



2021 中级会计实务

主讲：杨菠

第十三章 所得税

1. 考试规律分析

本章收录的是《企业会计准则——18 号所得税》的相关内容。非常重要，近三年连续考核主观题，考题既有单独出自本章，也有与其他章节结合，应高度重视。

2. 最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	2 题 3 分	—	2 题 3 分
多项选择题	—	1 题 2 分	1 题 2 分
判断题	2 题 2 分	—	—
计算分析题	—	1 题 12 分	—
综合题	1 题 15 分	—	1 题 15 分
合计	20 分	14 分	20 分

3. 2021 教材未发生实质变化

第一节 计税基础和暂时性差异

利润表

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
税金及附加		
销售费用		
管理费用		
研发费用		
财务费用		
其中：利息费用		
利息收入		
资产减值损失		
信用减值损失		
加：其他收益		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
净敞口套期收益 （损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益 （损失以“-”号填列）		
资产处置收益 （损失以“-”号填列）		
二、营业利润		



老会计-用心传递温

(亏损以“-”号填列)		
加: 营业外收入		
减: 营业外支出		
项 目	本期金额	上期金额
三. 利润总额 (亏损总额以“-”号填列)		
减: 所得税费用		
四. 净利润 (净亏损以“-”号填列)		

一、所得税会计概述

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。《企业会计准则第18号——所得税》采用了资产负债表债务法核算所得税。

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。资产、负债的计税基础,虽然是会计准则中的概念,但实质上与税收法规的规定密切关联。企业应当严格遵循税收法规中对于资产的税务处理及可税前扣除的费用等规定确定有关资产、负债的计税基础。

两层含义

所得税准则采用资产负债表债务法进行核算,包括两层含义:

1. 资产负债表法——是指从资产负债表出发,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

2. 债务法——适用的所得税税率变动时,相应调整递延所得税资产/递延所得税负债

二、资产计税基础

项目	相关内容
资产的计税基础	1. 资产的账面价值代表的是该资产未来可以为企业带来的经济利益的金额 2. 资产的计税基础代表的是该资产未来按税法规定允许税前扣除的金额,即资产的计税基础=未来可以税前扣除的金额
资产的计税基础	【要点提示】 ①资产初始确认时,资产的账面价值=计税基础=取得成本; ②后续计量时,资产的账面价值=成本-折旧或摊销-减值准备,而资产的计税基础=取得成本-按税法规定已在以前期间税前扣除的金额

(一) 固定资产

账面价值=实际成本-会计累计折旧-固定资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计折旧

【教材例 13-1】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，计提减值后固定资产的账面价值 $=3\,000\,000-300\,000\times 2-200\,000=2\,200\,000$ （元）

计税基础 $=3\,000\,000-3\,000\,000\times 20\%-2\,400\,000\times 20\%=1\,920\,000$ （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，代表着将于未来期间计入企业应纳税所得额的金额，产生未来期间应交所得税的增加，应确认为递延所得税负债。

【教材例 13-2】甲公司于 2×14 年12月20日取得某设备，成本为16 000 000元，预计使用10年，预计净残值为0，采用年限平均法计提折旧。 2×17 年12月31日，根据该设备生产产品的市场占有情况，甲公司估计其可收回金额为9 200 000元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限与会计准则相同，企业的资产在发生实质性损失时可予税前扣除。

【分析】 2×17 年12月31日，甲公司该设备的账面价值

$=16\,000\,000-1\,600\,000\times 3=11\,200\,000$ （元）

可收回金额为9 200 000元，应当计提2 000 000元固定资产减值准备，计提该减值准备后：固定资产的账面价值 $=9\,200\,000$ 元。

该设备的计税基础

$=16\,000\,000-1\,600\,000\times 3=11\,200\,000$ （元）

资产的账面价值9 200 000元小于其计税基础11 200 000元，产生可抵扣暂时性差异。

（二）无形资产

除内部研究开发形成的无形资产外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值与按照税法规定确定的计税基础之间一般不存在差异。

1. 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为两个阶段，研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，而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；

按财税〔2018〕99号文件，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在2018年1月1日至2020年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

提示

如果会计摊销方法、摊销年限和净残值均符合税法规定，那么每期纳税调减的金额均为会计计入费用金额（研究阶段的支出、开发阶段不符合资本化条件的支出及形成无形资产后的摊销额）的75%，形成无形资产的计税基础 $=$ 账面价值 $\times 175\%$ 。

【教材例 13-3】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。

甲公司当期发生的10 000 000元研究开发支出，可在税前扣除的金额为7 000 000元（ $4\,000\,000\times 175\%$ ）。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元（ $6\,000\,000\times 175\%$ ）。



老会计-用心传递温

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。

2. 无形资产在后续计量时，会计与税法的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销，无形资产摊销方法、摊销年限的不同以及无形资产减值准备的计提。

（1）使用寿命有限的无形资产

账面价值=实际成本-会计累计摊销-无形资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计摊销

（2）使用寿命不确定的无形资产

账面价值=实际成本-无形资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计摊销

【教材例 13-4】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（6 000 000-600 000）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。

（三）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

期末按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益

（科目：公允价值变动损益）

计税基础

取得时成本

【教材例 13-5】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。

【分析】作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的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。

2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产账面价值：

期末按公允价值计量，公允价值变动计入其他综合收益

计税基础：

取得时的成本

（四）其他资产

因企业会计准则规定与税法法规规定不同，企业持有的其他资产，可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异。

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

账面价值：期末按公允价值计量

计税基础：以历史成本为基础确定（与固定资产或无形资产相同）



老会计-用心传递温

【教材例 13-6】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。

二、负债的计税基础

负债的计税基础代表的是未来不可以税前扣除的金额

负债的计税基础=账面价值-未来可以税前扣除的金额

（一）预计负债

【教材例 13-7】甲公司 2×17 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 2×17 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（元）

【教材例 13-8】2×17 年 10 月 5 日，甲公司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。

【分析】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。

（二）合同负债

A. 合同负债计入当期应纳税所得额（如房地产开发企业），计税基础为 0。

B. 合同负债未计入当期应纳税所得额，计税基础与账面价值相等。

【例题】甲公司 2018 年 12 月 31 日因销售商品收到客户预付的款项 500 万元。

（1）若预收的款项计入当期应纳税所得额

2018 年 12 月 31 日合同负债的账面价值为 500 万元；因按税法规定预收的款项已计入当期应纳税所得额，所以在以后年度减少合同负债确认收入时，由税前会计利润计算应纳税所得额时应将其扣除。

2018 年 12 月 31 日合同负债的计税基础=账面价值 500-可从未来经济利益中扣除的金额 500=0。

（2）若预收的款项不计入当期应纳税所得额

2018 年 12 月 31 日合同负债的账面价值为 500 万元；2018 年 12 月 31 日合同负债的计税基础=账面价值 500-可从未来经济利益中扣除的金额 0=500（万元）。

（三）应付职工薪酬

应付职工薪酬	若超过部分在以后期间也不允许	账面余额	账面余额-未来税前允许扣除的	不确认递延所得税，需要纳税调
--------	----------------	------	----------------	----------------



	税前扣除（工资薪金、福利费、股份支付等）		金额 0 = 账面余额	增
	若超过部分在以后期间发生时允许税前扣除（职工教育经费、辞退福利、股份支付等）		账面余额 - 未来税前允许扣除的金额 = 0	确认递延所得税资产，需要纳税调增

（四）其他负债

企业的其他负债项目，如企业应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计准则规定确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不得税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额 0 之间的差额，即计税基础等于账面价值。

【教材例 13-9】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

暂时性差异	相关内容
概念	暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。 某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。
暂时性差异的分类	根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额影响的不同，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异 （1）应纳税暂时性差异 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。 应纳税暂时性差异通常产生于以下情况： ● 资产的账面价值大于其计税基础 ● 负债的账面价值小于其计税基础 （2）可抵扣暂时性差异 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。可抵扣暂时性差异通常产生于以下情况： ● 资产的账面价值小于其计税基础 ● 负债的账面价值大于其计税基础



特殊项目产生的暂时性差异

1. 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认某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。

如企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除税法另有规定外，不超过当年销售收入 15% 的部分准予扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类支出在发生时按照会计准则规定即计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，但按照税法规定可以确定其计税基础的，两者之间的差额也形成暂时性差异（可抵扣暂时性差异）。

【提示】财税[2018]51 号企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8% 的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。注意这里的工资薪金总额指的是实际发放的工资薪金总额的合理部分。该类费用（职工教育经费支出）与“符合条件的广告费和业务宣传费支出”的会计处理相同，也会产生可抵扣暂时性差异。

2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，视同可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

【教材里 13-10】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。因广告费支出形成的资产的账面价值为 0 元，其计税基础=10 000 000-60 000 000 ×15%=1 000 000（元）。

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

【2018 年真题·单选题】2016 年 12 月 7 日甲公司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回收金额为 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=600-200=400 万元，计税基础为=600-120=480 万元，所以形成可抵扣暂时性差为 80 万元。

本节小结

1. 资产和负债的计税基础



2. 应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确认

第二节 递延所得税资产和递延所得税负债

一、递延所得税负债的确认和计量

项目	相关内容
递延所得税负债的确认	除企业会计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。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用
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，企业会计准则中规定不确认相应的递延所得税负债，主要包括： （1）商誉的初始确认 非同一控制下的吸收合并，商誉=非同一控制下企业合并的合并成本-享有的被购买方可辨认净资产公允价值 若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入不断循环状态 应予说明的是，非同一控制下吸收合并形成的商誉，在应税合并情况下，按照所得税法规定商誉在初始确认时计税基础等于账面价值，不产生暂时性差异；该商誉在后续计量过程中因计提减值准备，使得商誉的账面价值小于计税基础，会产生可抵扣暂时性差异，应当确认相关的所得税影响 （2）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 该类交易或事项在我国企业实务中并不多见，一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可，不会产生两者之间的差异 （3）与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，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。满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，从而无须确认相应的递延所得税负债 对于权益法核算的长期股权投资，其计税基础与账面价值产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图： ①在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响； ②在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响
递延所得税负债的计量	递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。在我国，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在



老会计-用心传递温

	不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用税率为基础计算确定，递延所得税负债的确认不要求折现
--	--

【教材例 13-11】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列折旧，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 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 $[(1\,800\,000-1\,600\,000)\times 25\%]$ 。

【教材例 13-12】甲公司增发市场价值为 60 000 000 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 15-1 所示。

项目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	27 000 000	15 500 000	11 500 000
应收账款	21 000 000	21 000 000	0
存货	17 400 000	12 400 000	5 000 000
其他应付款	(3 000 000)	0	(3 000 000)
应付账款	(12 000 000)	(12 000 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	50 400 000	36 900 000	13 500 000

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	60 000 000
可辨认净资产公允价值	50 400 000
递延所得税资产 $(3\,000\,000\times 25\%)$	750 000
递延所得税负债 $(16\,500\,000\times 25\%)$	4 125 000
考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值	47 025 000
商誉	12 975 000

所确认的商誉金额 12 975 000 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。

不考虑递延所得税情况下的商誉

$$=60\,000\,000-50\,400\,000=9\,600\,000\text{（元）}$$

考虑递延所得税情况下的商誉

$$=60\,000\,000-47\,025\,000=12\,975\,000\text{（元）}$$

因此，企业合并产生的递延所得税资产或负债对应科目是商誉。

应予说明的是，非同一控制下吸收合并形成的商誉，在应税合并情况下，按照所得税法规定商誉在初始确认时计税基础等于账面价值，不产生暂时性差异；该商誉在后续计量过程中因计提减值准备，使得商誉的账面价值小于计税基础，会产生可抵扣暂时性差异，应当确认相关的所得税影响。



二、递延所得税资产的确认与计量

(一) 递延所得税资产的确认

项目	相关内容
递延所得税资产的确认	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的，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
	1. 递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不应确认；
	2. 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。
	3. 企业合并中，按照会计准则规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的入账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，并调整合并中应予确认的商誉或是应计入当期损益的金额（商誉不足冲减的部分）
不确认递延所得税资产的特殊情况	4. 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。如因其他权益工具投资公允价值下降而应确认的递延所得税资产
	某些情况下，如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且该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，企业会计准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。
	其原因在于，如果确认递延所得税资产，则需调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原



	则，影响会计信息的可靠性，该种情况下不确认相应的递延所得税资产
--	---------------------------------

【教材例 13-13】甲公司 2×16 年发生资本化研究开发支出 8 000 000 元，至年末研发项目尚未完成。税法规定，按照会计准则规定资本化的开发支出按其 175%作为计算摊销额的基础。

【分析】甲公司按照会计准则规定资本化的开发支出为 8 000 000 元，其计税基础为 14 000 000 元（8 000 000×175%），该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值与计税基础即存在差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照《企业会计准则第 18 号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。

（二）递延所得税资产的计量

递延所得税资产的计量	1. 适用税率的确定 确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。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予折现 2. 递延所得税资产的减值 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应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异带来的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。递延所得税资产的账面价值减记以后，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。
------------	--

三、特定交易或事项涉及递延所得税的确认

1. 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。

直接计入所有者权益的交易或事项主要有：

- （1）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；
- （2）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
- （3）自用房地产转为采用公允价值模式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

2. 与企业合并相关的递延所得税

在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，但在购买日不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。

购买日后 12 个月内，如取得新的或进一步信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当前损益；除上述情况以外，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益。

【教材例 13-14】甲公司于 2×16 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），2×16 年 12 月 31 日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股 9 元。



老会计-用心传递温

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，待处置时一并计算计入应纳税所得额。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。

甲公司在期末应进行的会计处理：

借：其他权益工具投资 6 000 000
 贷：其他综合收益 6 000 000

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 元的价格将该股票于 2×17 年对外出售，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 18 000 000
 盈余公积 400 000
 未分配利润 3 600 000

借：其他综合收益 4 500 000
 递延所得税负债 1 500 000
 贷：盈余公积 600 000
 未分配利润 5 400 000

四、所得税税率变化对递延所得税资产和递延所得税负债影响的确认与计量

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，企业应对已经确认的所得税资产和递延所得税负债进行重新计量

本节小结

递延所得税资产和递延所得税负债的确认

第三节 所得税费用的确认和计量

所得税费用	相关内容
概念	所得税费用 =当期所得税+递延所得税费用（或收益）



会计处理步骤	第一步：计算应交所得税 (当期所得税)	应交所得税 $= \text{应纳税所得额} \times \text{当期所得税税率}$ $= (\text{会计利润} + \text{纳税调增} - \text{纳税调减} - \text{税法允许弥补以前年度亏损}) \times \text{当期所得税税率}$ 1. 纳税调整增加额 (1) 按会计准则规定核算时不作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时作为收益需要交纳所得税 (2) 按会计准则规定核算时确认为费用或损失计入财务报表，但在计算应纳税所得额时不允许扣减 2. 纳税调整减少额 (1) 按会计准则规定核算时作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时不确认为收益 (2) 按会计准则规定核算时不确认为费用或损失，但在计算应纳税所得额时允许扣减
	第二步：计算递延所得税	计算递延所得税 资产负债表债务法下的暂时性差异，代表的是累计差异，因此要和期初的暂时性差异相比较，差额（发生额）才是本期应确认的金额 $\text{递延所得税负债（发生额）} = \text{期末余额（正差} \times \text{未来税率）} - \text{期初余额}$ $\text{递延所得税资产（发生额）} = \text{期末余额（负差} \times \text{未来税率）} - \text{期初余额}$ $\text{递延所得税费用（发生额）} = \text{递延所得税负债} - \text{递延所得税资产}$ 【例题】丙公司 20×9 年 9 月取得的某项其他权益工具投资，成本为 2 000 000 元，20×9 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（2 400 000 - 2 000 000）元的公允价值变动时 借：其他权益工具投资——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 (400 000 × 25%) 贷：递延所得税负债 100 000



老会计-用心传递温

	第三步：计算所得税费用	所得税费用=应交所得税+递延所得税
	第四步：编制会计分录	借：所得税费用/其他综合收益等（按会计规定计量）（倒挤） 递延所得税资产（借或贷） 贷：应交税费——应交所得税（按税法规定计量） 递延所得税负债（借或贷）

【教材例 13-15】丙公司 2×17 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，2×17 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（2 400 000-2 000 000）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（400 000×25%）

贷：递延所得税负债 100 000

【教材例 13-16】甲公司 2x16 年度利润表中利润总额为 12 000 000 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 x 16 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) 2x15 年 12 月 31 日取得的一项固定资产，成本为 6 000 000 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 2 000 000 元。

(3) 当年度发生研究开发支出 5 000 000 元，较上年度增长 20%。其中 3 000 000 元 予以资本化；截至 2x16 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。

【分析】(1) 2x16 年度当期应交所得税。

应纳税所得额=12 000 000 +600 000 +2 000 000 - 1 500 000 + 1 000 000 + 300 000 = 14 400 000（元）

应交所得税=14 400 000 x25% =3 600 000（元）

(2) 2x16 年度递延所得税。

表 13-2

单位：元

项目	账面价值	计税基础	差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	8 000 000	8 300 000		300 000
固定资产	25 400 000	26 000 000		600 000
开发支出	3 000 000	5 250 000		2 250 000



老会计-用心传递温

其他应付款	1 000 000	1 000 000		
合 计				3 150 000

本例中，由于存货、固定资产的账面价值和其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异 900000 元，确认了递延所得税收益 225 000 元；

对于资本化的开发其计税基础为 5 250 000 元（3 000 000 × 175%），该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值与计税基础即存在差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照《企业会计准则第 18 号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。所以，递延所得税收益=900 000 × 25% =225 000（元）。

(3) 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用=3 600 000 - 225 000 = 3 375 000（元）

借：所得税费用 3 375 000

递延所得税资产 225 000

贷：应交税费——应交所得税 3 600 000

【教材例 13-17】丁公司 2x17 年初的递延所得税资产借方余额为 1900 000，递延所得税负债贷方余额为 100 000 元

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 x 17 年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以抵扣可抵扣暂时性差异。

该公司 2x17 年发生的相关交易和事项中，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) 2x17 年度当期应交所得税。

应纳税所得额=16 100 000 -4 200 000 -200 000 -200 000 -500 000 + 100 000 + (8 000



老会计-用心传递温

$000 - 50\,000 \times 15\% = 11\,600\,000$ (元)

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

(2) 2x17 年度递延所得税。

该公司 2x17 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 13-4 所示。

项 目	账面价值	计税基础	差	异
			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 = $(600\,000 \times 25\% - 100\,000) - [(400\,000 + 400\,000 + 500\,000) \times 25\% - (150\,000 + 200\,000 + 1\,050\,000)] = 1\,125\,000$ (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

$(150\,000 + 200\,000 + 1\,050\,000) - (400\,000 + 400\,000 + 500\,000) \times 25\%$
= 1 075 000

$600\,000 \times 25\% - 100\,000$

= 50 000

借：其他综合收益 100 000

贷：递延所得税资产 100 000

$400\,000 \times 25\% = 100\,000$

四、合并财务报表中因抵销未实现内部交易损益产生的递延所得税

合并报表	相关内容
合并报表中的递延所得税	企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债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

【教材例 13-18】甲公司拥有乙公司 60% 有表决权股份，能够控制乙公司财务和经营决策。2x16 年 10 月，甲公司将本公司生产的一批产品出售给乙公司，不含增值税销售价格为 6 000 000 元，成本为 3 600 000 元。至 2x16 年 12 月 31 日，乙公司尚未将该批产品对外出售。

