



第 13 章 所得税

考情分析

从历年考试情况来看，像本章这样近几年多次单独以主观题形式进行考查的章节并不多见，由此可见其重要性。本章所涉及的考点主要包括暂时性差异的确定，应交所得税、递延所得税以及所得税费用的确认与计量等。

目录

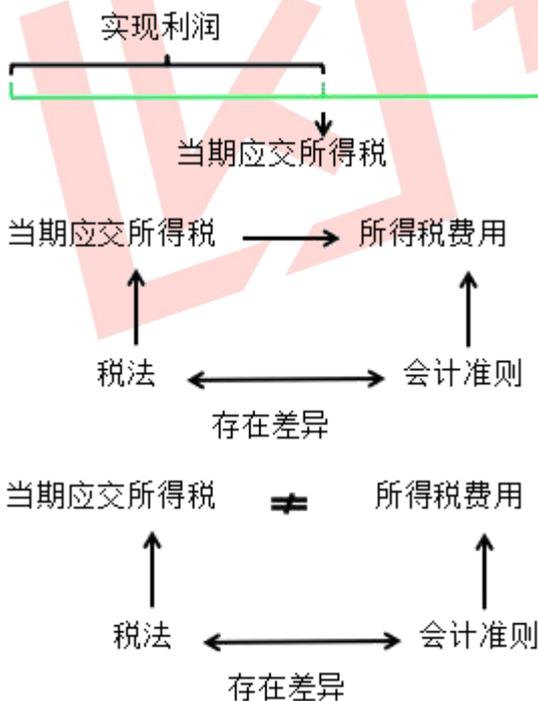
1. 计税基础与暂时性差异
2. 递延所得税负债和递延所得税资产的会计处理
3. 所得税费用的确认和计量

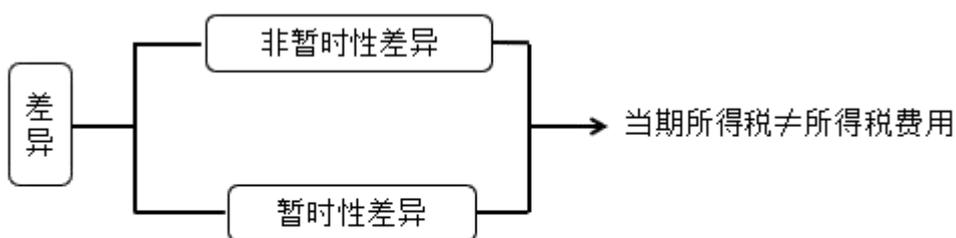
计税基础与暂时性差异

一、所得税会计概述

支付管理部门设备维修费 5 000 元

借：管理费用 5 000
贷：银行存款 5 000



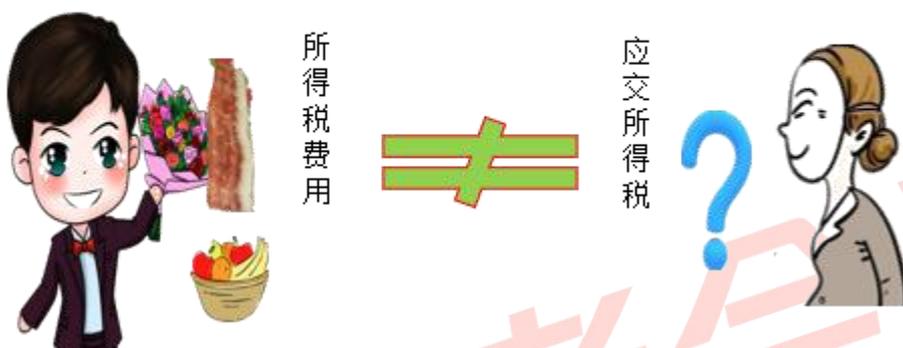


所得税费用=当期所得税+递延所得税

女婿上门探路

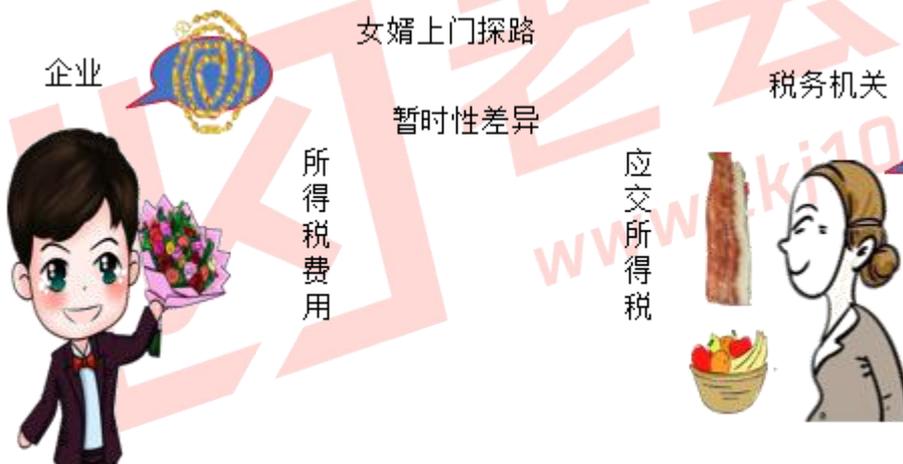
企业

税务机关



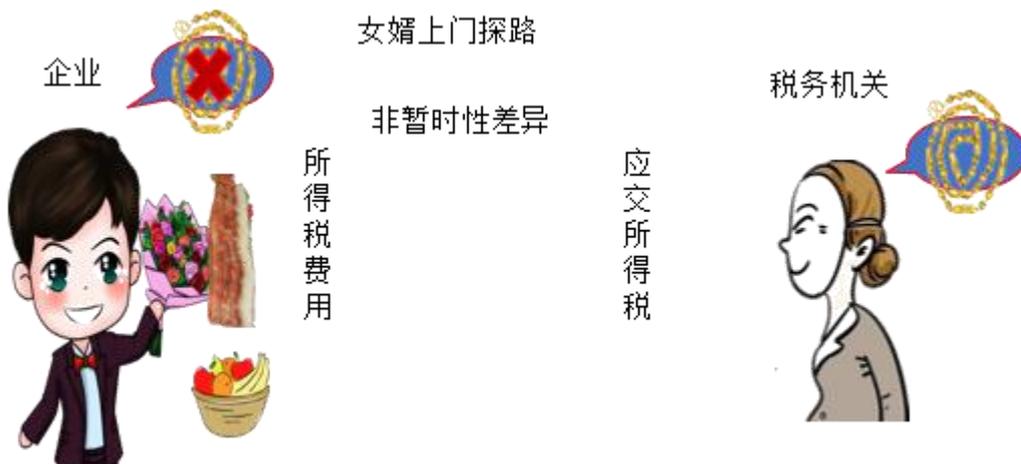
企业

税务机关



企业

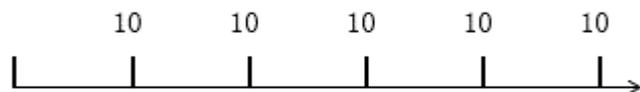
税务机关



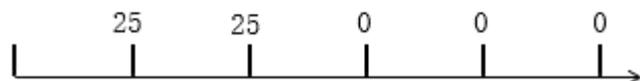


猜猜这是什么差异？

企业：



税法：



暂时性差异



所得税费用=当期所得税+递延所得税



暂时性和非暂时性差异

1. 当期所得税

当期所得税——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，应缴纳给税务机关的所得税金额，即应交所得税。

税前会计利润

纳税调整

当期所得税=应纳税所得额 × 所得税税率

应纳税所得额=税前会计利润±纳税调整项

【例题】甲公司 2018 年全年利润总额（即税前会计利润）为 1 020 万元，其中包括本年收到的国债利息收入 20 万元，所得税税率为 25%。假定甲公司全年无其他纳税调整因素。按照税法的有关规定，企业购买国债的利息收入免交所得税，即在计算应纳税所得额时可将其扣除。

甲公司当期所得税的计算如下：

应纳税所得额=1 020-20=1 000（万元）

当期应交所得税=1 000×25%=250（万元）

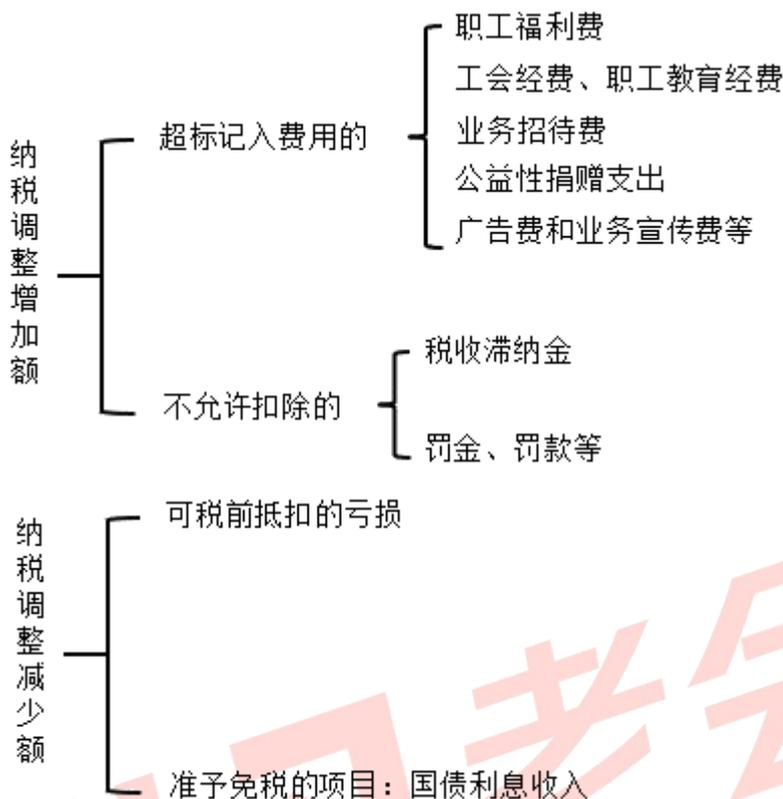
【例题】甲公司 2017 年度利润总额（税前会计利润）为 1 980 万元，所得税税率为 25%。经查，甲公司当年营业外支出中有 20 万元为税收滞纳金。税法规定，企业因违反国家法律、法规规定缴纳的罚款、滞纳金不允许税前扣除。假定甲公司全年无其他纳税调整因素。



甲公司当期所得税的计算如下：

应纳税所得额=1 980+20=2 000（万元）

当期应交所得税=2 000×25%=500（万元）



应交所得税=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

应纳税所得额=税前会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额+境外应税所得弥补境内亏损-弥补以前年度亏损

【例题·多选题】下列各项中，计算应纳税所得额需要进行纳税调整的项目有（ ）。

- A. 税收滞纳金
- B. 超过税法规定标准的业务招待费
- C. 国债利息收入
- D. 超过税法规定标准的职工福利费

【答案】ABCD

【解析】选项 ABD，计算应纳税所得额时应该纳税调增；选项 C，计算应纳税所得额时应该纳税调减。

借：所得税费用

贷：应交税费——应交所得税



2. 递延所得税

【例题】甲公司2×18年1月1日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为50万元，使用年限2年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，但折旧年限为5年，预计净残值为0。

| 固定资产 | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 会计折旧 | 25 | 25 | 0 | 0 | 0 |
| 税法折旧 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |

| 固定资产 | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 会计折旧 | 25 | 25 | 0 | 0 | 0 |
| 税法折旧 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 账面价值 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 计税基础 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |

| 固定资产 | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 会计折旧 | 25 | 25 | 0 | 0 | 0 |
| 税法折旧 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| 账面价值 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 计税基础 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 纳税调整 | +15 | +15 | -10 | -10 | -10 |

可抵扣暂时性差异——在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额（纳税调减），减少未来期间的应交所得税。

| 固定资产 | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 账面价值 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 计税基础 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |



资产

账面价值 < 计税基础



可抵扣暂时性差异

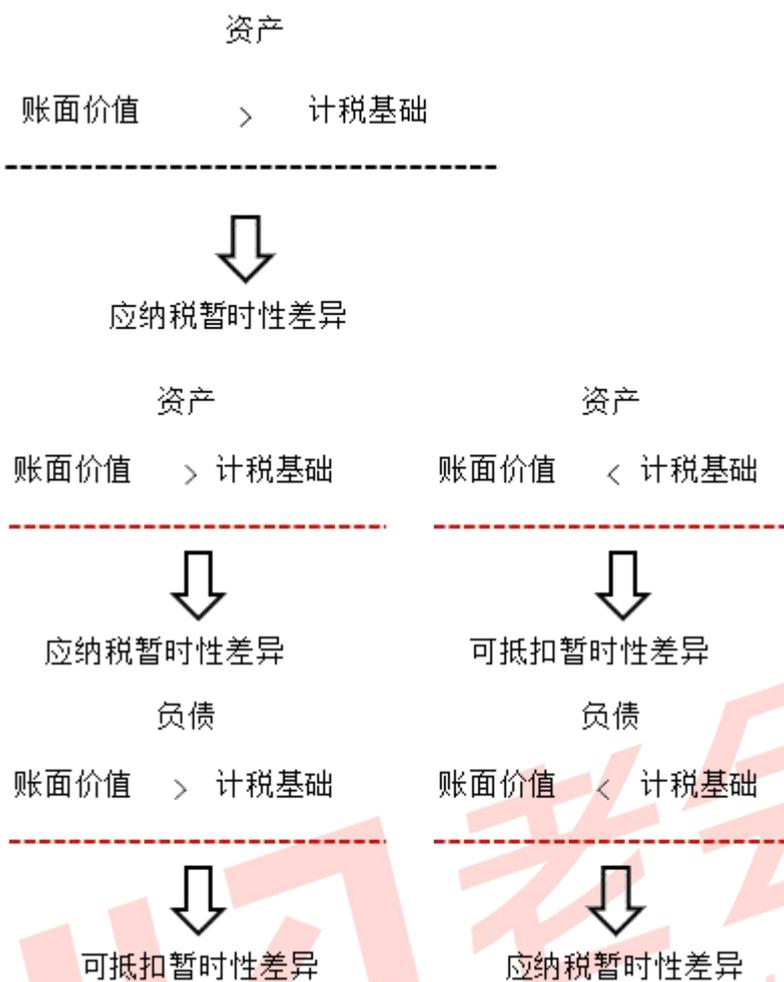
【例题】甲公司2×18年1月1日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为50万元，使用年限5年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，但折旧年限为2年，预计净残值为0。

| 固定资产 | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 会计折旧 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| 税法折旧 | 25 | 25 | 0 | 0 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 账面价值 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 计税基础 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |

| 固定资产 | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 会计折旧 | 10 | 10 | 10 | 10 | 10 |
| 税法折旧 | 25 | 25 | 0 | 0 | 0 |
| 账面价值 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 计税基础 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 纳税调整 | -15 | -15 | +10 | +10 | +10 |

应纳税暂时性差异——在未来期间转回时会增加转回期间的应纳税所得额，增加未来期间的应交所得税。

| 固定资产 | 第1年 | 第2年 | 第3年 | 第4年 | 第5年 |
|-------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 账面价值 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 计税基础 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |



| 差异类型 | 发生期 | 转回期 |
|----------|------|------|
| 应纳税暂时性差异 | 纳税调减 | 纳税调增 |
| 可抵扣暂时性差异 | 纳税调增 | 纳税调减 |

二、资产的计税基础。

资产的计税基础，是指某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。

| 资产项目 | 账面价值与计税基础 |
|------|--------------------------------|
| 固定资产 | 账面价值=实际成本-累计折旧（会计）-减值准备 |
| | 计税基础=实际成本-累计折旧（税法） |
| | 产生差异的原因：折旧方法、折旧年限的不同以及减值准备的计提等 |

【例题】甲公司于2×16年1月1日开始计提折旧的某项固定资产，原价为3 000 000元，使用年限为10年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。税法规定类似固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除，该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为0。2×17年12月31日，企业估计该项固定资产的可收回金额为2 200 000元。



分析：

2×17年12月31日，该项固定资产的账面价值=3 000 000-300 000×2-200 000=2 200 000（元）

计税基础=3 000 000-3 000 000×20%-2 400 000×20%=1 920 000（元）

该项固定资产账面价值2 200 000元与其计税基础1 920 000元之间的280 000元差额为应纳税暂时性差异。

| 资产项目 | | 账面价值与计税基础 |
|-------------------------|-----------------------------|-------------------------|
| 无形资产 | 内部研发（三新） | 账面价值=实际成本-累计摊销（会计）-减值准备 |
| | | 计税基础=实际成本×175%-累计摊销（税法） |
| | 产生差异的原因：会计与税法摊销基数以及减值准备的计提等 | |
| | 其他 | 账面价值=实际成本-累计摊销（会计）-减值准备 |
| ◆若使用寿命不确定，累计摊销（会计）=0 | | |
| 计税基础=实际成本-累计摊销（税法） | | |
| 产生差异的原因：是否需要摊销及减值准备的计提等 | | |

【例题】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。

分析：

甲公司当年发生的研究开发支出中，按照会计规定应予费用化的金额为4 000 000元，形成无形资产的成本为6 000 000元，即期末所形成无形资产的账面价值为6 000 000元。

对于按照会计准则规定形成无形资产的部分，税法规定按照无形资产成本的175%作为计算未来期间摊销额的基础，即该项无形资产在初始确认时的计税基础为10 500 000

（6 000 000×175%）元。

该项无形资产的账面价值6 000 000元与其计税基础10 500 000元之间的差额4 500 000元将于未来期间税前扣除，产生可抵扣暂时性差异。

【例题】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未来经济利益的期限，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。

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产，在未发生减值的情况下，其账面价值为取得成本6 000 000元。

该项无形资产在2×17年12月31日的计税基础为5 400 000元。

该项无形资产的账面价值6 000 000元与其计税基础5 400 000元之间的差额600 000元将计入未来期间的应纳税所得额，产生未来期间企业所得税税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。



| 资产项目 | 账面价值与计税基础 |
|------------------------|-----------------|
| 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=公允价值 |
| | 计税基础=初始成本 |
| | 产生差异的原因：公允价值变动等 |

【例题】甲公司2×16年7月以520 000元取得乙公司股票50 000股作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，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。

作为交易性金融资产的乙公司股票在2×16年12月31日的账面价值为620 000元（12.4×

50 000），其计税基础为原取得成本不变，即520 000元，两者之间产生100 000元的应纳税暂时性差异。

| 资产项目 | 账面价值与计税基础 | |
|--------|-----------|---|
| 投资性房地产 | 成本模式 | 与固定资产、无形资产相同 |
| | 公允价值模式 | 账面价值=公允价值 计税基础=成本-投资性房地产累计折旧（或摊销）（税法） |
| | | 产生差异的原因：成本模式下为折旧（摊销）方法、折旧（摊销）年限和预计净残值的不同、减值准备的计提等；公允价值模式下为公允价值变动、税法折旧摊销的计提等 |

【例题】甲公司的C建筑物于2×15年12月30日投入使用并直接出租，成本为6 800 000元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2×17年12月31日，已出租C建筑物累计公允价值变动收益为1 200 000元，其中本年度公允价值变动收益为500 000元。根据税法规定，已出租C建筑物以历史成本扣除按税法规定计提折旧后作为其计税基础，折旧年限为20年，净残值为零，自投入使用的次月起按年限平均法计提折旧。

分析：

2×17年12月31日，该投资性房地产的账面价值为8 000 000元，计税基础为6 120 000元（6 800 000-6 800 000÷20×2）。该投资性房地产账面价值与其计税基础之间的差额

1 880 000元将计入未来期间的应纳税所得额，形成未来期间企业所得税税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。



三、负债的计税基础

负债的计税基础=账面价值-未来期间可予税前抵扣的金额

| 负债项目 | 税法规定 | 计税基础 |
|------|----------------------|----------------------|
| 预计负债 | 相关支出实际发生时可全额税前扣除 | 计税基础=0 举例：产品质量保证 |
| | 相关支出无论是否实际发生均不允许税前扣除 | 计税基础=账面价值 举例：债务担保 |

【例题】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。

分析：

该项预计负债在甲公司2×16年12月31日的账面价值为6 000 000元。该项预计负债的计税基础=账面价值-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=6 000 000-6 000 000=0。

【例题】2×17年10月5日，甲公司因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300万元。假设税法规定，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。

分析：

2×17年12月31日，该项预计负债的账面价值为300万元，计税基础为300万元（300-0）。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。

(2)

| 负债项目 | 税法规定 | 计税基础 |
|------|--------------------------------------|-----------|
| 合同负债 | 税法的收入确认原则与会计规定相同 | 计税基础=账面价值 |
| | 会计准则：不符合确认收入条件 税法：应计入当期应纳税所得额 | 计税基础=0 |
| 其他负债 | 一般情况下，计税基础=账面价值 但不代表没有差异（如罚款和滞纳金） | |

【例题】甲公司因未按照税法规定缴纳税金，按规定需在2×16年缴纳滞纳金1 000 000元，至2×16年12月31日，该款项尚未支付，形成其他应付款1 000 000元。税法规定，企业因违反国家法律、法规规定缴纳的罚款、滞纳金不允许税前扣除。

分析：

因应缴滞纳金形成的其他应付款账面价值为1 000 000元，因税法规定该支出不允许税前扣除，其计税基础=1 000 000-0=1 000 000（元）。

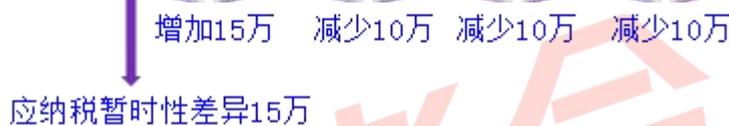


对于罚款和滞纳金支出，会计与税收规定存在差异，但该差异仅影响发生当期，对未来期间计税不产生影响，因而不产生暂时性差异。

四、暂时性差异的确定

【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为 50 万元，使用年限 5 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，但折旧年限为 2 年，预计净残值为 0。

| 固定资产 | 第1年末 | 第2年末 | 第3年末 | 第4年末 | 第5年末 |
|-------|------|------|------|------|------|
| 账面价值 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 计税基础 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |



某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

【例题】甲公司 2×16 年发生广告费 10 000 000 元，至年末已全额支付给广告公司。税法规定，企业发生的广告费、业务宣传费不超过当年销售收入 15% 的部分允许税前扣除，超过部分允许结转以后年度税前扣除。甲公司 2×16 年实现销售收入 60 000 000 元。

分析：

因广告费支出形成的资产的账面价值为 0，其计税基础 = $10\,000\,000 - 60\,000\,000 \times 15\% = 1\,000\,000$ （元）。

广告费支出形成的资产的账面价值 0 与其计税基础 1 000 000 元之间形成 1 000 000 元可抵扣暂时性差异。

【例题·单选题】2016 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，2017 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金额为 120 万元，2017 年 12 月 31 日，甲公司估计该项固定资产的可收回金额为 460 万元，不考虑增值税相关税费及其他因素，2017 年 12 月 31 日该项固定资产产生的暂时性差异为（ ）。

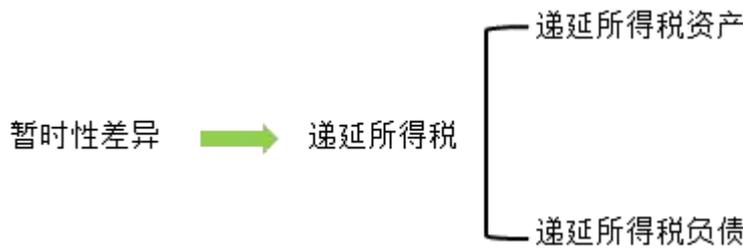
- A. 可抵扣暂时性差异 80 万元
- B. 应纳税暂时性差异 60 万元
- C. 可抵扣暂时性差异 140 万元
- D. 应纳税暂时性差异 20 万元

【答案】A



【解析】2017 年年末账面价值为 400 万元，计税基础为 480 万元，所以形成可抵扣暂时性差异为 80 万元。

递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量



| 差异类型 | 发生期 | 转回期 |
|----------|------|------|
| 应纳税暂时性差异 | 纳税调减 | 纳税调增 |
| 可抵扣暂时性差异 | 纳税调增 | 纳税调减 |

【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为 50 万元，使用年限 5 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，但折旧年限为 2 年，预计净残值为 0。

| 应纳税暂时性差异 | | | | | |
|----------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 账面价值 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 计税基础 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 纳税调整 | -15 | -15 | +10 | +10 | +10 |

↓ 纳税调减
↓ 纳税调增

形成递延所得税负债
冲减递延所得税负债

【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为 50 万元，使用年限 2 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，



但折旧年限为 5 年，预计净残值为 0。

| 可抵扣暂时性差异 | | | | | |
|----------|-----|--------|-----|-----|-------|
| 账面价值 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 计税基础 | 40 | 发生期 30 | 20 | 10 | 转回期 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 纳税调整 | +15 | +15 | -10 | -10 | -10 |

↓ 纳税调增
↓ 纳税调减

形成递延所得税资产
冲减递延所得税资产

【总结】

| 差异类型 | 发生期 | 转回期 |
|----------|-----------|-----------|
| 应纳税暂时性差异 | 确认递延所得税负债 | 冲减递延所得税负债 |
| 可抵扣暂时性差异 | 确认递延所得税资产 | 冲减递延所得税资产 |

一、递延所得税负债的确认和计量

【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为 50 万元，使用年限 5 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，但折旧年限为 2 年，预计净残值为 0。

| 固定资产 | 第1年末 | 第2年末 | 第3年末 | 第4年末 | 第5年末 |
|----------------|-------|-------|-------|-------|------|
| 账面价值 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 计税基础 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 递延所得税 负债期末数 | 15×税率 | 30×税率 | 20×税率 | 10×税率 | 0×税率 |

↓ ↓ ↓ ↓ ↓

暂时性差异转回期适用的税率

【提示】无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。

递延所得税负债的确认

| 情形 | 确认原则 |
|---------------------|-------|
| 影响会计利润或应纳税所得额的交易或事项 | 所得税费用 |



| | |
|-----------------|-------|
| 企业合并 | 商誉等 |
| 直接计入所有者权益的交易或事项 | 所有者权益 |

【例题】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。

分析:

2×16年该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元与其计税基础1 600 000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。

借: 所得税费用 50 000
 贷: 递延所得税负债 50 000

2×17年该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320 000元,则该固定资产的账面价值1 600 000元与其计税基础1 280 000元的差额320 000元构成应纳税暂时性差异,所以当期递延所得税负债的期末数为80 000元,企业当期应确认递延所得税负债30 000元。

借: 所得税费用 30 000
 贷: 递延所得税负债 30 000

不确认递延所得税负债的特殊情况

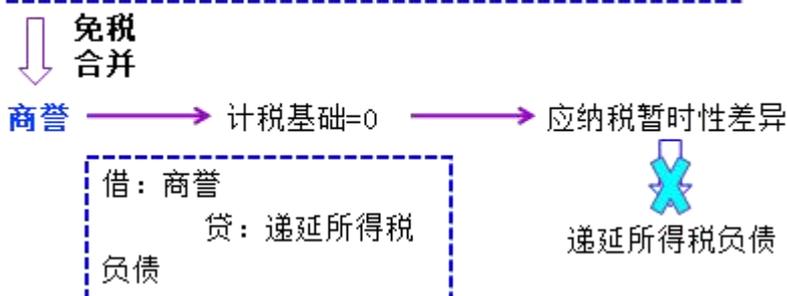


【提示】并不是所有的应纳税暂时性差异都需要确认递延所得税负债。产生应纳税暂时性差异,但是不确认递延所得税负债的情况包括:

①商誉的初始确认——非同一控制下的企业合并:



合并成本 > 享有的被购买方可辨认净资产公允价值份额



【提示】 应予说明的是，按照会计准则规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照所得税法规的规定该商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量中因会计准则与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

【例题】 甲公司以增发市场价值为 6 000 万元的本企业普通股为对价购入乙公司 100% 的净资产，假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司原股东选择进行免税处理。购买日乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如表所示。

| 项目 | 公允价值 | 计税基础 | 暂时性差异 |
|------------------------|--------|--------|-------|
| 固定资产 | 2700 | 1550 | 1150 |
| 应收账款 | 2100 | 2100 | 0 |
| 存货 | 1740 | 1240 | 500 |
| 其他应付款 | (300) | 0 | (300) |
| 应付账款 | (1200) | (1200) | 0 |
| 不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值 | 5040 | 3690 | 1350 |

乙公司适用的所得税税率为 25%，该项交易中应确认递延所得税负债及商誉的金额计算如下：

企业合并成本 6000

可辨认净资产公允价值 5040

递延所得税资产 75

递延所得税负债 412.5

考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值 4702.5

商誉 1297.5

所确认的商誉金额 1297.5 万元与其计税基础 0 之间产生的应纳税暂时性差异，不再进一步确认相关的递延所得税影响。

②除企业合并以外的其他交易事项：

如果该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。

【例题·多选题】下列关于企业递延所得税负债会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 商誉初始确认时形成的应纳税暂时性差异应确认相应的递延所得税负债
- B. 与损益相关的应纳税暂时性差异确认的递延所得税负债应计入所得税费用
- C. 应纳税暂时性差异转回期间超过一年的，相应的递延所得税负债应以现值进行计量
- D. 递延所得税负债以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的企业所得税税率计量

【答案】BD

【解析】选项 A，商誉初始确认时形成的应纳税暂时性差异不应确认递延所得税负债；选项 C，无论应纳税暂时性差异转回期间如何，递延所得税负债都不要求折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为 50 万元，使用年限 2 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，但折旧年限为 5 年，预计净残值为 0。

| 固定资产 | 第1年末 | 第2年末 | 第3年末 | 第4年末 | 第5年末 |
|------------|-------|-------|-------|-------|------|
| 账面价值 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 计税基础 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 递延所得税资产期末数 | 15×税率 | 30×税率 | 20×税率 | 10×税率 | 0×税率 |

↓ ↓ ↓ ↓ ↓
暂时性差异转回期适用的税率

【提示】无论可抵扣暂时性差异的转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

递延所得税资产的确认

| 情形 | 确认原则 |
|---------------------|-------|
| 影响会计利润或应纳税所得额的交易或事项 | 所得税费用 |
| 企业合并 | 商誉等 |
| 直接计入所有者权益的交易或事项 | 所有者权益 |

【例题】甲公司 2×18 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项管理用固定资产，原价为 50 万元，使用年限 2 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用年限平均法计提折旧，



但折旧年限为 5 年，预计净残值为 0。

| 可抵扣暂时性差异 | | | | | |
|----------|-----|-----|-----|-----|-----|
| 账面价值 | 25 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 计税基础 | 40 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 暂时性差异 | 15 | 30 | 20 | 10 | 0 |
| 纳税调整 | +15 | +15 | -10 | -10 | -10 |

纳税调增
纳税调减

↓
以应纳税所得额为限

判断可抵扣暂时性差异转回期间是否能产生足够的应纳税所得额时，应考虑以下两个方面的影响：

- ①通过正常的生产经营活动；
- ②以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将产生应纳税所得额的增加。

【提示】对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。

不确认递延所得税资产的特殊情况

如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，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，则所产生的资产、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，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

【例题】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。

分析：

该项无形资产的账面价值 6 000 000 元与其计税基础 10 500 000 元之间的差额 4 500 000 元将于未来期间税前扣除，产生可抵扣暂时性差异。

递延所得税资产的减值

足够的应纳税所得额 ~~→~~ 递延所得税资产减值

足够的应纳税所得额 → 递延所得税资产恢复



【提示】假定未来期间可以产生足够的应纳税所得额，确认了递延所得税资产，但是一段时间之后预计不能产生足够的应纳税所得额了，此时应对递延所得税资产计提减值。资产负债表日，预计未来又可以产生足够的应纳税所得额，此时应该恢复递延所得税资产计提的减值准备。

特定交易或事项涉及递延所得税的确认

直接计入所有者权益的交易或事项主要有：对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值的变动计入其他综合收益，自用房地产转为采用公允价值计量的投资性房地产时公允价值大于原账面差额计入其他综合收益等。

借：其他综合收益等

 贷：递延所得税负债

借：递延所得税资产

 贷：其他综合收益等

【例题】甲公司 2×19 年 4 月自公开市场以每股 6 元的价格取得 A 公司普通股 200 万股，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具核算（假定不考虑交易费用），2×19 年 12 月 31 日，甲公司该股票投资尚未对外出售，当日市价为每股 9 元。按照税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计入应纳税所得额。甲公司适用的所得税税率为 25%。假定在未来期间不会发生变化。

甲公司应进行的会计处理：

| | |
|-------------------|------------|
| 借：其他权益工具投资—成本 | 12 000 000 |
| 贷：银行存款 | 12 000 000 |
| 借：其他权益工具投资—公允价值变动 | 6 000 000 |
| 贷：其他综合收益 | 6 000 000 |

账面价值=1 800 万元，计税基础=1 200 万元

产生应纳税暂时性差异=600 万

应确认递延所得税负债=600×25%=150 万元。

| | |
|-----------|-----------|
| 借：其他综合收益 | 1 500 000 |
| 贷：递延所得税负债 | 1 500 000 |

假定甲公司以每股 11 元的价格在 2×17 年将该股票对外出售，结转该股票出售损益时：

| | |
|---------------|------------|
| 借：银行存款 | 22 000 000 |
| 贷：其他权益工具投资—成本 | 12 000 000 |
| —公允价值变动 | 6 000 000 |
| 留存收益 | 4 000 000 |
| 借：其他综合收益 | 6 000 000 |
| 贷：留存收益 | 6 000 000 |
| 借：递延所得税负债 | 1 500 000 |



贷：其他综合收益 1 500 000

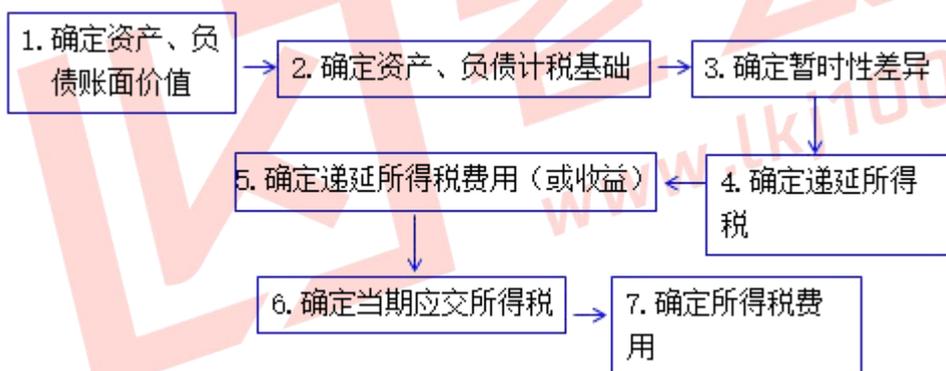
或将后两笔分录合并：

借：其他综合收益 4 500 000
 递延所得税负债 1 500 000
 贷：留存收益 6 000 000

所得税税率变化：

| 项目 | 具体规定 |
|------|---|
| 处理原则 | 因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量 |
| 具体核算 | 直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税——调整金额应计入所有者权益 其他情况——调整金额应确认为当期所得税费用（或收益） |

【知识点】所得税费用



一、当期所得税

应交所得税 = 应纳税所得额 × 所得税税率 - 减免税额 - 抵免税额

应纳税所得额 = 税前会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额 + 境外应税所得弥补境内亏损 - 弥补以前年度亏损

【例题·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%，2016 年实现利润总额 1000 万元，本年发生应纳税暂时性差异 100 万元，转回可抵扣暂时性差异 80 万元，上述暂时性差异均影响损益。不考虑其他纳税调整事项，甲公司 2016 年应交所得税为（ ）万元。

A. 250 B. 295 C. 205 D. 255

【答案】C

【解析】应纳税所得额 = 1000 - 100 - 80 = 820（万元）；应交所得税 = 820 × 25% = 205（万元）。



【提示】若可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异确认递延所得税时计入所有者权益，则该暂时性差异无需进行纳税调整。

二、递延所得税费用（或收益）

递延所得税费用（或收益） =（递延所得税负债期末数 - 递延所得税负债的期初数） -（递延所得税资产期末数 - 递延所得税资产的期初数） = 递延所得税负债的增加数 - 递延所得税资产的增加数

【提示】不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

【例题】丙公司 2×19 年 9 月取得的某项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的其他债权投资，成本为 2 000 000 元，2×19 年 12 月 31 日，其公允价值为 2 400 000 元。丙公司适用的所得税税率为 25%。

分析：

会计期末在确认 400 000 元的公允价值变动时：

借：其他债权投资——公允价值变动 400 000

贷：其他综合收益 400 000

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时：

借：其他综合收益 100 000

贷：递延所得税负债 100 000

三、所得税费用

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

借：所得税费用

贷：应交税费——应交所得税

借或贷：所得税费用

借或贷：递延所得税负债

借或贷：递延所得税资产

借：所得税费用

递延所得税负债（或贷方）

递延所得税资产（或贷方）

贷：应交税费——应交所得税

【例题】甲公司 2×19 年度利润表中利润总额为 1200 万元，该公司适用的所得税税率为 25%，预计未来期间适用的所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

该公司 2×19 年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

(1) 2×18 年 12 月 31 日取得一项固定资产，成本为 600 万元，使用年限为 10 年，预计净残值为



0, 会计处理按双倍余额递减法计提折旧, 税收处理按直线法计提折旧。假定税法规定的使用年限及预计净残值与会计规定相同。

(2) 向关联企业捐赠现金 200 万元。

(3) 当年度发生研究开发支出 500 万元, 较上年度增长 20%。其中 300 万元予以资本化; 截至 2×19 年 12 月 31 日, 该研发资产仍在开发过程中。税法规定, 企业费用化的研究开发支出按 175% 税前扣除, 资本化的研究开发支出按资本化金额的 175% 确定应予摊销的金额。

(4) 应付违反环保法规定罚款 1 000 000 元。

(5) 期末对持有的存货计提了 300 000 元的存货跌价准备, 该存货成本为 8 300 000 元。

分析:

(1) 2×19 年度当期应交所得税:

应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调增额 - 纳税调减额 = 1 200 (已知) + 60 万 (固定资产) + 200 (捐赠) - 150 万 (费用化加计扣除) + 100 (环保罚款) + 30 (存货) = 1 440 (万元)

应交所得税 = 1 440 万 × 25% = 360 (万元)

(2) 2×19 年度递延所得税:

该公司 2×19 年 12 月 31 日有关资产、负债的账面价值、计税基础及相应的暂时性差异如表所示:

| 项目 | 账面价值 | 计税基础 | 差异 |
|-------|------|------|-----------|
| | | | 可抵扣暂时性差异 |
| 存货 | 800 | 830 | 30 |
| 固定资产 | 2540 | 2600 | 60 |
| 开发支出 | 300 | 525 | 225 (不确认) |
| 其他应付款 | 100 | 100 | |
| 总计 | | | 315 |

递延所得税费用 = 0 - 90 × 25% = -22.5 (万元)。

(3) 利润表中应确认的所得税费用:

所得税费用 = 360 - 22.5 = 337.5 (万元)

借: 所得税费用 337.5
递延所得税资产 22.5
贷: 应交税费——应交所得税 360

【例题】丁公司 2×19 年年初的递延所得税资产借方余额为 1 900 000 元, 递延所得税负债贷方余额为 100 000 元, 具体构成项目如表所示:

| 项目 | 可抵扣暂时性差异 | 递延所得税资产 | 应纳税暂时性差异 | 递延所得税负债 |
|---------|----------|---------|----------|---------|
| 应收账款 | 600 000 | 150 000 | | |
| 交易性金融资产 | | | 400 000 | 100 000 |

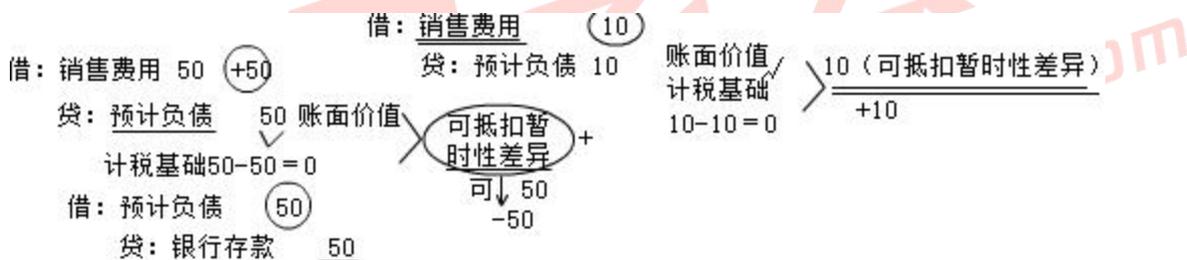


| | | | | |
|------------|-----------|-----------|--|--|
| 其他债权投资 | 2 000 000 | 500 000 | | |
| 预计负债 | 800 000 | 200 000 | | |
| 可税前抵扣的经营亏损 | 4 200 000 | 1 050 000 | | |

该公司 2×19 度利润表中利润总额为 16 100 000 元，适用的所得税税率为 25%，预计未来期间适用的所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。

该公司 2×19 年发生的有关相关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

- （1）年末转回应收账款坏账准备 200 000 元。根据税法规定，转回的坏账损失不计入应纳税所得额。
- （2）年末根据交易性金融资产公允价值变动确认公允价值变动收益 200 000 元。根据税法规定，交易性金融资产公允价值变动收益不计入应纳税所得额。
- （3）年末根据其他债权投资公允价值变动增加其他综合收益 400 000 元。根据税法规定，其他债权投资公允价值变动金额不计入应纳税所得额。
- （4）当年实际支付产品保修费用 500 000 元，冲减前期确认的相关预计负债；当年又确认产品保修费用 100 000 元，增加相关预计负债。根据税法规定，实际支付的产品保修费用允许税前扣除。但预计的产品保修费用不允许税前扣除。



（5）当年发生业务宣传费 8 000 000 元，至年末尚未支付。该公司当年实现销售收入 50 000 000 元。税法规定，企业发生的业务宣传费支出，不超过当年销售收入 15% 的部分，准予税前扣除；超过部分，准予结转以后年度税前扣除。

分析：

（1）2×19 年度当期应交所得税：

$$\text{应纳税所得额} = 16\,100\,000 - 4\,200\,000 - 200\,000 - 200\,000 - 500\,000 + 100\,000 + (8\,000\,000 - 50\,000\,000 \times 15\%) = 11\,600\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应交所得税} = 11\,600\,000 \times 25\% = 2\,900\,000 \text{ (元)}$$

（2）2×19 年度递延所得税：

该公司 2×19 年 12 月 31 日有关资产、负债的账面价值、计税基础及相应的暂时性差异如表所示：

| 项目 | 账面价值 | 计税基础 | 应纳税暂时性差异 | 可抵扣暂时性差异 |
|------|-----------|-----------|----------|----------|
| 应收账款 | 3 600 000 | 4 000 000 | | 400 000 |



| | | | | |
|---------|-----------|-----------|---------|-----------|
| 交易性金融资产 | 4 200 000 | 3 600 000 | 600 000 | |
| 其他债权投资 | 4 000 000 | 5 600 000 | | 1 600 000 |
| 预计负债 | 400 000 | 0 | | 400 000 |
| 其他应付款 | 8 000 000 | 7 500 000 | | 500 000 |

递延所得税费用 = (600 000 × 25% - 100 000) - [(400 000 + 400 000 + 500 000) × 25% - (150 000 + 200 000 + 1 050 000)] = 1 125 000 (元)

(3) 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用 = 2 900 000 + 1 125 000 = 4 025 000 (元)

借：所得税费用 4 025 000
 贷：应交税费——应交所得税 2 900 000
 递延所得税资产 1 075 000
 递延所得税负债 50 000
 借：其他综合收益 100 000
 贷：递延所得税资产 100 000

【例题·计算分析题】甲公司适用的企业所得税税率为 25%，预计未来期间适用的企业所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。2×18 年 1 月 1 日，甲公司递延所得税资产、递延所得税负债的年初余额均为零。甲公司 2×18 年发生的会计处理与税收处理存在差异的交易或事项如下：

资料一：2×17 年 12 月 20 日，甲公司取得并立即提供给行政管理部门使用的一项初始入账金额为 150 万元的固定资产，预计使用年限为 5 年，预计净残值为零。会计处理采用年限平均法计提折旧，该固定资产的计税基础与初始入账金额一致。根据税法规定，2×18 年甲公司该固定资产的折旧额能在税前扣除的金额为 50 万元。

要求：

(1) 计算甲公司 2×18 年 12 月 31 日上述行政管理用固定资产的暂时性差异，判断该差异为应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异，并编制确认递延所得税资产或递延所得税负债的会计分录。

(1) 2×18 年 12 月 31 日，固定资产的账面价值 = 150 - 150/5 = 120 (万元)，计税基础 = 150 - 50 = 100 (万元)，资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异，差异额 = 120 - 100 = 20 (万元)。

借：所得税费用 (20 × 25%) 5
 贷：递延所得税负债 5

资料二：2×18 年 11 月 5 日，甲公司取得乙公司股票 20 万股，并将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，初始入账金额为 600 万元。该金融资产的计税基础与初始入账金额一致。2×18 年 12 月 31 日，该股票的公允价值为 550 万元。税法规定，金融资产的公允价值变动不计入当期应纳税所得额，待转让时一并计入转让当期的应纳税所得额。

要求：

(2) 计算甲公司 2×18 年 12 月 31 日对乙公司股票投资的暂时性差异，判断该差异为应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异，并编制确认递延所得税资产或递延所得税负债的会计分录。

(2) 2×18 年 12 月 31 日，其他权益工具投资的账面价值为 550 万元，计税基础为 600 万元，资



产的账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异，差异额=600-550=50（万元）。

借：递延所得税资产 （50×25%） 12.5
 贷：其他综合收益 12.5

资料三：2×18年12月10日，甲公司因当年偷税漏税向税务机关缴纳罚款200万元，税法规定，偷税漏税的罚款支出不得税前扣除。

甲公司2×18年度实现的利润总额为3000万元。

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：

(3) 分别计算甲公司2×18年度应纳税所得额和应交企业所得税的金额，并编制相关会计分录。

(3) 应纳税所得额=3000-20+200=3180（万元）

应交所得税=3180×25%=795（万元）

借：所得税费用 795
 贷：应交税费——应交所得税 795

四、所得税的列报

| 项目 | 具体规定 |
|-----------------|---|
| 递延所得税资产和递延所得税负债 | 一般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 ◆满足一定的条件也可以净额列示 |
| 所得税费用 | 应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息 |
| 当期所得税资产或当期所得税负债 | 通常情况下以净额列示，企业实际缴纳所得税大于按照税法规定应交所得税的差额，应当在资产负债表“其他流动资产”项目列示；若企业实际缴纳所得税小于按照税法规定应交所得税的差额，在资产负债表“应交税费”项目列示 |

【本章总结】

| 知识点 | 考点 |
|-------|---------------------------------|
| 当期所得税 | 计算 |
| 暂时性差异 | 确定，特殊项目 |
| 计税基础 | 常见资产、负债计税基础的确定，差异分析 |
| 递延所得税 | 递延所得税资产的确认与计量 |
| | 递延所得税负债的确认与计量 |
| 所得税费用 | 当期所得税的计算，递延所得税费用的计算，所得税费用的确认与计量 |



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com