确认递延所得税资产或递延所得税负债,如分期收款销售商品业务,会计上按公允价值确认收入,而税法按合同约定的收款日期分期确认收入,在销售日,长期应收款的账面价值大于其计税基础,产生应

纳税暂时性差异,而存货账面价值小于其计税基础,产生可抵扣暂时性差异,从道理上按应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的差额和适用的所得税税率确认递延所得税负债比较合理。

在对外提供财务报告时,因个别财务报告的报告主体对应的是一个税务机关,递延所得税资产、递延所得税负债符合资产和负债的抵消条件,所以在个别报表上不应同时列示递延所得税资产和递延所得税负债,应按递延所得税资产和递延所得税负债的差额在资产负债表上列示递延所得税资产或递延所得税负债。

(二)合并财务报表中因调整事项和抵消事项涉及的所得税的确认和计量问题。

1.合并财务报表中调整事项产生的递延所得税。

编制合并财务报表时,合并财务报表工作底稿中的调整事项包括按权益法调整对子公司的长期股权投资和对子公司的个别财务报表进行调整。

(1)按权益法调整对子公司的长期股权投资。

合并财务报表准则规定,合并财务报表应当以母公司和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,按照权益法调整对子公司的长期股权投资后,由母公司编制。

虽然上述调整影响长期股权投资账面价值的变动,在投资企业所得税税率大于被投资企业所得税税率的情况下,也会产生暂时性差异,但由于编制合并财务报表抵消分录时,应将母公司的长期股权投资抵消。因此,合并财务报表工作底稿中不必考虑此项调整业务相关的递延所得税的确认和计量。

(2)对子公司的个别财务报表进行调整。

编制合并财务报表时,首先应对各子

公司进行分类,分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

对于同一控制下企业合并中取得的子公司,其采用的会计政策、会计期间与母公司一致的情况下,编制合并财务报表时,应以有关子公司的个别财务报表为基础,不需要进行调整;子公司采用的会计政策、会计期间与母公司不一致的情况下,则需要考虑重要性原则,按照母公司的会计政策和会计期间,对子公司的个别财务报表进行调整,因子公司资产、负债的计税基础不发生变化,调整子公司资产、负债的账面价值时,则会产生暂时性差异。

对于非同一控制下企业合并中取得的子公司,除应考虑会计政策及会计期间的差别,需要对子公司的个别财务报表进行调整外,还应当根据母公司在购买日设置的备查簿中登记的该子公司有关可辨认资产、负债的公允价值,对子公司的个别财务报表进行调整,使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债等在本期资产负债表日应有的金额。因子公司资产、负债的计税基础不发生变化,调整子公司资产、负债的账面价值时,则会产生暂时性差异。其会计处理如下:

在购买日,调增资产价值时,借记“xx资产”,贷记“资本公积—其他资本公积”,同时,借记“资本公积—其他资本公积”,贷记“递延所得税负债”;调减资产价值时,借记“资本公积—其他资本公积”,贷记“xx资产”,同时,借记“递延所得税资产”,贷记“资本公积—其他资本公积”。

在继后期间合并财务报表日,随着资产的收回,应减少递延所得税负债或递延所得税资产,并将“资本公积—其他资本公积”转入留存收益。

2. 合并财务报表中抵消内部交易事

项产生的递延所得税。

编制合并财务报表时,在合并财务报表工作底稿中应抵消母公司与子公司及子公司与子公司内部交易,如内部存货交易、内部固定资产交易、内部无形资产交易等。抵消内部交易时,会改变资产、负债的账面价值,由此产生暂时性差异。

(1)抵消内部资产交易中未实现内部销售利润(或损失)产生的递延所得税。

企业集团内部一方的资产转移给另一方时,因为母公司或子公司均是独立的法人,所以取得资产的一方的计税基础不是销售企业的成本,而是按销售企业的售价(不考虑相关费用)作为计税基础。售价与成本价的差额形成内部销售利润(或亏损),在编制合并财务报表中,作为企业集团整体,应抵消未实现内部销售利润(或亏损)。

企业在编制合并财务报表时,因抵消未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的,在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债,同时调整合并利润表中的所得税费用,但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

以存货为例,编制抵消分录时,按照集团内部销售企业销售该商品的销售收入,借记“营业收入”项目,按照当期期末存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额,贷记“存货”项目,按其差额,贷记“营业成本”项目。按抵消的存货与适用的所得税税率计算的金额,借记“递延所得税资产”项目,贷记“所得税费用”项目。

(2)因抵消资产减值准备而抵消的递延所得税资产。

某一资产在企业集团内某一成员企业计提减值准备,在编制合并财务报表

时,站在企业集团整体角度,可能要将计提的全部或部分资产减值准备抵消,从而将个别报表原确认的递延所得税资产抵消。

### 三、我国所得税会计确认与计量的发展

随着企业业务的发展,所得税涉及的事项越来越复杂,目前不可能预计所有问题,包括本文前面提到的需要思考的问题,特别需要注意的是新准则实施后,较宽松的会计政策选择与公允价值的广泛采用,都将给企业资产负债账面价值的确认与计量留下更大的操作空间,而这必将影响各期所得税费用,对企业净利润、每股收益、市盈率等重要财务指标产生影响。所得税会计准则应该以目标导向为原则,确定所得税会计事项的实质、目标和原则,为会计人员和审计人员提供判断标准。对这些问题的研究,将会提高我国所得税会计确认与计量的质量。

从发展的过程来看,我国所得税会计的发展方向是明确的,所得税会计处理方法从应付税款法、递延法和利润表债务法等多种方法并存向单一的资产负债表债务法发展;对递延所得税处理经历了由递延所得税借项或贷项到递延所得税资产或递延所得税负债确认和计量的过程;所得税会计报告从表内合并列报到表内单项列报与表外披露相结合;表外披露内容已从所得税会计政策选择发展到应税利润与会计利润逻辑关系列报的全面反映。可以预见,将来随着会计理念的发展,所得税会计也会随之发展,所得税确认、计量与披露等和所得税会计处理方法也会逐步完善。

作者单位:北京信息科技大学

(责任编辑 纪燕渠)

## 农

村公共品是区别于农民私人产品,用于满足农村社会的公共需要,具有非排他性和非竞争性的社会产品或服务。它既包括中央政府提供的覆盖农村地区的全国性公共品,也包括地方政府和农村组织提供的地方性公共品。公共财政是农村公共品供给的主要资金来源。因此,深化财政支农机制,调整财政支出结构是完善我国农村公共品供给的重要途径。当前,消除城乡长期分割的二元体制,加快形成有效覆盖农村的公共财政体系,使农村公共品供给体制适应公共服务的要求,促进农村公共事业的发展是我国当前农村综合改革的重要内容,是全面建设小康社会的重要组成部分。对于开拓农村市场,扩大内需,实现城乡统筹发展有着重要而深远的意义。

### 一、当前我国农村公共品供给中存在的主要问题

我国农村公共品供给制度的核心问题是被边缘化的农村既不存在与城市类似的财政安排,也不存在基于私人自愿集体行动的公共选择机制。目前主要表现在以下几个方面。

#### (一)农村公共产品供给主体缺位。

根据公共财政理论,农村纯公共产品应由政府免费提供,对于农村准公共产品的提供,市场机制可以发挥一定的作用,但由于农村准公共产品的基础性、效益的外溢性特征,政府仍应发挥主导作用。但在现实中,由于城乡二元供给体制的障碍。农村公共物品基本上由农村集体供给,而城市由政府供给。这种供给制度的直接结果是投资来源和投资量不同,从而形成供给的历史性差异。中央政府主要以纯公共产品的供给为主,这类物品和服务对农村经济发展的直接效用并不大,地方政府作为准