



第十五章 所得税

第一节 计税基础与暂时性差异

（一）所得税会计的概念

所得税会计是研究处理会计收益和应税收益差异的会计理论和方法，是会计学科的一个分支。

（二）纳税影响会计法

【随堂案例1】甲公司2×08初开始对销售部门用的设备提取折旧，该设备原价为40万元，假定无残值，会计上采用两年期直线法提取折旧，税务口径认可四年期直线法折旧。假定每年的税前会计利润为100万元，所得税税率为25%，则纳税影响会计法的会计处理如下：

【解析】

（1）设备折旧在会计、税务上的差异

	2×08年	2×09年	2×10年	2×11年
会计口径	20	20	0	0
税务口径	10	10	10	10
暂时性差异	10	10	-10	-10

（2）应付税款法的会计处理如下：

项目	2×08年	2×09年	2×10年	2×11年
税前会计利润	100	100	100	100
暂时性差异	10	10	-10	-10
应税所得	110	110	90	90
应交所得税	27.5	27.5	22.5	22.5
所得税费用	27.5	27.5	22.5	22.5
净利润	72.5	72.5	77.5	77.5



(3) 纳税影响会计法的会计处理如下:

项目	2×08年	2×09年	2×10年	2×11年
税前会计利润	100	100	100	100
暂时性差异	10	10	-10	-10
应税所得	110	110	90	90
应交所得税	27.5	27.5	22.5	22.5
递延所得税资产 (待摊费用的本质)	借记2.5	借记2.5	贷记2.5	贷记2.5
所得税费用=会计口径 利润×所得税率	25	25	25	25
会计分录	借: 所得税费用 25 递延所得税资产 2.5 贷: 应交税费——应交所得税 27.5		借: 所得税费用 25 贷: 递延所得税资产 2.5 应交税费——应交所得税22.5	

【理论总结】该方法认为,当会计与税务产生收入、支出上的暂时性差异时,应当以会计口径的利润认定所得税费用,以税务口径的利润认定应交所得税,二者之差通过待摊、预提来调整,其中待摊费用使用“递延所得税资产”科目、预提费用使用“递延所得税负债”科目。

【随堂案例2】资料同例1,如果将会计折旧口径与税务折旧口径互换,则纳税影响会计法下的会计处理又会如何呢?

【解析】

(1) 设备折旧在会计、税务上的差异

	2×08年	2×09年	2×10年	2×11年
税务口径	20	20	0	0
会计口径	10	10	10	10
暂时性差异	10	10	-10	-10



(2) 纳税影响会计法下会计处理

项目	2×08年	2×09年	2×10年	2×11年
税前会计利润	100	100	100	100
暂时性差异	-10	-10	10	10
应税所得	90	90	110	110
应交所得税①	22.5	22.5	27.5	27.5
递延所得税负债② (预提费用的本质)	贷记2.5	贷记2.5	借记2.5	借记2.5
所得税费用③=会计口径 利润×所得税率	25	25	25	25
会计分录:	借: 所得税费用③ 贷: 递延所得税负债② 应交税费——应 交所得税①		借: 所得税费用③ 递延所得税负债② 贷: 应交税费——应交 所得税①	

【理论总结】纳税影响会计法认为，当会计与税务产生收入、支出上的暂时性差异时，应当以会计口径的利润认定所得税费用，以税务口径的利润认定应交所得税，二者之差通过待摊、预提来调整，其中待摊费用使用“递延所得税资产”科目、预提费用使用“递延所得税负债”科目。

【备注】如果碰到“非暂时性差异”则只能按税务口径认定“应交所得税”和“所得税费用”

(三) 资产负债表债务法

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。



老会计-用心传递温度

- ①当资产的账面价值小于计税基础时，会产生可抵扣暂时性差异；
- ②新增可抵扣暂时性差异会追加应税所得，转回可抵扣暂时性差异时会冲减应税所得；
- ③可抵扣暂时性差异匹配“递延所得税资产”科目，新增可抵扣暂时性差异时列入借方，转回可抵扣暂时性差异时列入贷方。
- ④“递延所得税资产”的本期发生额（登账额）=当期可抵扣暂时性差异的变动额×所得税率。
- ⑤“递延所得税资产”的余额=该时点可抵扣暂时性差异×所得税税率；
- ⑥当资产的账面价值大于计税基础时，会产生应纳税暂时性差异；
- ⑦新增应纳税暂时性差异会调减应税所得，转回应纳税暂时性差异时会追加应税所得；
- ⑧应纳税暂时性差异匹配“递延所得税负债”科目，新增应纳税暂时性差异时列入贷方，转回应纳税暂时性差异时列入借方。
- ⑨“递延所得税负债”的本期发生额（登账额）=当期应纳税暂时性差异的变动额×所得税率；
- ⑩“递延所得税负债”的余额=该时点应纳税暂时性差异×所得税税率；
- ⑪当负债的账面价值大于计税基础时，会产生可抵扣暂时性差异；
- ⑫根据规律⑪可推导出如下规律：当负债的账面价值小于计税基础时，会产生应纳税暂时性差异



资产负债表债务法下所得税的会计核算

一、资产、负债的计税基础及暂时性差异

(一) 资产计税基础的概念

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。资产的计税基础本质上就是税收角度的资产价值标准。

通常情况下,资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的,后续计量过程中因企业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。

(二) 负债计税基础的概念

负债的计税基础=负债的账面价值-将来负债在兑付时允许扣税的金额。

通常而言,所谓负债的计税基础就是税务角度的负债价值。

(三) 暂时性差异的概念

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。

(四) 可抵扣暂时性差异的概念

可抵扣暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。较为直观的认识规律是:当暂时性差异使得应交所得税先大于所得税费用、后小于所得税费用时此差异即可认定为可抵扣暂时性差异。

(五) 应纳税暂时性差异

所谓应纳税暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额的暂时性差异。较为直观的认识规律是:当暂时性差异使得应交所得税先小于所得税费用、后大于所得税费用时此差异即可认定为应纳税暂时性差异。

(六) 新增暂时性差异与转回暂时性差异的界定

只要年末差异大于年初差异的应界定新增暂时性差异(新增可抵扣暂时性差异或新增应纳税



暂时性差异)；

只要年末差异小于年初差异的应界定转回暂时性差异(转回可抵扣暂时性差异或转回应纳税暂时性差异)。

(七) 常见资产计税基础与账面价值的差异分析

1. 固定资产账面价值与计税基础产生差异的原因

一般而言，固定资产的初始计量在税法上是认可的，因此固定资产的起始计量标准不存在差异。二者的差异均来自于以下两个方面：

- A. 折旧方法、折旧年限产生差异；
- B. 因计提资产减值准备产生的差异。

【随堂案例】甲公司于2×16年1月1日开始计提折旧的某设备，取得成本为2 000 000元。采用年限平均法计提折旧，使用年限为10年，预计净残值为0。假定计税时允许按双倍余额递减法计提折旧，使用年限及预计净残值与会计相同。甲公司适用的所得税税率为25%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。

【解析】20×16年该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为200 000元，计税时允许扣除的折旧额为400 000元，则该固定资产的账面价值1 800 000(2 000 000-200 000)元与其计税基础1 600 000(2 000 000-400 000)元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认递延所得税负债50 000元[(1 800 000-1 600 000)×25%]。

借：所得税费用 50 000
 贷：递延所得税负债 50 000

【随堂练习-单选】2×17年12月7日，甲公司用银行存款600万元购入一台生产设备并立刻投入使用，该设备取得时的成本与计税基础一致，2×18年度甲公司对该固定资产计提折旧费200万元，企业所得税纳税申报时允许税前扣除的折旧额为120万元，2×18年12月31日，甲公司估计该项固定资产的可回收金额为460万元，不考虑增值税相关税费及其他因素，2×18年12月31日，甲公司该项固定资产产生的暂时性差异为()。

- A. 可抵扣暂时性差异80万元



- B. 应纳税暂时性差异60万元
- C. 可抵扣暂时性差异140万元
- D. 应纳税暂时性差异20万元

【正确答案】A

【答案解析】2×18年年末固定资产账面价值=600-200=400（万元），计税基础=600-120=480（万元），资产账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异80万元。

2. 无形资产账面价值与计税基础产生差异的原因

A. 对于内部研究开发形成的无形资产，企业会计准则规定有关研究开发支出区分两个阶段，研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，开发阶段符合资本化条件的支出应当资本化作为无形资产的成本；税法规定，企业发生的研究开发费用允许追计75%。

【随堂练例】甲公司2014年初开始研发某专利权，研究费用支付了40万元，开发费用支付了100万元，开发费用均满足资本化条件，专利权于当年的7月1日研发成功，达到预定可使用状态，7月2日支付了注册费和律师费20万元。会计上、税务上均采用5年期直线法摊销。税法规定，企业发生的研究开发费用允许追扣75%。

对于研究开发费用的加计扣除，形成无形资产的，按照研发费用的175%计算，另加上注册费和律师费20万元，得出计税基础为195万元。

【解析】

	会计口径	税务口径	差异
研究费用	计入管理费用40万元	计入应税支出70万元	30万元属于非暂时性差异
开发费用	以120万元计入无形资产成本	以195万元计入无形资产成本	定义为可抵扣暂时性差异，但不确认递延所得税资产；
	当年摊销12万元	当年计入应税支出19.5万元	7.5万元作纳税调整处理，但不调整递延所得税资产；



	年末无形资产账面价值为108万元	年末无形资产的计税基础为175.5万元	定义为可抵扣暂时性差异67.5万元，但不确认递延所得税资产。
--	------------------	---------------------	--------------------------------

【随堂案例】甲公司当期发生研究开发支出共计10 000 000元，其中研究阶段支出2 000 000元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为2 000 000元，符合资本化条件后发生的支出为6 000 000元。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途，但尚未进行摊销。

【解析】

①当年研究费用和不允许资本化的开发费用会计上按400万元列当研发费用，而税务上按700万元（400+400×75%）计入当年扣税支出，形成300万元的差异属于永久性差异；

②会计上按600万元入无形资产成本，而税务上按1 050万元（600×175%）入无形资产成本，由此造成的各期摊销额的差异属于永久性差异。

【提示】本质上属于永久性差异，每期摊销口径差异作永久性差异调整。但是考试时仍应认定为暂时性差异，但不确认递延所得税资产。

【随堂案例】甲公司于2×17年1月1日取得某项无形资产，成本为6 000 000元。企业根据各方面情况判断，无法合理预计其带来经济利益的期限，作为使用寿命不确定的无形资产。2×17年12月31日，对该项无形资产进行减值测试表明未发生减值。企业在计税时，对该项无形资产按照10年的期间摊销，有关摊销额允许税前扣除。

【解释】2017年末资产的账面价值>计税基础，形成应纳税暂时性差异60万元，确认递延所得税负债15万元（600×25%）。

B. 无形资产后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。比如会计准则规定，使用寿命不确定的无形资产不要求摊销，税法则要求在不少于10年的期限内摊销；会计上提取的减值准备在税法上是不承认的。

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产账面价值与计税基础的差异分析

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，对于以公允价值计量且其变动计



入当期损益的金融资产，其于某一会计期末的账面价值应修正至此时点的公允价值，税法则对此通常不认定，只承认其原始入账成本。

【随堂案例】甲公司2×16年7月以520 000元取得乙公司股票50 000股作为交易性金融资产核算。2×16年12月31日，甲公司尚未出售所持有乙公司股票，乙公司股票公允价值为每股12.4元。税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入当期应纳税所得额，待处置时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

借：所得税费用2.5

贷：递延所得税负债2.5。

4. 其他资产

(1) 投资性房地产，企业持有的投资性房地产进行后续计量时，会计准则规定可以采用两种模式，一种是成本模式，采用该种模式计量的投资性房地产其账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同；另一种是在符合规定条件的情况下，可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。对于采用公允价值进行后续计量的投资性房地产，其计税基础的确定类似于以公允价值模式计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(2) 其他计提了资产减值准备的各项资产。减值准备在税法上一概不予承认。

【随堂练习】甲公司2014年税前会计利润为1 000万元，所得税税率为25%，当年发生如下业务：

(1) 库存商品年初账面余额为200万元，已提跌价准备80万元；年末账面余额为350万元，相应的跌价准备为110万元。

(2) 甲公司的商标权自2013年初开始摊销，原价为90万元（税务上对此原价是认可的），无残值，会计上采用5年期直线法摊销，2013年末商标权的可收回价值为40万元，税法上则采取10年期直线法摊销。

(3) 2013年10月1日购入丙公司股票，初始成本为80万元，甲公司将此投资界定为交易性金融资产，2013年末此投资的公允价值为110万元。2014年3月2日甲公司抛售了丙公司股票，



老会计-用心传递温度

卖价为120万元，假定无相关交易费用。

(4) 应收账款年初账面余额为50万元，坏账准备为10万元，年末账面余额为30万元，坏账准备为2万元。

【要求】根据以上资料，作出甲公司2014年所得税的会计处理。（单位：万元）

【解析】

(1) 首先判定暂时性差异

项目	年初口径			年末口径			差异类型	差异变动 金额
	账面价 值	计税基 础	差 异	账面价 值	计税基 础	差 异		
库存商品	120	200	80	240	350	110	新增可抵扣暂时 性差异	30
无形资产	40	81	41	30	72	42	新增可抵扣暂时 性差异	1
交易性金融 资产	110	80	30	0	0	0	转回应纳税暂时 性差异	30
应收账款	40	50	10	28	30	2	转回可抵扣暂时 性差异	8



企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债账面价值与计税基础的差异分析

此类预计负债通常在支付时允许扣税，其计税基础一般为0（此类预计负债的计税基础=账面价值-未来兑付时允许扣税的全部账面价值=0）。

【随堂案例】甲公司2×16年因销售产品承诺提供3年的保修服务，在当年年度利润表中确认了8 000 000元销售费用，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出2 000 000元，预计负债的期末余额为6 000 000元。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时税前扣除。

借：递得所得税资产150

贷：所得税费用150

【随堂案例】2×17年10月5日，甲公司因为乙公司银行借款提供担保，乙公司未如期偿还借款，而被银行提起诉讼，要求其履行担保责任；12月31日，该案件尚未结案。甲公司预计很可能履行的担保责任为3 000 000元。假定税法规定，企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除。

【解析】2×17年12月31日，该项预计负债的账面价值为3 000 000元，计税基础为3 000 000元（3 000 000-0）。该项预计负债的账面价值等于计税基础，不产生暂时性差异。

【随堂练习-多选】下列各项资产和负债中，因账面价值与计税基础不一致形成暂时性差异的有（ ）。

- A. 使用寿命不确定的无形资产
- B. 已计提减值准备的固定资产
- C. 已确认公允价值变动损益的交易性金融资产
- D. 因违反税法规定应缴纳但尚未缴纳的滞纳金

【正确答案】ABC

【答案解析】选项A，使用寿命不确定的无形资产会计上不计提摊销，但税法规定会按一定方法进行摊销，会形成暂时性差异；选项B，企业计提的资产减值准备在发生实质性损失之前税法不承认，因此不允许税前扣除，会形成暂时性差异；选项C，交易性金融资产持有期



间公允价值的变动税法上也不承认，会形成暂时性差异；选项D，因违反税法规定应缴纳但尚未缴纳的滞纳金是企业的负债，税法不允许扣除，是永久性差异，不产生暂时性差异。



请关注公众号、听更多免费直播

