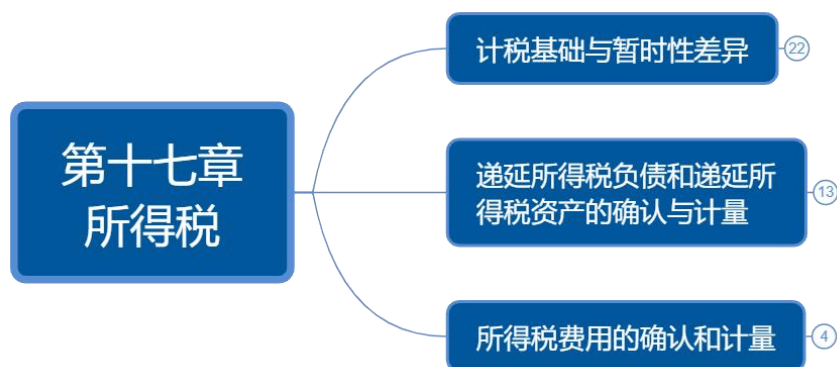


本章思维导图

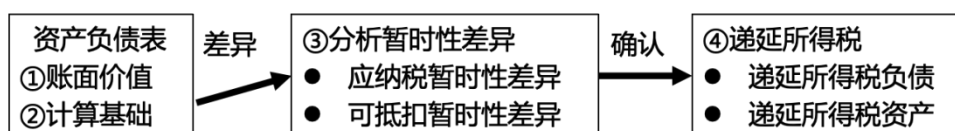


本章考情

本章在历年考试中既可能出现在客观题题型中，也很可能单独或与其他章节内容结合出计算分析题或综合题。常见的考点是资产、负债的计税基础，暂时性差异的确定，递延所得税、所得税费用及应交所得税的确认与计量。连续 5 年本章出现主观题题目，因此，本章内容非常重要。平均分值在 10 分左右

第一节 计税基础与暂时性差异

一、所得税核算的基本原理和程序



⑤按税法规定计算应纳税所得额= (利润总额±纳税调整) × 25%

借：所得税费用（⑥确定利润表中的所得税费用—倒挤）
递延所得税资产（或负债）（发生额）
贷：应交税费—应交所得税
递延所得税负债（或资产）（发生额）

二、账面价值与计税基础

（一）资产的账面价值与计税基础

资产的账面价值：会计认可的资产价值，预期能为企业带来的经济利益。

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。

公式：

资产的计税基础=取得成本-以前期间按税法规定已税前扣除金额

即某一项资产在**未来期间计税时可以税前扣除的金额**。

（二）负债的账面价值与计税基础

负债的账面价值：通常为负债的账户余额。

负债的计税基础：是指负债的账面价值减去**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。

公式：

负债的计税基础=账面价值-未来期间按税法规定可予抵扣的金额

三、暂时性差异

1 初始确认：资产的账面价值与其计税基础通常没差异

2 后续计量：账面价值与计税基础产生差异

3 终止确认：差异消失

产生差异的原因：预计使用寿命、预计净残值、折旧摊销方法、减值、公允价值计量等方面，准则与税法规定不同

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。（站在未来看问题）

1. 应纳税暂时性差异（确认递延所得税负债）

该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。

2. 可抵扣暂时性差异（确认递延所得税资产）

该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。

暂时性差异的情形：

可抵扣暂时性差异	资产账面价值<资产计税基础	资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税
	负债账面价值>负债计税基础	未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税
应纳税暂时性差异	资产账面价值>资产计税基础	该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交所得税
	负债账面价值<负债计税基础	该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额

（一）资产的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异（普遍存在）

1. 固定资产

阶段/ 差异原因		会计规定	税法规定
初始计量		账面价值=取得成本	计税基础=取得成本
后续计量	折旧方法	根据固定资产经济利益的预期消耗方式合理选择折旧方法	除某些按规定可以加速折旧的情况外，基本上可以税前扣除的是按直线法计提的折旧
	折旧年限	按固定资产能够为企业带来经济利益的期限估计确定的	规定每一类固定资产的折旧年限
	减值准备	可收回金额<账面价值，应计提减值准备	按照会计准则规定计提的减值准备在资产发生实质性损失之前不允许税前扣除
	总结	账=成本-折旧（会）-减值	计=成本-折旧（税）

【例 17-2】甲公司于 2020 年 12 月 20 日取得某设备，成本为 1600 万元，预计使用 10 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。2023 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 920 万元。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。

2023 年 12 月 31 日，甲公司该设备的账面价值
=16 00-1 60×3=1120（万元），

可收回金额为 920 万元，应当计提 200 万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为 920 万元。

该设备的计税基础=1600-160×3=1120（万元）

资产的账面价值 920 万元<其计税基础 1120 万元，产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产。

【例 17-1 改编】甲公司于 2022 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产，原价为 300 万元，使用年限为 3 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。2023 年 12 月 31 日，企业估计该项固定资产的可收回金额为 150 万元。

固定资产	初始计量	2022. 12. 31	2023. 12. 31	2024. 12. 31
账面价值	300	$300-100=200$	$300-200=100$	$100-100=0$
计税基础	300	$300-200=100$	$100-50=50$	$50-50=0$
应纳税暂时性差异余额	0	100	50	0
应纳税暂时性差异发生额	0	100	-50	-50

2. 无形资产

阶段/ 差异原因		会计规定	税法规定
初始 计量	一般情况	账面价值=取得成本	计税基础=取得成本
	内部研发		计税基础=取得成本×200%
后续 计量	减值准备	可收回金额<账面价值，应计提减值准备	计提的减值准备不允许税前扣除
	摊 销	使用寿命确定 账=成本-摊销（会）-减值	企业取得无形资产的成本，应在一定期限内摊销，有关摊销额允许税前扣除 一般：计=成本-摊销（税） 研发：计=成本×200%-摊销（税）
		使用寿命不确定 账面价值=成本-减值	

【例 17-3】甲公司当期发生研究开发支出共计 1000 万元，其中研究阶段支出 200 万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 200 万元，符合资本化条件后发生的支出为 600 万元。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。

该无形资产在初始确认时的账面价值为 600 万元。

该无形资产在初始确认时的计税基础为 1200 万元（600×200%）。

该无形资产的账面价值 600 万元<其计税基础 1200 万元，产生可抵扣暂时性差异。

不确认递延所得税资产的特殊情形

【例 17-4】甲公司于 2023 年 1 月 1 日取得某项无形资产，成本为 600 万元。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。2023 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。

无形资产	初始计量	2023. 12. 31	持有期间	终止确认
账面价值	600	600		0
计税基础	600	$600-60=540$		0
应纳税暂时性差异余额	0	60		0
应纳税暂时性差异发生额	0	60		-600

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

阶段/差异原因		会计规定	税法规定
初始计量		账面价值=公允价值	计税基础=初始成本
后续计量	公允价值变动	以公允价值进行后续计量的金融资产的账面价值为该时点的公允价值	税法规定按会计准则确认的公允价值变动损益在计税时不予考虑

	总结	账面价值=公允价值	计税基础=初始成本
--	----	-----------	-----------

【例 17-5】甲公司 2023 年 7 月以 52 万元取得乙公司股票 50000 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，2023 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，2024 年 1 月 10 日甲公司将上述股票全部出售。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。

无形资产	初始计量	2020. 12. 31	终止确认
账面价值	52	62	0
计税基础	52	52	0
应纳税暂时性差异余额	0	10	0
应纳税暂时性差异发生额	0	10	-10

4. 投资性房地产

阶段/差异原因		会计规定	税法规定
初始计量		账面价值=初始成本	计税基础=初始成本
后续计量	成本模式	账=成本-折旧摊销（会）-减值	计=成本-折旧摊销（税）
	公允价值模式	账面价值=公允价值	

【例 17-6】甲公司的 C 建筑物于 2021 年 12 月 30 日投入使用并直接出租，成本为 680 万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2023 年 12 月 31 日，已出租 C 建筑物累计公允价值变动收益为 120 万元，其中本年度公允价值变动收益为 50 万元。 2024 年 1 月 9 日出售该建筑物，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采用年限平均法计提折旧。

投资性房地产	初始计量	持有期间	2020. 12. 31	终止确认
账面价值	680	750	800	0
计税基础	680	680-34=646	680-68=612	0
应纳税暂时性差异余额	0	104	188	0
应纳税暂时性差异发生额	0	104	84	-188

5. 计提资产减值准备的各项资产

因所计提的减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除，即该项资产的计税基础不会随减值准备的提取发生变化，从而造成该项资产的账面价值与计税基础之间存在差异。

【例题】2022 年 12 月 31 日甲公司对成本为 150 万元的存货计提跌价准备 30 万元，该存货以前年度未计提跌价准备。2023 年 12 月 31 日，转回已计提跌价准备 20 万元。2024 年将上述存货全部出售。税法规定存货计提跌价准备及转回均不得计入应纳税所得额，损失实际发生时税前扣除。

存货	初始计量	2022. 12. 31	2023. 12. 31	终止确认
账面价值	150	150-30=120	120+20=140	140-140=0
计税基础	150	150	150	150-150=0
可抵扣暂时性差异余额	0	30	10	0
可抵扣暂时性差异发生额	0	30	-20	-10

（二）负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异（个别情况）

1. 预计负债

企业应将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。如果税法规定，与销售

差异原因	会计规定	税法规定
产品质量保证	账=预计负债账面价值	计=账面价值-未来期间税法允许税前抵扣金额=0

债务担保	计税基础=账面价值-0=账面价值
------	------------------

某些事项确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除

【例 17-7 改编】甲公司 2023 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 800 万元营业成本，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出 200 万元，预计负债的期末余额为 600 万元。2024 年保修到期未实际支出部分转回。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用可以在实际发生时税前扣除。

预计负债	2023 年年末	2024 年保修到期
账面价值	800-200=600	0
计税基础	600-600=0	0
可抵扣暂时性差异余额	600	0
可抵扣暂时性差异发生额	600	-600

【例 17-8】2023 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 300 万元。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。

2023 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）
 预计负债账面价值=计税基础，不产生暂时性差异

2. 合同负债

企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。

合同负债	会计规定	税法规定
合同负债计入当期应纳税所得额（税会不一致） （例：房地产开发企业）	账面价值=合同负债余额	计税基础=0
合同负债未计入当期应纳税所得额（税会一致）	计税基础=账面价值	

【例题】A 公司 2023 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（房地产企业）
 合同负债的账面价值为 500 万元
 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
 合同负债的账面价值为 500 万元
 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）

3. 应付职工薪酬

会计准则规定，企业为获得职工提供的服务所给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用。在未支付之前确认为负债。

应付职工薪酬			会计规定	税法规定
准予当期全额扣除，以后期间不存在税前扣除（合理的工资薪金、基本养老保险）			计税基础=账面价值-0 =账面价值	
准予当期 限额扣除	超过税前扣除标准，以后期间不得扣除	职工福利费等		
	超过税前扣除标准，以后期间可以扣除	职工教育经费	计税基础=账面价值-未来可以扣除金额（超过当期扣除标准部分）=当期可扣除部分	

【例题】甲公司全年应付职工薪酬为 3000 万元，税法规定允许本年税前扣除的金额为 2800 万元
 【假设 1】超过规定标准部分未来不允许税前扣除。

- (1) 负债的账面价值=3 000（万元）
- (2) 计税基础=3 000-0=3 000（万元）
- (3) 不存在暂时性差异

【假设 2】超过规定标准部分未来允许税前扣除。

- (1) 负债的账面价值=3 000（万元）
- (2) 计税基础=3 000-（3 000-2800）=2800（万元）
- (3) 可抵扣暂时性差异

4. 其他负债

企业应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计规定确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，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，不产生暂时性差异。

【例 17-9】甲公司因未按照税法规定缴纳税金，按规定需在 2023 年缴纳滞纳金 100 万元，至 2023 年 12 月 31 日，该款项尚未支付，形成其他应付款 100 万元。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。

其他应付款账面价值为 100 万元

因税法规定该支出不允许税前扣除，其计税基础
=100-0=100（万元）。

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。

（三）特殊项目产生的暂时性差异

1. 广告费和业务宣传费

税法规定：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，但因按照税法规定可以确定其计税基础，两者之间的差异也形成暂时性差异。

【例 17-10】甲公司 2023 年发生广告费 1000 万元，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 2023 年实现销售收入 6000 万元。

【假设 1】价款已经支付	【假设 2】价款尚未支付
资产账面价值=0	负债账面价值=1 000
资产计税基础=1000-6000 ×15%=100（万元）	负债计税基础=1 000-（1 000-6000×15%）=900（万元）
可抵扣暂时性差异=100（万元）	

2. 可结转以后年度的未弥补亏损

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，但本质上与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，会计处理上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。

【例题】假设企业历年所得税税率均为 25%，不考虑其他因素。该企业 2021 年设立，企业 2021 年亏损 300 万元。根据税法规定，企业发生的亏损额允许在以后五年之内用税前利润弥补，且假设企业未来五年均实现了利润（税前利润总额大于发生的亏损）。假定 2022 年实现利润 170 万元，2023 年实现利润 180 万元……

2021 年	确认递延所得税资产=300×25%=75 借：递延所得税资产 75
--------	--------------------------------------

	贷：所得税费用 75
2022 年	应纳税额 = $(170-170) \times 25\% = 0$ 借：所得税费用 42.5 贷：递延所得税资产 42.5
2023 年	应纳税额 = $(180-130) \times 25\% = 12.5$ 借：所得税费用 12.5 贷：应交税费—应交所得税 12.5 借：所得税费用 32.5 贷：递延所得税资产 32.5

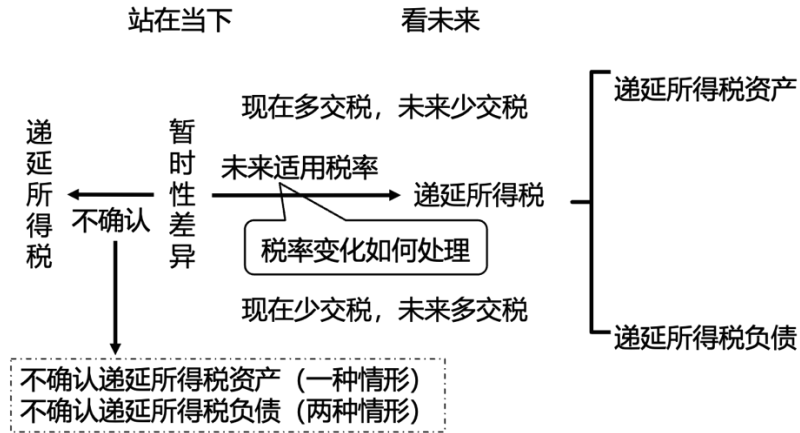
递延所得税资产

2021年：75	2022年：42.5
	2023年：32.5

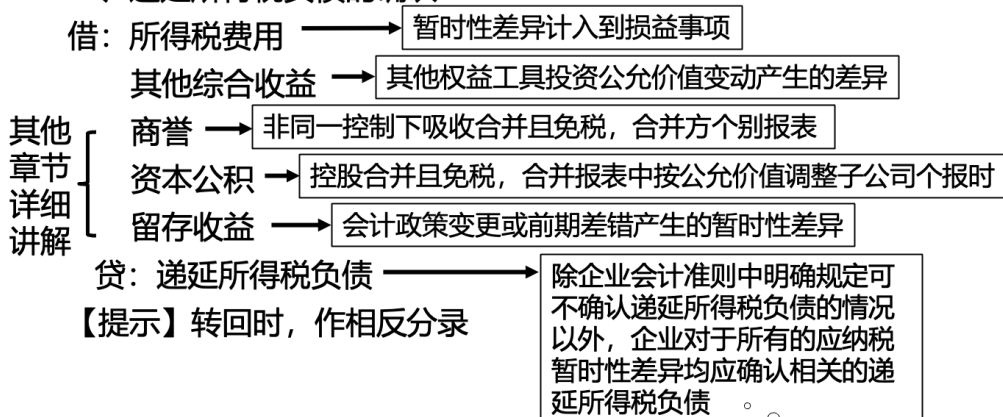
本节小结



第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量



一、递延所得税负债的确认



谨慎性
充分确认

【例 17-11】甲公司于 2023 年 1 月 1 日开始计提折旧的某设备，取得成本为 200 万元，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。

2023 年年末账面价值=200-20=180（万元）	
2023 年年末计税基础=200-40=160（万元）	
应纳税暂时性差异余额=20（万元）	
递延所得税负债余额=20×25%=5（万元）	
本期递延所得税负债发生额=5（万元）	借：所得税费用 5 贷：递延所得税负债 5

【例 17-14】甲公司于 2022 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），2022 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。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。假的不考虑其他因素，终止确认时其他综合收益转入留存收益中的“利润分配”科目。

2022 年 4 月

借：其他权益工具投资—成本 1200
 贷：银行存款 1200

2022 年 12 月

借：其他权益工具投资—公允价值变动 600
 贷：其他综合收益 600

【例 17-14】甲公司于 2022 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），2022 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。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。假的不考虑其他因素，终止确认时其他综合收益转入留存收益中的“利润分配”科目。

2022 年年末账面价值=1800（万元）	
2022 年年末计税基础=1200（万元）	
应纳税暂时性差异余额=600（万元）	
递延所得税负债余额=600×25%=150（万元）	
本期递延所得税负债发生额	借：其他综合收益 150

=150（万元）	贷：递延所得税负债 150
----------	---------------

【例 17-14】假定甲公司以每股 11 元的价格将该股票于 2023 年对外出售，结转该股票出售损益时：

借：银行存款	2200	
贷：其他权益工具投资—成本	1200	
	—公允价值变动	600
利润分配——未分配利润	400	
借：其他综合收益	600	
贷：利润分配——未分配利润	600	

2023 年账面价值=1800-1800=0（万元）	
2023 年计税基础=1200-1200=0（万元）	
应纳税暂时性差异余额=0（万元）	
递延所得税负债余额=0×25%=0（万元）	
本期递延所得税负债发生额	借：递延所得税负债 150
=0-150=-150（万元）	贷：其他综合收益 150

【提示】不确认递延所得税负债的特殊情况

1. 商誉的初始确认

非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为商誉

类型	内容
应税合并	非同一控制下吸收合并，被合并方视同处置净资产，计算处置损益，并因此计算应交所得税，合并方按取得资产及负债的公允价值入账，与计税基础相同，不产生差异
免税合并	合并方以 股份作为合并对价 且达到交易总额 85%以上 ，被合并方可以免税，合并方按取得资产及负债的公允价值入账，计税基础为其原账面价值，从而产生差异

【例 17-12】甲公司以增发市场价值为 6000 万元的本企业普通股 1000 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下。

合并方的入账价值

原账面价值

项目	公允价值	计税基础	暂时性差异	确认递延所得税
固定资产	2 700	1 550	1 150（应纳）	递延所得税负债
应收账款	2 100	2 100	0	
存货	1 740	1 240	500（应纳）	递延所得税负债
应付账款	（300）	0	300（可抵）	递延所得税资产
其他应付款	（1 200）	（1 200）	0	

不含递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值：5 040

借：固定资产 2700
 应收账款 2100
 存货 1740
 商誉 960
 贷：应付账款 300
 其他应付款 1200
 股本 1000
 资本公积—股本溢价 5000

借：商誉 412.5
 贷：递延所得税负债 412.5
 借：递延所得税资产 75
 贷：商誉 75

商誉账面价值=960+412.5-75=1297.5
 商誉计税基础=0
 产生应纳税暂时性差异

【结论】会计上作为**非同一控制**下的企业合并，同时按照税法规定作为**免税合并**的情况下，商誉的计税基础

为 0，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。

【提示】非同一控制企业合并（应税）确认了商誉

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，该商誉在后续计量过程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。

【提示】不确认递延所得税负债的特殊情况

2.（了解）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。

二、递延所得税资产的确认

借：递延所得税资产——以未来期间可能取得的应纳税所得额为限（谨慎确认）

贷：所得税费用

其他综合收益

商誉

资本公积

留存收益

【提示】转回时，作相反分录

【例题】某企业所得税税率为 25%，2022 年产生一项可抵扣暂时性差异为 100 万元，预计该可抵扣暂时性差异在 2023 年可以转回，2022 年年末确认递延所得税资产为多少？

【假设 1】2023 年预计应纳税所得额为 80 万元，

计入递延所得税资产的金额最多只能=80×25%=20（万元）

【假设 2】2023 年预计应纳税所得额为 150 万元，

计入递延所得税资产的金额最多只能=100×25%=25（万元）

【假设 3】2023 年预计应纳税所得额为 0 万元（发生亏损）

计入递延所得税资产的金额只能=0×25%=0（万元）

二、递延所得税资产的确认

谨慎确认

借：递延所得税资产 → 以未来期间可能取得的应纳税所得额为限

贷：所得税费用 → 暂时性差异计入到损益事项

其他综合收益 → 其他权益工具投资公允价值变动产生的差异

商誉 → 非同一控制下吸收合并且免税，合并方个别报表

资本公积 → 控股合并且免税，合并报表中按公允价值调整子公司个报

留存收益 → 会计政策变更或前期差错产生的暂时性差异

其他
章节
详细
讲解

【提示】转回时，作相反分录

【例题】2021 年度甲公司因产品质量保证计提预计负债 80 万元，当年度实际发生保修费用 50 万元。2022 年度实际发生保修费用 10 万元，本年未计提。2023 年末实际发生保修费用，保修期满将预计负债余额全部结转。适用所得税税率为 25%，未来期间不变，且未来能够取得足够应纳税所得，不考虑其他事项，且在 2021 年之前未计提过产品质量保修费用。税法规定实际支付保修费允许税前扣除，预提时不得扣除。

2021 年年末账面价值=80-50=30（万元）

2021 年年末计税基础=30-30=0（万元）

可抵扣暂时性差异余额=30（万元）

递延所得税资产余额=30×25%=7.5（万元）

本期递延所得税资产发生额
=7.5-0=7.5（万元）

借：递延所得税资产 7.5

贷：所得税费用 7.5

2022 年年末账面价值=30-10=20（万元）	
2022 年年末计税基础=20-20=0（万元）	
可抵扣暂时性差异余额=20（万元）	
递延所得税资产余额=20×25%=5（万元）	
本期递延所得税资产发生额 =5-7.5=-2.5（万元）	借：所得税费用 2.5 贷：递延所得税资产 2.5

2023 年年末账面价值=0（万元）	
2023 年年末计税基础=0（万元）	
可抵扣暂时性差异余额=0（万元）	
递延所得税资产余额=0×25%=0（万元）	
本期递延所得税资产发生额 =0-（7.5-2.5）=-5（万元）	借：所得税费用 5 贷：递延所得税资产 5

【例题】甲公司 2023 年 12 月 1 日取得一项其他债权投资，取得成本为 220 万元，2023 年 12 月 31 日，该项金融资产的公允价值为 200 万元。2024 年 2 月 10 日，甲公司将该金融资产全部出售，售价为 190 万元。假定未来期间甲公司能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣该可抵扣暂时性差异，甲公司适用的所得税税率为 25%，不考虑利息等其他因素的影响。

2023 年 12 月 1 日

借：其他债权投资—成本 220
 贷：银行存款 220

2023 年 12 月 31 日

借：其他综合收益 20
 贷：其他债权投资—公允价值变动 20

2023 年年末账面价值=200（万元）	
2023 年年末计税基础=220（万元）	
可抵扣暂时性差异余额=20（万元）	
递延所得税资产余额=20×25%=5（万元）	
本期递延所得税资产发生额 =5-0=5（万元）	借：递延所得税资产 5 贷：其他综合收益 5

【例题】甲公司 2023 年 12 月 1 日取得一项其他债权投资，取得成本为 220 万元，2023 年 12 月 31 日，该项金融资产的公允价值为 200 万元。2024 年 2 月 10 日，甲公司将该金融资产全部出售，售价为 190 万元。假定未来期间甲公司能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣该可抵扣暂时性差异，甲公司适用的所得税税率为 25%，不考虑利息等其他因素的影响。

2024 年 2 月 10 日

借：银行存款 190
 投资收益 10
 其他债权投资—公允价值变动 20
 贷：其他债权投资—成本 220
借：投资收益 20
 贷：其他综合收益 20

2024 年账面价值=0（万元）	
2024 年计税基础=0（万元）	
可抵扣暂时性差异余额=0（万元）	
递延所得税资产余额=0×25%=0（万元）	

本期递延所得税资产发生额 =0-5=-5（万元）	借：其他综合收益 5 贷：递延所得税资产 5
-----------------------------	---------------------------

【提示】不确认递延所得税资产的特殊情况

【例 17-13】甲公司 2023 年发生资本化研究开发支出 800 万元，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 200%作为计算摊销额的基础。

账面价值=800（万元），计税基础=800×200%=1600（万元）

可抵扣暂时性差异=800（万元）

该项无形资产不是企业合并形成，在初始确认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，会计准则规定在交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产。

三、递延所得税资产和递延所得税负债的计量

采用暂时性差异预期转回期间的税率计量

【提示】当期应交所得税采用当期适用的所得税税率计算

不论转回期间如何，递延所得税均不要求折现

四、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递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

借：所得税费用——一般应确认为当期所得税费用

其他综合收益——原确认时计入所有者权益的递延所得税资产

贷：递延所得税资产

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。

借：递延所得税资产

贷：所得税费用/其他综合收益

【例题】假设企业历年所得税税率均为 25%，不考虑其他因素。该企业 2022 年年末产生可抵扣暂时性差异 200 万元，预计将在 3 年后一次性全部转回，

【假设 1】预计 2023 年及以后累计实现税前利润总额为 150 万元。2022 年年末计提递延所得税资产减值金额？

借：所得税费用 12.5

贷：递延所得税资产 12.5

递延所得税资产

2022年年末：200×25%=50	?
2022年年末：150×25%=37.5	

【假设 2】假定企业 2022 年年末产生可抵扣暂时性差异 200 万元仍然不变，并且计提了 12.5 万元的递延所得税资产减值。假定 2023 年实际实现税前利润总额为 1150 万元。

借：递延所得税资产 12.5

贷：所得税费用 12.5

递延所得税资产

2022年年末：150×25%=37.5	
?	
2023年年末：200×25%=50	

五、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

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。应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

当期递延所得税资产发生额=年末可抵扣暂时性差异×新税率-年初可抵扣暂时性差异×旧税率

当期递延所得税负债发生额=年末应纳税暂时性差异×新税率-年初应纳税暂时性差异×旧税率。

【例题】甲公司于2022年3月6日购入京华公司股票，作为其他权益工具投资核算，取得成本为320万元。2022年12月31日公允价值为400万元。甲公司预计未来适用的所得税税率为25%，确认递延所得税负债20万元。2023年12月底，甲公司被评定为高新企业，从2024年1月1日起该企业适用的所得税税率变更为15%。2023年年末上述其他权益工具投资的公允价值为480万元，假设不考虑其他因素，该公司2023年递延所得税负债的发生额为多少万元？

【分析】2023年12月31日，其他权益工具投资账面价值=公允价值=480(万元)，计税基础=实际成本=320(万元)，资产的账面价值>计税基础，形成应纳税暂时性差异160万元(480-320)，确认递延所得税负债。需要注意的是，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，即15%，则递延所得税负债期末余额=160×15%=24(万元)。

因此，甲公司2023年递延所得税负债的发生额为4万元(24-20)。

六、关于单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理

目前我国实务中，对于如果一项交易同时确认资产和负债、且产生等额的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，比如承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产，固定资产因存在弃置义务而确认预计负债并计入固定资产成本等，企业就该交易是否确认递延所得税的会计处理存在不一致。

对于不是企业合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(或可抵扣亏损)、并因单项交易产生的资产和负债导致等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的交易，如承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及固定资产因存在弃置义务而确认预计负债并计入固定资产成本的交易等，不适用所得税准则关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。企业对该交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

【例题】甲公司的所得税税率为25%，2×21年1月1日，承租人甲公司就某栋建筑物与出租人乙公司签订了为期3年的租赁协议。租赁期内的不含税租金为每年1000万元，于每年年末支付；增量借款利率为每年5%。甲公司在该项租赁中所形成的相关使用权资产按直线法在3年内计提折旧。假定税法认定该项租赁为经营租赁，即使用权资产和租赁负债的计税基础为0。[已知： $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ ；]

要求：编制承租人甲公司2×21年1月1日与租赁和所得税相关的会计分录。

(1) 租赁的会计处理：

① 租赁负债=1000× $(P/A, 5\%, 3)$ =1000×2.7232=2723.2(万元)。

② 使用权资产=2723.2(万元)。

借：使用权资产 2723.2

贷：租赁负债 2723.2

(2) 所得税会计处理：

① 使用权资产账面价值=2723.2(万元)。

使用权资产计税基础=0。

应纳税暂时性差异=2723.2(万元)。

递延所得税负债=2723.2×25%=680.8(万元)。

② 租赁负债账面价值=2723.2(万元)。

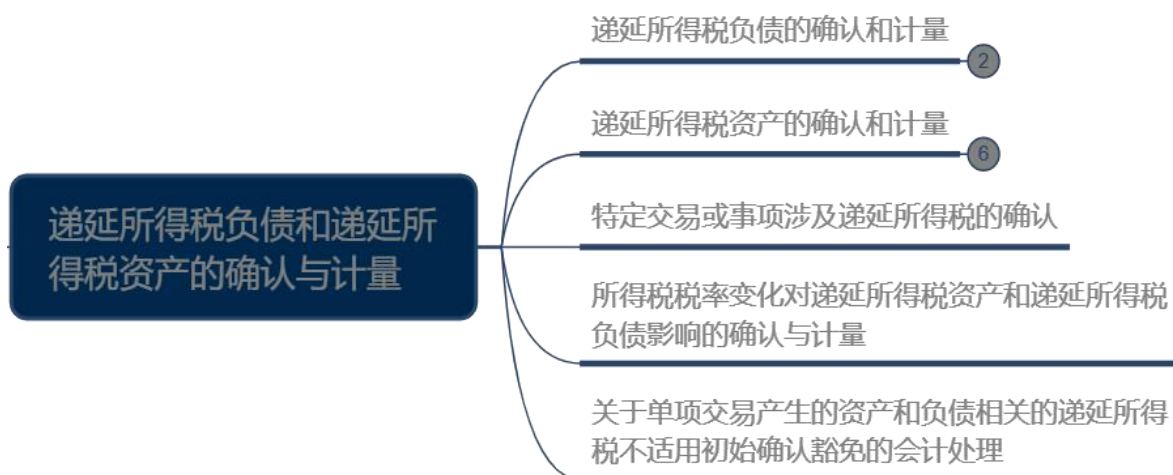
租赁负债计税基础=0。

可抵扣暂时性差异=2723.2(万元)。

递延所得税资产=2723.2×25%=680.8(万元)。

借：递延所得税资产 680.8

本节小结



第三节 所得税费用的确认和计量

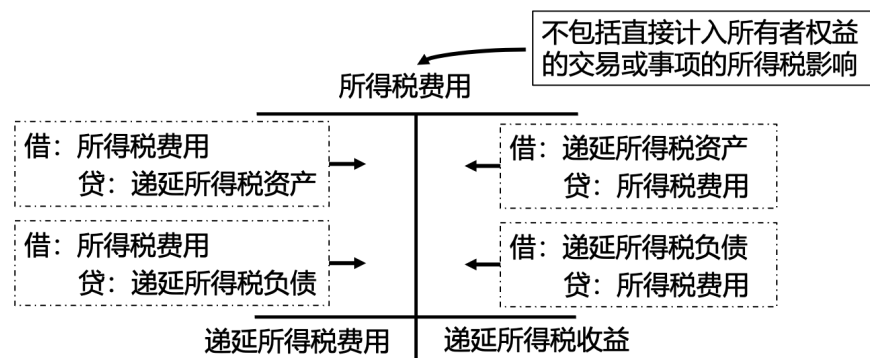
一、当期所得税

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，应缴纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。

应纳税所得额=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

应交所得税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

二、递延所得税



公式1：递延所得税=当期递延所得税负债的增加+当期递延所得税资产的减少-当期递延所得税负债的减少-当期递延所得税资产的增加

公式2：递延所得税=（递延所得税负债的期末余额-递延所得税负债的期初余额）-（递延所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额）

【例 17-15】丙公司 2023 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 200 万元，2023 年 12 月 31 日，其公允价值为 240 万元。丙公司适用的所得税税率为 25%。

2023 年 9 月

借：其他债权投资—成本 200

贷：银行存款 200

2023 年 12 月 31 日

借：其他债权投资—公允价值变动 40

贷：其他综合收益 40

2023 年年末账面价值=240（万元）；计税基础=200（万元）	
应纳税暂时性差异余额=40（万元）	
递延所得税负债余额=40×25%=10（万元）	
本期递延所得税负债发生额 =10-0=10（万元）	借：其他综合收益 10 贷：递延所得税负债 10

递延所得税费用（或收益）=?

三、所得税费用

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。即：

所得税费用=当期所得税+递延所得税

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的递延所得税，应当计入所有者权益（其他综合收益）。

【例 17-17】丁公司 2023 年年初的递延所得税资产借方余额为 190 万元，递延所得税负债贷方余额为 10 万元，具体构成项目如下：

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	60	15		
交易性金融资产			40	10
其他债权投资	200	50		
预计负债	80	20		
可税前抵扣的经营亏损	420	105		
合 计	760	190	40	10

该公司 2023 年度利润表中利润总额为 1610 万元，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。

【注意】应纳税所得额=1610-420

该公司 2023 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 20 万元。根据税法规定，转回的坏账损失不计入应纳税所得额，应收账款余额为 400 万元。

①资产负债表角度分析：

应收账款账面价值=400-60+20=360

应收账款计税基础=400

可抵扣暂时性差异余额=40；递延所得税资产余额=10

可抵扣暂时性差异发生额=40-60=-20；

递延所得税资产发生额=-5

②利润表角度分析：

应纳税所得额=1610-420+（-20）

（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 20 万元。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，该交易性金融资产初始成本为 360 万元。

①资产负债表角度分析：

交易性金融资产账面价值=360+40+20=420

交易性金融资产计税基础=360

应纳税暂时性差异余额=60；递延所得税负债余额=15

应纳税暂时性差异发生额=60-40=20

递延所得税负债发生额=5

②利润表角度分析：

应纳税所得额=1610-420+(-20)-20

(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 40 万元。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, 该其他债权投资初始成本为 560 万元。

①资产负债表角度分析:

其他债权投资账面价值=560-200+40=400

其他债权投资计税基础=560

可抵扣暂时性差异余额=160; 递延所得税资产余额=40

可抵扣暂时性差异发生额=160-200=-40;

递延所得税资产发生额=-10

②利润表角度分析:

应纳税所得额=1610-420+(-20)-20+0

(4) 当年实际支付产品保修费用 50 万元, 冲减前期确认的相关预计负债; 当年又确认产品保修费用 10 万元, 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, 年初“预计负债”账面价值为 80 万元。

①资产负债表角度分析:

预计负债账面价值=80-50+10=40

预计负债计税基础=0

可抵扣暂时性差异余额=40; 递延所得税资产余额=10

可抵扣暂时性差异发生额=40-80=-40;

递延所得税资产发生额=-10

②利润表角度分析:

应纳税所得额=1610-420+(-20)-20+0+(-40)

(5) 当年发生业务宣传费 800 万元, 至年末尚未支付。该公司当年实现销售收入 5000 万元。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。

①资产负债表角度分析:

其他应付款账面价值=800

其他应付款计税基础=800-(800-5000×15%)=750

可抵扣暂时性差异余额=50; 递延所得税资产余额=12.5

可抵扣暂时性差异发生额=50-0=50;

递延所得税资产发生额=12.5

②利润表角度分析:

应纳税所得额=1610-420+(-20)-20+0+(-40)+50=1160

【总结】①资产负债表角度分析:

项目	账面价值	计税基础	差异余额		递延所得税期末余额		递延所得税期初余额		递延所得税发生额	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异	递延所得税负债	递延所得税资产	递延所得税负债	递延所得税资产	递延所得税负债	递延所得税资产
应收账款	360	400		40		10		15		-5
交易性金融资产	420	360	60		15		10		5	
其他债权投资	400	560		160		40		50		-10
预计负债	40	0		40		10		20		-10
其他应付款	800	750		50		12.5		0		12.5
可税前抵扣的				0		0		105		-105

经营亏损										
合计			60	290	15	72.5	10	190	5	-117.5

【总结】②利润表角度分析：

应纳税所得额=1160×25%=290（万元）

③所得税会计分录

借：所得税费用 402.5
 贷：应交税费—应交所得税 290
 递延所得税资产 107.5
 递延所得税负债 5
借：其他综合收益 10
 贷：递延所得税资产 10

④递延所得税费用（或收益）=402.5-290=112.5 万元

【例·单选题】2023 年 12 月 31 日，甲公司因交易性金融资产和其他债权投资的公允价值变动，分别确认了 10 万元的递延所得税资产和 20 万元的递延所得税负债。甲公司当期应交所得税的金额为 150 万元。假定不考虑其他因素，该公司 2023 年度利润表“所得税费用”项目应列示的金额为（ ）万元。

- A. 120
- B. 140
- C. 160
- D. 180

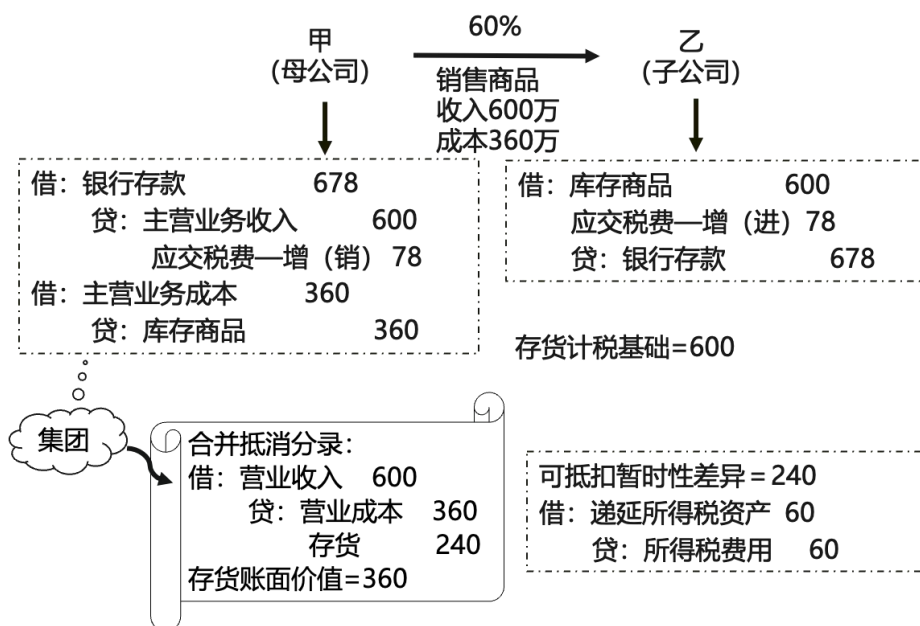
答案：B

解析：本题相关会计分录如下：

借：所得税费用 140
 递延所得税资产 10
 贷：应交税费—应交所得税 150
借：其他综合收益 20
 贷：递延所得税负债 20

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（本章不做重点介绍，合并报表再重点学习）

【例题】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。2023 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 600 万元，成本为 360 万元。至 2023 年 12 月 31 日，乙公司尚未将该批产品对外出售。甲公司、乙公司适用的所得税税率均为 25%。税法规定，企业取得的存货以历史成本作为计税基础。假定本例中从合并财务报表角度在未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异。



本节小结

