

# 《企业会计准则 第18号 第五章——所得税》





# 第十五章 所得税



## 考纲要求

- 掌握资产计税基础的确定
- 掌握负债计税基础的确定
- 掌握应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定
- 掌握递延所得税资产和递延所得税负债的确认
- 掌握所得税费用的确认和计量
- 熟悉所得税会计处理程序

## 第一节 概述

### 一、所得税会计概念

#### (一) 所得税会计概念

- 以企业的资产负债表及其附注为**依据**,
- 结合相关账簿**资料**,
- 分析计算各项资产、负债的计税**基础**,
- 通过比较资产、负债的账面价值与其计税基础之间的**差异**,
- **确定**应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。



## (二) 所得税性质

- 所得税属于企业的一项费用支出



## (三) 所得税计算

1. 应纳税所得额：（即**税法利润、应税所得**）

- **根据税法规定**计算

应纳税所得额

=（税法）收入 - （税法）费用（即**允许扣除数**）

- **根据会计准则**计算

利润总额 = （会计）收入 - （会计）费用

## 2. 应纳税所得额：（即**应交所得税**）



应交所得税

= 应纳税所得额 × 现行所得税税率

↳ 会计利润 ± 调整因素

↳ **会计利润与税法利润**  
之间产生的差异

## 二、税前会计利润与应税所得的差异

### (一) 永久性差异

#### 1. 概念

**注：**①口径（标准）不同而产生

②这种差异在本期发生，不会在以后各期转回

#### 2. 类型

(1) 会计上作为收益，税法上不作为收益；

**如：**国债利息收入

**注：**①指财政部发行的国库券、特种国债、保值公债

②**不包括**二级市场交易的收益

③**不包括**公司债券、金融债券的利息收入





(2) 会计上不作为收益，税法上作为收益；

如：各类**视同销售**（工程领用产品等视同销售行为）

(3) 会计上作为费用，税法上不允许扣除；

如：各种赞助费、

罚款支出、

税收滞纳金、

超过计税工资标准的工资支出、

超过税法规定标准的业务招待费支出、

超过银行同期利率的利息支出等





(4) 会计上不作为费用，税法上允许扣除。

**如：**税法规定，企业技术开发费年增长率 $>10\%$ ，除本期开发费计入费用外，

还可将本期开发费发生数的 $50\%$ 在税前扣除。

■ **归纳：**上述四种类型**可归纳为两大类：**

1. (1)、(4)：会计利润 $>$ 税法利润

差额 **不需要交纳所得税**

2. (2)、(3)：会计利润 $<$ 税法利润

差额 **需要交纳所得税**



## (二) 暂时性差异

### 1. 暂时性差异的定义： 第7条

- 指**资产或负债**账面价值与其计税基础之间的差额
- **未作为资产和负债确认的项目**，  
按照税法规定可以确定其计税基础的，  
该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

- 注：**
- (1) **时间不同**而产生
  - (2) 这种差异**发生在某一期间**，  
一般在以后一期或若干期内能够转回
  - (3) 时间性差异**一定是暂时性差异**，  
但暂时性差异**并不都是时间性差异**。



## (4) 以下情况将产生暂时性差异 而不产生时间性差异:

①子公司、联营企业或合营企业没有向母公司分配全部利润（未分配的负债）；

②重估资产而在计税时不予调整；

③资产和负债的初始确认的账面金额不同于其初始计税基础。

④购买法企业合并的购买成本，

根据所取得的可辨认资产和负债的公允价值分配计入这些可辨认资产和负债，

在计税时不作相应调整。



## 2. 分类：第7条(暂时性差异的类型)

- 按照暂时性差异对未来期间应纳税金额的影响
- 分为：
  - ①应纳税暂时性差异
  - ②可抵扣暂时性差异



## (1) 应纳税暂时性差异 第8条

- 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。

- 这里的“应税”是指**未来应纳税**。

**即**，将导致使用或处置资产、偿付负债的未来期间内增加应纳税所得额，

**由此产生**“递延所得税负债”的差异。



## (2) 可抵扣暂时性差异 第9条

- 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。
- 这里的“可抵扣”是指**未来可抵扣**。

**即**，将导致使用或处置资产、偿付负债的未来期间内减少应纳税所得额，

**由此产生**“递延所得税资产”的差异。

- 确定暂时性差异
- **关键**是确定“资产的计税基础”  
“负债的计税基础”



### 3. 类型:

#### (1) 资产的计税基础和暂时性差异

- 资产的计税基础 **第5条**
- 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。
- 如果这些经济利益**不需要纳税**  
那么该资产的计税基础 = 其账面价值；
- 如果资产的计税基础**不等于**资产的账面价值  
就会产生**暂时性差异**。



## 通常情况下

- 资产取得时其入账价值与计税基础是相同的，
- 后续计量时  
因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。







如：

- **会计准则规定**

企业自行开发的无形资产在满足资本化条件后发生的支出应当资本化，确认为无形资产成本。

- **税法规定**

企业的研究开发支出一般可于**发生当期税前扣除**。

- **因此，**

自行开发的无形资产**在持有期间**  
**产生暂时性差异。**



① 会计上确认为当期资产增加，  
税法上待以后期间确认为资产增加；

■ 如：权益法下，投资企业期末按被投单位净利润确认的投资收益而增加的“长投”资产价值

■ 所得税率：

投资企业      被投资企业

■      33%      >      15%      暂时性差异

注：按税率差补交所得税

■      15%      <      33%      视为永久性差异

注：税法不退所得税

■      33%      =      33%      视为永久性差异

注：不补交所得税

注：当 > 时，其结果：资产账面价值 > 资产计税基础

产生应纳税暂时性差异 ←



## 【例1】

- 甲公司2007年末“长期股权投资”账面余额为220万元，其中“投资成本”为200万元，“损益调整”20万元（按权益法确认投资收益），未计提减值准备，则“长期股权投资”账面价值为220万元；
- 按税法规定，可以在税前抵扣的是投资成本，其计税基础为200万元。
- 因此，
- 长期投资账面价值220万元与计税基础200万元的差额，  
**形成应纳税暂时性差异为20万元。**



现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项 目	账面 价值	计税 基础	暂时性 差额	暂时性 差异类别
长期股 权投资	220	200	20	应纳税 暂时性差异 (将来应纳税)



② 会计上确认为当期资产减少，  
税法上待以后期间确认为资产减少。

■ 如：除坏帐准备按应收款项5‰计提以外的各项资产减值准备确认损失而减少的资产价值

■ **注：其结果：**

资产账面价值 < 资产计税基础

↳ **产生可抵减暂时性差异**





## 【例2】

- 甲公司2007年末库存商品账面余额100万元
- 按照存货准则规定，估计其可变现净值为90万元
- 可变现净值 < 成本的差额
- 甲公司已提存货跌价准备10万元，则库存商品账面价值为90万元。
- 按税法规定，资产的减值损失在发生实质性损失前不允许税前扣除，
- 该批库存商品的计税基础仍为100万元。
- 因此，  
    存货账面价值90万元与计税基础100万元的差额  
    **形成可抵减暂时性差异10万元。**

现将资产价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项 目	账面 价值	计税 基础	暂时性 差 额	暂时性 差异类别
库存商品	90	100	10	<b>可抵扣 暂时性差异 (将来可多抵10万元)</b>



## (2) 负债的计税基础和暂时性差异

### ■ 负债的计税基础 第6条

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。

- **一般**，短期借款、应付票据、应付账款、其他应交款等负债的确认和偿还，

不会对当期损益和应纳税所得额产生影响，

其计税基础 = 账面价值。

- **某些情况下**，

负债的确认可能会涉及损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，

使其**计税基础**与**账面价值**之间产生差额。

- 如，企业因或有事项确认的预计负债。





① 会计上确认为当期负债增加，  
税法上则不确认为负债的增加；

如：

- 各项预计负债确认的费用（损失）而增加的负债价值
- 各项预收货款而增加的负债价值

注：其结果：

负债账面价值 > 负债计税基础

↳ 产生可抵减暂时性差异



### 【例3】

- 甲公司2007年预提产品保修费用而增加预计负债账面价值为50万元；
- 按照税法规定，与预计负债相关的费用应在实际发生时税前扣除。
- 甲公司该产品保修费用确认的预计负债，  
其**计税基础**为0万元。

（负债账面价值50—其在未来期间计算应税利润时可予抵扣的金额50）

因此，

负债账面价值50万元与计税基础0的差额

**形成可抵减暂时性差异50万元。**



将负债账面价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	暂时性差额	暂时性差异类别
预计负债	50	0	50	可抵减暂时性差异 (将来可抵扣)

负债账面价值减去其在未来期间计算应税利润时可予抵扣的金额



## 【例4】

- 甲公司2007年预收账款账面价值为1000万元（预收房款）
- 假定按照税法规定，  
预收房款在实际收款时交纳所得税，  
该预收账款计税基础为0万元。  
(负债账面价值1000—其在未来期间不征税的金额1000)



将负债账面价值、计税基础、暂时性差异比较如下：

项目	账面价值	计税基础	暂时性差额	暂时性差异类别
预收账款	1000	0	1000	可抵减暂时性差异

负债账面价值减去其未来期间不征税的金额



② 会计上确认为当期负债减少，  
税法上则不确认为负债的减少。

■ 如：

①根据债务重组协议，由于债权人豁免债务，  
债务人调整减少的债务账面价值；

②在应付职工薪酬延期支付情况下，  
“应付职工薪酬”期末账面价值小于计税基础的部分  
（即本期支付上期应付工资）。

■ 注：其结果：

负债账面价值 < 负债计税基础

↳ 产生应纳税暂时性差异



## 归纳：上述四种类型可归纳为两大类：

1. 资产账面价值  $>$  资产计税基础  
负债账面价值  $<$  负债计税基础
  - 产生的累计应纳税暂时性差异  $\times$  现行税率  
= “递延所得税负债” 期末余额
  - 将其期末余额与期初余额的差额  
计入 “递延所得税负债” 贷方
  - 转回应纳税暂时性差异时  
计入 “递延所得税负债” 借方



2. 资产账面价值 < 资产计税基础  
负债账面价值 > 负债计税基础
- 产生累计可抵减暂时性差异 × 现行税率  
= “递延所得税资产” 期末余额
  - 将其期末余额与期初余额的差额  
计入 “递延所得税资产” 借方
  - 转回可抵减暂时性差异时  
计入 “递延所得税资产” 贷方







## 企业应于每个资产负债表日

- 对资产、负债的账面价值与其计税基础进行分析比较 **第10条**
- 两者之间存在差异的，**按照重要性原则**，
- 确认递延所得税资产、递延所得税负债并确认相应的递延所得税费用。 **第16条**
  
- 企业合并等特殊交易或事项中取得的资产和负债应在购买日比较其入账价值与计税基础，确认相关的递延所得税资产或递延所得税负债。

### (3) 非时间性差异的暂时性差异

- **即，递延所得税的特殊处理**

- **某些情况下，递延所得税**

- ①产生于直接计入所有者权益的交易或事项，

- ②产生于企业合并中

因资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异。

**注：这类交易或事项中产生的递延所得税，**

- **不影响**利润表中确认的所得税费用，

- 其所得税影响**应视情况分别确认。**



## ①直接计入所有者权益的交易产生的递延所得税

- **处理原则：**
- 无论是对当期所得税的影响还是递延所得税的影响，
- 均应计入**所有者权益**。

### 【例5】

企业固定资产的账面价值为1万元，重估的公允价值为2万元，会计和税法规定都按直线法计提折旧，剩余使用年限为5年。

- 会计按重估的公允价值计提折旧
- 税法按账面价值计提折旧。



a. 采用资产负债表债务法计算。

各期期末	0	1	2	3	4	5
账面价值	20000	16000	12000	8000	4000	0
计税基础	10000	8000	6000	4000	2000	0
差额	10000	8000	6000	4000	2000	0



b. 采用收益表债务法计算。



会计期间	1	2	3	4	5
会计折旧	4000	4000	4000	4000	4000
税法折旧	2000	2000	2000	2000	2000
差额	-2000	-2000	-2000	-2000	-2000

- 可以判断，这不是一项时间性差异。
- 其原因在于资产增值收益计入资产负债表的权益类，而不是计入损益表。
- 因此，暂时性差异有可能不是时间性差异。

## ②企业合并中产生的递延所得税

- 因企业合并产生的
- 应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的影响，
- **应确认**：递延所得税负债或递延所得税资产
- **同时**，  
**相应调整**合并中应予确认的商誉。



## 第二节 会计处理

### 一、应付税款法

#### (一) 概述

##### 1. 概念

将本期会计与税法的差异, 均在本期确认所得税费用

2. 特点 本期所得税费用 = 本期应交所得税

##### 3. 注意点

①暂时性差异产生的对所得税影响数

均在本期确认 (或抵减)

②暂时性差异产生的对所得税影响数,

在报表中不反映为资产或负债

##### 4. 设置科目

(1) “所得税”

(2) “应交税费——应交所得税”



## (二) 核算

注:

- 将本期会计利润调整为税法利润,
- 按税法利润计算本期应交所得税,
- 作为本期的所得税费用

借: 所得税

贷: 应交税费      税法利润 × 现行税率

↳ (会计利润 ± 调整因素)

① 永久性差异 ←┐

② 暂时性差异





### (三) 小结

1. 本期发生的**暂时性差异不单独核算**，  
与本期发生的永久性差异同样处理
2. 本期所得税费用 = 本期应交所得税



## 二、资产负债表债务法

### 1. 概述

#### (1) 概念 **第17条**

- 指资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，  
应根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。
- **适用所得税税率发生变化的，**  
应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行**重新计量**。



## (2) 特点

### ①暂时性差异产生的递延所得税费用（或收益）

- 包括在报表中的“所得税”费用和“递延所得税负债（资产）”金额内 **第21条**

### ②税率变动时

应按新税率调整“递延所得税资产（负债）”的帐面余额 **第17条**

## (3) 与应付税款法（即两种方法）的异同点

### ①区别：

对暂时性差异产生对所得税影响数的处理

### ②共同：

对永久性差异的处理



## (4) 设置科目 ①~④

### ① “6801 所得税”

- **明细科目设置：**“当期所得税费用”  
“递延所得税费用”

### ② “2221 应交税费”

- **明细科目设置：**应交纳的各种税费

### ③ “1811 递延所得税资产”

- **注：**核算可抵减暂时性差异对所得税的影响数

### ④ “2901 递延所得税负债”

- **注：**核算应纳税暂时性差异对所得税的影响数



## 2. 核算

### (一) 税率不变

#### ■ 采用“基本法”处理原则

#### (1) 按照税法计算确定的当期应交所得税金额

借：所得税—当期所得税费用

贷：应交税费—应交所得税

**税法利润 × 现行税率**



## (2) 确认的递延所得税资产（负债）

借/贷：所得税—递延所得税费用

**计入损益的暂时性差异**

资本公积—其他资本公积

**不计入损益的暂时性差异**

贷/借：递延所得税负债/资产

**按本期产生暂时性差异 × 现行税率**

↳ **可抵减暂时性影响数** → 借方

↳ **应纳税暂时性影响数** → 贷方



**注：**

(1) 转回时作相反处理

(2) **涉及多个暂时性差异时**

a. 逐个计算其对所得税的影响数

b. 逐个判断其方向

c. 分别计算两类暂时性差异总影响数

(3) **处理时的顺序**

① 应交

② 递延



## 【例6】

- 甲公司2006年12月购入一台设备，原值120万元，预计使用年限3年，预计净残值为零，按直线法计提折旧。2007年12月31日，因减值计提固定资产减值准备20万元。计提减值后，该设备使用过程中所包含的经济利益的预计实现方式不变（原预计使用年限和预计净残值不变）。该设备使用期满仍在继续使用。
- 假定：
  - (1) 甲公司各年实现的会计利润均为100万元，无其他纳税调整事项；
  - (2) 所得税采用资产负债表债务法核算，所得税率为33%；发生的可抵减暂时性差异预计在以后年度有足够的应税所得予以转回。
- 要求：作甲公司各年有关所得税的会计处理。





解析:



- 07年
- 会计折旧额  $(120-0) / 3 = 40$
- 设备账面价值  $120-40-20 = 60$
- 税法折旧额  $(120-0) / 3 = 40$
- 税法计税基础  $120-40 = 80$
- 资产账面价值 < 资产计税基础  $-20$   
 $(60-80 = -20)$  (可抵减)
- 应交税费  $(100 + \text{计提准备} 20) \times 33\% = 39.6$ 
  - 借: 所得税—当期所得税费用  $39.6$
  - 贷: 应交税费  $39.6$
- 递延所得税  $20 \times 33\% = 6.6$  (借)
  - 借: 递延所得税资产  $6.6$
  - 贷: 所得税—递延所得税费用  $6.6$

## 08年



- 会计折旧额  $(60-0) / 2 = 30$
- 设备账面价值  $120-40-30-20 = 30$
- 税法折旧额  $(120-0) / 3 = 40$
- 税法计税基础  $120-40 \times 2年 = 40$
- 资产账面价值 < 计税基础  $-10$   
(转回可抵减)
- 应交税费  $(100-少提折旧10) \times 33\% = 29.7$ 
  - 借：所得税—当期所得税费用  $29.7$
  - 贷：应交税费  $29.7$
- 递延所得税  $10 \times 33\% = 3.3$  (贷)
  - 借：所得税—递延所得税费用  $3.3$
  - 贷：递延所得税资产  $3.3$

## 09年

- 会计折旧额  $(60-0) / 2 = 30$
- 设备账面价值  $120 - 40 - 30 \times 2 - 20 = 0$
- 税法折旧额  $(120-0) / 3 = 40$
- 税法计税基础  $120 - 40 \times 3年 = 0$
- 资产账面价值 = 计税基础  $0$
- 转回可抵减  $20 - 10 = 10$
- 应交税费  $(100 - \text{少提折旧} 10) \times 33\% = 29.7$ 
  - 借：所得税—当期所得税费用  $29.7$
  - 贷：应交税费  $29.7$
- 递延所得税  $10 \times 33\% = 3.3$  (贷)
  - 借：所得税—递延所得税费用  $3.3$
  - 贷：递延所得税资产  $3.3$



## 【例7】

- A公司2002年12月购入一台设备价值3 000万元，预计使用年限4年，预计净残值为零，采用直线法计提折旧。税法规定采用年数总和法计提折旧。该设备使用期满仍在继续使用。
- 假定：
  - (1) 甲公司各年实现的会计利润均为1 000万元，无其他纳税调整事项；
  - (2) 所得税采用资产负债表债务法核算，所得税率为30%；发生的可抵减暂时性差异预计在以后年度有足够的应税所得予以转回。
- 要求：作A公司各年有关所得税的会计处理。



解析：

确定各年的暂时性差异及该项差异对纳税的影响。

项目	02年	03年	04年	05年	06年
账面价值	3000	2250	1500	750	0
计税基础	3000	1800	900	300	0
差额	0	450	600	450	0

(指累计数)

税率	30%	30%	30%	30%	30%
所得税 影响数	0	135	45	-45	-135

■ 所得税影响数 = (期末-期初) × 税率



03年

- **应交税费**  $(1000 - \text{少提折旧}450) \times 30\% = 165$

借：所得税—当期所得税费用 165

贷：应交税费 165

- **递延所得税**  $(450 - 0) \times 30\% = 135$  (贷)

- 资产账面价值 > 资产计税基础

### 应纳税暂时性差异

借：所得税—递延所得税费用 135

贷：递延所得税负债 135



04年

■ **应交税费**  $(1000 - \text{少提折旧} 150) \times 30\% = 255$

借：所得税—当期所得税费用 255

贷：应交税费 255

■ **递延所得税**  $(600 - 450) \times 30\% = 45$  (贷)

■ 资产账面价值 > 资产计税基础

**应纳税暂时性差异**

借：所得税—递延所得税费用 45

贷：递延所得税负债 45



05年

■ **应交税费**  $(1000 + \text{多提折旧} 150) \times 30\% = 345$

借：所得税—当期所得税费用 345

贷：应交税费 345

■ **递延所得税**  $(450 - 600) \times 30\% = -45$  (借)

■ 资产账面价值 > 资产计税基础

**转回应纳税暂时性差异**

借：递延所得税负债 45

贷：所得税—递延所得税费用 45





06年

■ **应交税费**  $(1000 + \text{多提折旧}450) \times 30\% = 435$

借：所得税—当期所得税费用 435

贷：应交税费 435

■ **递延所得税**  $(0 - 450) \times 30\% = -135$  (借)

■ 资产账面价值 = 资产计税基础

**转回应纳税暂时性差异**

借：递延所得税负债 135

贷：所得税—递延所得税费用 135



## (二) 税率变动 第17条

- 适用所得税税率发生变化的，  
应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量。
- 除直接在权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，  
应将其影响数计入变化当期的所得税费用。



## 注：

(1) 税率变动时，按新税率**调整**“递延所得税资产（负债）”的**帐面余额**，并**记入**“所得税”。

### ■ 方法：

①将税率变动时的累计暂时性差异

×（新税率－旧税率）

②将税率变动时的“递延所得税资产（负债）”余额

÷旧税率×（新税率－旧税率）



假定：一项固定资产折旧，第1年产生应纳税暂时性差异30万元，当时税率33%；第2年又产生应纳税暂时性差异20万元（累计产生应纳税暂时性差异50万元），但第2年税率改为30%。

■ 则：递延所得税负债

①	99 000	$30\text{万} \times 33\%$
②	-9 000	$30\text{万} \times (30\% - 33\%)$
	60 000	$20\text{万} \times 30\%$
余额	150 000	$50\text{万} \times 30\%$

■ 注：调整后“递延所得税负债”的帐面余额  
= 累计暂时性差异与现行税率的乘积



(2) 本期**发生或转回**的暂时性差异对所得税的影响数，**均采用现行税率**

■ 假定：上述该项固定资产折旧，第3、4年分别转回应纳税暂时性差异20万元。

■ 则：**递延所得税负债**

		期初余额	150 000	
③	<b>20万 × 30%</b>	60 000		
④	<b>20万 × 30%</b>	60 000		
		期末余额	30 000	<b>10万 × 30%</b>



## 【例8】

- A公司2002年12月购入一台设备价值3 000万元，预计使用年限4年，预计净残值为零，采用直线法计提折旧。税法规定采用年数总和法计提折旧。该设备使用期满仍在继续使用。
- 假定：
  - (1) 甲公司各年实现的会计利润均为1 000万元，无其他纳税调整事项；
  - (2) 所得税采用资产负债表债务法核算，所得税率为30%；2005年1月1日起所得税率为35%；
  - (3) 发生的可抵减暂时性差异预计在以后年度有足够的应税所得予以转回。
- 要求：作A公司各年有关所得税的会计处理。



解析：

确定各年的暂时性差异及该项差异对纳税的影响。

项目	02年	03年	04年	05年	06年
账面价值	3000	2250	1500	750	0
计税基础	3000	1800	900	300	0
差额	0	450	600	450	0

(指累计数)

税率	30%	30%	35%	35%	
所得税影响数	0	135	45	-22.5	-157.5

$$600 \times 0.35 - (450 \times 0.30 + 450 \times 0.05) - 150 \times 0.05$$

■ 所得税影响数 = (期末-期初) × 税率



03/、04/ 同上【例7】

05/

(1) 税率30% → 35% 对“递延所得税”余额调整

■ 方法①

$$\begin{aligned} & \text{05/初累计暂时性差异} 600 \times (35\% - 30\%) \\ & = 30 \text{ (贷)} \end{aligned}$$

■ 方法②

$$\begin{aligned} & \text{05/初“递延所得税”贷方余额} 180 \div 30\% \\ & \times (35\% - 30\%) = 30 \text{ (贷)} \end{aligned}$$

■ 注：“递延所得税”调整后贷方余额

$$= 600 \times 35\% = 210 \text{ (贷)}$$

借：所得税	30	
贷：递延所得税负债		30





## (2) 本期所得税

■ **应交税费**  $(1000 + \text{多提折旧} 150) \times 35\% = 402.5$

借：所得税—当期所得税费用 402.5

贷：应交税费 402.5

■ **递延所得税**  $(450 - 600) \times 35\% = -52.5$  (借)

■ 资产账面价值 > 资产计税基础

### 转回应纳税暂时性差异

借：递延所得税负债 52.5

贷：所得税—递延所得税费用 52.5

注：05年计入损益的所得税费用

$$30 + 402.5 - 52.5 = 380$$

$$\text{净利润 } 1000 - 380 = 620$$



06年

- **应交税费**  $(1000 + \text{多提折旧}450) \times 35\% = 507.5$

借：所得税—当期所得税费用 507.5

贷：应交税费 507.5

- **递延所得税**  $(0 - 450) \times 35\% = -157.5$  (借)

- 资产账面价值 = 资产计税基础

**转回应纳税暂时性差异**

借：递延所得税负债—递延所得税费用 157.5

贷：所得税—递延所得税费用 157.5



## 归纳：所得税费用的计算

- 企业在计算确定当期应交所得税以及递延所得税费用（或收益）以后，
- 利润表中的所得税费用为**两者之和**。
- **即：**

所得税费用

= 当期所得税费用

+ 递延所得税费用（- 递延所得税收益）



## 四、递延所得税资产的复核 第20条

- 期末，应对递延所得税资产的账面价值进行复核。
  - （一）如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益（可抵扣暂时性差异），应当减记递延所得税资产的账面价值。
- 则，按减记的金额
  - 借：所得税—当期所得税费用
  - 资本公积—其他资本公积
  - 贷：递延所得税资产
- （二）如果未来期间很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应当转回。



## 五、应注意的问题

(一) 企业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，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产 **第13条**

(二) 资产负债表日，有确凿证据表明未来期间很可能满足获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异的，应当确认以前期间未确认的递延所得税资产。 **第13条**

(三) 亏损弥补的所得税会计处理 **第15条**

- 企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。
- **即，按照税法规定允许抵减以后年度利润的可抵扣亏损，视同可抵扣暂时性差异。**



我国现行税法允许企业亏损向后递延弥补五年，

- **原《企业会计制度》**

关于所得税处理规定中对可结转后期的尚可抵扣的亏损，在亏损弥补当期不确认所得税利益。

- **新《准则》要求**

企业对能够结转后期的尚可抵扣的亏损，应当以可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损的未来应税利润为限，确认递延所得税资产。

- **新《准则》采用“当期确认法”**

**即，**后转抵减所得税的利益在亏损当年确认。



## 【例9】

- 某股份有限公司2007年初成立，当年发生净亏损100万，2008年至2010年每年实现会计利润分别为：40万、20万、50万元。该公司各年适用的所得税税率均为33%，采用资产负债表债务法核算所得税，假定各年均无其他暂时性差异。

- 要求：

分别作该股份有限公司2007～2010年有关所得税的会计处理。

1. 《企业会计制度》规定

①2007年、2008年和2009年无所得税相关会计处理。

②2010年

借：所得税                      3.3

贷：应交税费—应交所得税      3.3



## 2. 新《准则》

### 2007年

借：递延所得税资产	33	
贷：所得税—递延所得税费用		33

### 2008年

借：所得税—递延所得税费用	13.2	
贷：递延所得税资产		13.2

### 2009年

借：所得税—递延所得税费用	6.6	
贷：递延所得税资产		6.6





## 2010年

借：所得税—当期所得税费用	3.3
贷：应交税费—应交所得税	3.3
借：所得税—递延所得税费用	13.2
贷：递延所得税资产	13.2





## 【例10】H公司07年度有关资料如下：

- (1) 本年度实现税前会计利润90万元，所得税税率为33%；
- (2) 取得国债利息收入3万元；
- (3) 取得公司债券利息收入2.25万元；
- (4) 因违反合同支付违约金20万元。
- (5) 取得补贴收入300万元。
- (6) 年初“长期股权投资”账面余额200万元（其中损益调整20万元），年末“长期股权投资”账面余额212.75万元（其中损益调整32.75万元），本年损益调整变动数属按权益法计算应享有被投资企业当年净利润的份额并计入投资收益形成。该长期投资未计提减值准备。按税法规定，企业对被投资企业投资取得的投资收益，在被投资企业宣告分派股利时计入应纳税所得，本年度被投资企业未宣告分配股利。被投资企业的所得税税率为15%。
- (7) 06年12月购入设备原价15万元，预计使用年限4年，预计净残值为0，采用年数总和法计提折旧；税法规定应采用直线法计提折旧，预计使用年限5年，预计净残值为0。本年度按会计制度折旧费用全部计入当年损益。

要求：（1）采用资产负债表债务法作相应的所得税会计处理；  
（2）计算本年实现的净利润。

## 解析:



(1) 本年应交所得税:

= (税前会计利润90

—国债利息收入3

—权益法下确认的投资收益12.75

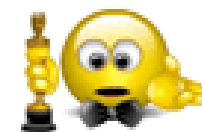
+多提折旧费用3) × 33%

=25.4925 (万元)

借: 所得税—当期所得税费用 254 925

贷: 应交税费—应交所得税 254 925

## 递延所得税：



### ①“长投”项目：

年末 账面价值 212.75

计税基础 180

年末 资产账面价值 > 计税基础

$$212.75 - 180 = 32.75$$

(应纳税暂时性差异)

$$\text{年末} 32.75 - \text{年初} 20 = 12.75$$

### ■ 递延所得税

$$= [12.75 \div (1 - 15\%)] \times (33\% - 15\%)$$

$$= 2.7 \text{ (万元) 贷方}$$

②“固定资产”项目:

$$\text{年末 账面价值} \quad 15 - 6 = 9$$

$$\text{计税基础} \quad 15 - 3 = 12$$

年末 资产账面价值 < 计税基础

$$9 - 12 = -3$$

(可抵减暂时性差异)

$$\text{年末}3 - \text{年初}0 = 3$$

- **递延所得税** =  $3 \times 33\%$   
= 0.99 (万元) 借方



①“长投”项目：

递延所得税 = 2.7（万元）贷方



②“固定资产”项目：

递延所得税 = 0.99（万元）借方

借：所得税—递延所得税费用	17 100
递延所得税资产	9 900
贷：递延所得税负债	27 000

(2) 本年度**实现的净利润**

= 900 000 - 254 925 - 17 100

= 627 975（元）



### 第三节 列报

1. 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。

**第23条**

2. 所得税费用应当在利润表中单独列示。 **第24条**

3. 企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息：

**第25条**



# 总结:

## 一、暂时性差异的判断

资产	账面价值 > 计税基础	产生应纳税暂时性差异	借: 所得税费用 贷: 递延所得税负债
	账面价值 < 计税基础	产生可抵扣暂时性差异	借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用
负债	账面价值 > 计税基础	产生可抵扣暂时性差异	借: 递延所得税资产 贷: 所得税费用
	账面价值 < 计税基础	产生应纳税暂时性差异	借: 所得税费用 贷: 递延所得税负债






## ■ 应纳税暂时性差异

- 固定资产折旧方法、折旧年限产生的差异
- 内部研究开发形成的无形资产
- 以公允价值计量的金融资产(允值上升、可供出售金融资产计入资本公积)
- 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产  
(允值上升、自用转投资时计入资本公积)

## ■ 不确认递延所得税负债的情况


- 商誉的初始确认。对于企业合并中产生的商誉，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，企业会计准则中规定不确认相关的递延所得税负债。
- 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。●教材【例15—21】（P317）
- 除企业合并以外的其他交易中，如果交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则由资产、负债的初始确认所产生的递延所得税负债不予确认。

- 
- **可抵扣暂时性差异（递延所得税资产）**
    - 因计提固定资产减值准备产生的差异
    - 固定资产折旧方法、折旧年限产生的差异
    - 无形资产累计摊销及无形资产减值准备的提取
    - 以公允价值计量的金融资产(允值下降)
    - 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产
    - 因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债
    - 因其产生时已经计算交纳所得税，未来期间可全额税前扣除的预收账款



## ■ 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，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。
- 教材【例15—17】（P312）

- 
- **账面价值与计税基础相同**（不产生可抵扣暂时性差异）
    - 税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除预计负债
    - 会计上未确认收入，计税时一般亦不计入应纳税所得额的预收账款
    - 应付职工薪酬
    - 其他负债



## ■ 特殊项目产生的暂时性差异

- 某些交易或事项发生以后，因不符合资产、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。如筹建费用（可抵扣暂时性差异）。
- 按照税法规定可以结转至以后年度的未弥补的亏损及税款抵减
- 企业合并中（商誉）取得有关资产、负债产生的暂时性差异



## ■ 二、资产的计税基础

- 资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额。即：
- 资产的计税基础 = 某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额
- 资产的计税基础 = 资产的取得成本 - 以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额



- 1. 固定资产

- 会计准则确定的账面价值 = 固定资产原价 - 累计折旧 - 固定资产减值准备

税法确定的计税基础 = 固定资产原价 - 税法累计折旧

- (1) 折旧方法、折旧年限产生的差异。

- (2) 因计提固定资产减值准备产生的差异。



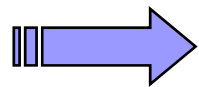


- 2. 无形资产


- (1) 内部研究开发形成的无形资产


- 会计准则确定的账面价值 = 符合资本化条件以后发生的支出总额

- 税法确定的计税基础 = 0 (因为企业发生的研究开发支出在发生当期可税前扣除, 所形成的无形资产在以后期间可税前扣除的金额为零, 所以其计税基础为零)



应纳税暂时性差异

- 
- **(2) 无形资产的后续计量**（无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取）
  - 会计准则确定的账面价值 = 无形资产原价 - 累计摊销 - 无形资产减值准备
  - 税法确定的计税基础 = 无形资产原价 - 税法累计摊销

- 
- **3. 以公允价值计量的金融资产**
  - 会计准则确定的账面价值 = 公允价值
  - 税法确定的计税基础 = 取得成本
  - **4. 其他资产**
    - (1) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产
    - (2) 其他各种资产减值准备




### ■ 三、负债的计税基础


#### ■ （一）负债计税基础的含义

■ 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。

■ 负债的计税基础 = 负债的账面价值 - 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  
（暂时性差异）

■ 即：负债的账面价值 - 负债的计税基础 = 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（暂时性差异）

- 
- 1. 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债
  - (1) 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债，因为税法规定有关的支出实际发生时可全部税前扣除，其计税基础为**0**。  
    ⇨ 可抵扣暂时性差异 ⇨ 递延所得税资产。

- 
- **（2）** 因其他事项确认的预计负债，应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。
  - **（3）** 某些情况下，因有些事项确认的预计负债，如果税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为**0**，其账面价值与计税基础相同。如企业为其他企业提供的债务担保因被担保方不能清偿而由该担保企业承担的本息。



## ■ 2. 预收账款

- (1) 企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，计税时一般亦不计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为**0**，计税基础等于账面价值，不产生可抵扣暂时性差异。
- (2) 如果不符合企业会计准则规定的收入确认条件，**但**按照税法规定应计入**当期**应纳税所得额时，有关预收账款的计税基础为**0**，即因其产生时已经计算交纳所得税，未来期间可全额税前扣除，计税基础为账面价值减去在未来期间可全额税前扣除的金额，即其计税基础为**0**。



### ■ 3. 应付职工薪酬

- 一般情况下，对于应付职工薪酬，其计税基础为账面价值减去在未来期间可予税前扣除的金额0之间的差额，即账面价值等于计税基础，不产生可抵扣暂时性差异。

- 4. 其他负债，如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。




## ■ 四、特殊项目产生的暂时性差异


(一) 某些交易或事项发生以后，因不符合资产、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：

会计准则规定：企业筹建期间发生的费用计入管理费用；


税法规定：企业筹建期间发生的费用在开始生产经营后5年分期计入应纳税所得额。

➡ 可抵扣暂时性差异 递延所得税资产。

- 
- （二）按照税法规定可以结转至以后年度的未弥补的亏损及税款抵减
  - （三）企业合并中取得有关资产、负债产生的暂时性差异


- 
- 五、递延所得税资产的确认和计量
  - 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。
  - 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。

借：递延所得税资产  
贷：所得税费用

- 
- **3. 企业合并中，按照会计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等。**


借：递延所得税资产


贷：商誉


- 
- 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。如因可供出售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产。

借：递延所得税资产

贷：资本公积—其他资本公积

- 
- 5、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，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。

- 
- **6、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. 递延所得税资产账面价值的复核。**
  - 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。递延所得税资产的账面价值减记以后，继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。




## ■ 六、递延所得税负债的确认和计量


■ 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。

■ 1. 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；

■ 2. 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应增加或减少所有者权益；

■ 3. 企业合并产生的，相关的递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入当期损益的金额。

- 
- 4、不确认递延所得税负债的情况
  - (1) 商誉的初始确认。对于企业合并中产生的商誉，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，企业会计准则中规定不确认相关的递延所得税负债。
  - (2) 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**。

- 
- **5、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。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。

## ■ 七、所得税费用的确认和计量

### (一) 当期所得税

应交所得税

= 应纳税所得额 × 现行所得税税率

↳ 会计利润 ± 调整因素

↳ 会计利润与税法利润  
之间产生的差异



## （二）递延所得税

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

如果某项交易或事项按照企业会计准则规定应计入所有者权益，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）。



### （三）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，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当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。