

第一章

所得税会计

【学习要点】

- 资产、负债的计税基础
- 资产、负债的暂时性差异
- 递延所得税负债的确认和计量
- 递延所得税资产的确认和计量
- 所得税费用的确认和计量

【学习目标】

通过本章的学习，理解资产、负债的计税基础、暂时性差异的内涵；掌握如何确定具体资产、具体负债的计税基础；掌握应纳税暂时性差异、可抵扣暂时性差异的计量方法；掌握递延所得税资产、递延所得税负债的确认和计量；掌握所得税费用的计量方法和核算方法。

第一节 所得税会计的基本原理

一、资产负债表债务法的含义

资产负债表债务法是从资产负债表出发，在比较资产、负债按照会计原则列报的账面价值与按照税法规定确定的计税基础的基础上，计算两者差异并进一步确定其对所得税影响的方法。资产负债表债务法能够反映资产、负债对未来所得税的影响，在所得税核算领域贯彻了资产负债观。

资产的账面价值表示的是某一资产在未来使用及处置时可为企业带来的经济利益，而资产的计税基础表示的是该资产在未来使用期间按照税法规定可以在所得税前抵扣的金额。资产的账面价值大于计税基础说明资产带来的未来经济利益要高于资产可以税前扣除的金额，形成未来应纳税所得额，企业应确认递延所得税负债；而资产的账面价值小于计税基础说明资产带来的未来经济利益要低于资产可以税前扣除的金额，这部分没有扣除完的差额可以抵减未来应纳税所得额，企业应确认递延所得税资产。

二、资产负债表债务法的理论基础

1. 资产负债的定义

递延所得税资产（或负债）是因资产（或负债）的暂时性差异形成的未来可以用来抵税的资产（或应纳税的负债）。暂时性差异是税收法规与会计准则的确认时间或计税基础不同而产生的差异，它是由过去的交易或事项形成的，在未来资产使用（或负债清偿）过程中，会减少（或增加）应纳税所得额的差异。可以发现，递延所得税资产（或负债）是完全符合资产（或负债）的定义的。

2. 权责发生制

根据会计准则要求，收入和费用应按照权责发生制以归属期间为标准确认，而非根据所得税缴纳的收付实现制为标准确认。暂时性差异是会计准则与税收法规不一致所形成的差异，其对所得税实际缴纳数额的影响表现在未来转回期间。在暂时性差异发生时即确认递延所得税资产（或递延所得税负债），同时确认所得税费用符合权责发生制的要求。

三、资产负债表债务法下所得税会计的一般程序

企业一般应在资产负债表日进行所得税的核算，但如果有特殊交易或事项发生（如企业合并等），则在交易或事项发生并确认相关资产、负债时确认其对所得税的影响。所得税会计的一般核算程序如下。

1. 确定资产、负债项目的账面价值

除递延所得税资产和递延所得税负债外，确认相关资产和负债的账面价值。相关资产和负债的账面价值为其在资产负债表中所列示的金额。如果相关资产有计提跌价准备、减值准备等，应相应减去。如某企业有存货账面余额 1 000 万元，经过减值测试后企业对其计提了 10 万元的跌价准备，则其账面价值为 990 万元。

2. 确定资产、负债项目的计税基础

资产、负债项目的计税基础应以适用的税法为基础，根据会计准则有关计税基础的确定方法进行计算确定。如某资产的账面价值为 100 万元，按照税法规定该资产在未来可以在所得税前扣除的金额为 100 万元，则其计税基础为 100 万元。

3. 确定本期应确认或转销的递延所得税

对比资产、负债项目的账面价值和计税基础，分析其产生差异的性质，除特殊情况外，将其归类为应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异，计算递延所得税负债或递延所得税资产在资产负债表日的应有金额。然后将该金额与期初递延所得税负债或递延所得税资产比较，计算本期应进一步确认或转销的递延所得税负债或递延所得税资产金额。

4. 计算当期应交所得税

按照税法规定计算当期应纳税所得额，然后根据适用税率计算当期应交所得税。

5. 确认所得税费用

根据当期递延所得税和当期应交所得税，计算两者之和（或之差）得到当期应确认的所得税费用。

第二节 资产、负债的计税基础

在资产负债表债务法下，所得税会计的关键是确定资产、负债的计税基础。

一、资产的计税基础

资产的计税基础指企业在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扣除的金额，也就是资产按照税法规定在未来期间可以税前扣除的金额。

资产的计税基础 = 资产未来可以所得税前扣除的金额

= 资产的账面价值 - 以前期间已经所得税前扣除的金额

通常情况下，资产的取得成本在未来期间可以全部准予扣除，也就是说，初始确认时资产的取得成本即为其计税基础。在资产使用过程中，其计税基础是资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经在所得税前扣除金额后的余额，如固定资产在使用过程中其计税基础为其取得成本减去按照税法规定已经在税前扣除的累计折旧金额。

（一）固定资产

初始确认时，不论何种取得方式，固定资产的入账价值通常为税法所认可，因此其计税基础与账面价值一致。但在持有期间，固定资产折旧方法、折旧年限、减值准备计提会计处理与税法规定的差异可能会导致固定资产计税基础与其账面价值出现差异。

1. 折旧方法的差异

会计准则规定，企业可以根据固定资产经济利益的实现方式合理选取折旧方法，可供选择的折旧方法包括年限平均法、加速折旧法、工作量法等。在税法中，除了部分可以加速折旧的情形外，一般情况下允许折旧扣除的方法为年限平均法。

固定资产的账面价值 = 取得成本 - 累计折旧 - 固定资产减值准备

固定资产的计税基础 = 取得成本 - 按照税法规定在以前期间已经税前扣除的折旧额

当采用会计折旧方法确认的折旧金额与按税法规定可以扣除的折旧金额不一致时，就会导致固定资产账面价值和计税基础不一致。

【例 1-1】 A 公司 2018 年 12 月取得一项固定资产，取得成本为 100 万元。会计

和税法均规定使用寿命为 10 年, 预计净残值为 0。A 公司根据该项固定资产未来使用情况, 预期前期磨损较多, 因此采用双倍余额递减法; 但税法规定该类固定资产应采用年限平均法计提折旧。要求计算 2019 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值和计税基础。

【分析】

2019 年 12 月 31 日, 该项固定资产账面价值 = $100 - 100 \times 20\% = 80$ (万元)

2019 年 12 月 31 日, 该项固定资产计税基础 = $100 - 100/10 = 90$ (万元)

固定资产账面价值和计税基础存在 10 万元的差异, 导致 A 公司当年按照税法计算的应纳税所得额比按照会计计算的应纳税所得额多 10 万元, 即应减少未来期间的应纳税所得额 10 万元。

2. 折旧年限的差异

会计准则规定, 固定资产折旧年限由企业根据其性质和使用情况合理确定预期使用寿命; 税法中, 固定资产折旧年限根据资产类别确定, 每一类资产均有其对应的最低折旧年限。当企业固定资产会计折旧年限与税法规定不一致时, 将导致两者折旧金额存在差异, 并最终导致资产负债表日固定资产账面价值和计税基础的不一致。

【例 1-2】 A 公司 2018 年 12 月取得一项固定资产, 取得成本为 100 万元, 预计净残值为 0。会计和税法均采用年限平均法计提折旧, 但会计规定的使用寿命为 5 年, 而税法规定的最低使用年限为 10 年。要求计算 2019 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值和计税基础。

【分析】

2019 年 12 月 31 日, 该项固定资产账面价值 = $100 - 100/5 = 80$ (万元)

2019 年 12 月 31 日, 该项固定资产计税基础 = $100 - 100/10 = 90$ (万元)

固定资产账面价值和计税基础存在 10 万元的差异, 会减少未来期间的应纳税所得额。

3. 减值准备的计提

企业固定资产的可收回金额低于账面价值时应计提减值准备, 但税法规定企业计提的减值准备在发生实质性损失前不允许扣除。税法只认可实质性的损失, 没有发生实质性的损失, 税法不允许在计算所得税前扣除。账面价值计算时扣除了减值准备, 但税法不允许扣除, 两者的差异导致固定资产账面价值和计税基础不一致。

【例 1-3】 A 公司 2018 年 12 月取得一项固定资产, 取得成本为 100 万元。会计和税法均规定采用年限平均法计提折旧, 固定资产使用寿命为 10 年, 预计净残值为 0。由于生产技术进步导致市场环境发生变化, 2019 年 12 月 31 日, A 公司估计该项固定资产的可收回金额为 70 万元。要求计算 2019 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值和计税基础。

【分析】

2019 年 12 月 31 日, 该项固定资产账面价值 = $100 - 100/10 = 90$ (万元)

2019年12月31日,该项固定资产可收回金额为70万元,账面价值大于可收回金额,A公司应对该项固定资产计提减值准备20万元。计提减值准备后,该项固定资产账面价值变为70万元。

2019年12月31日,该项固定资产计税基础 $=100-100/10=90$ (万元)

固定资产账面价值和计税基础20万元的差异,会减少未来期间的应纳税所得额。

(二) 无形资产

无形资产的取得方式可以分为自行研发取得和其他方式取得。其他方式取得的无形资产(如外购、投资者投入等),初始确认时账面价值和计税基础一般不存在差异。导致无形资产账面价值和计税基础存在不一致的情形主要有以下两种。

1. 自行研发取得的无形资产

企业会计准则规定,自行研发形成的无形资产划分为研究阶段和开发阶段两部分。研究阶段发生的支出计入当期损益(管理费用),开发阶段发生的支出则要区分是否符合资本化条件。不符合资本化条件的计入当期损益(管理费用),符合资本化条件的则计入无形资产成本。如果确实无法区分的,则全部费用化。

税法规定,企业自行研发形成的无形资产其计税基础为从开发阶段符合资本化条件开始至形成无形资产为止所发生的支出。为鼓励企业加大研发投入,税法对开发新技术、新产品、新工艺的研发支出增加了加计扣除条款。对于费用化的研发支出,除了据实扣除已发生的研发成本外,还可按照已发生的研发成本的50%加计扣除;而对于计入无形资产成本的研发支出,则可按照无形资产成本的150%摊销^①。

税法的优惠条款导致无形资产账面价值和计税基础出现不一致。这是因为,会计中无形资产的账面价值为开发阶段符合资本化条件之后所发生的支出,而税法中除了可以抵扣符合资本化条件之后所发生的支出外,还可以再抵扣50%,使得无形资产计税基础大于账面价值。

《企业会计准则第18号——所得税》规定,同时具备下列特征的交易,其资产或负债初始确认所产生的递延所得税不予确认:①该项交易不是企业合并;②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)。无形资产初始确认时同时符合上述两个条件,因此其账面价值与计税基础之间的暂时性差异不确认。同时,既然无形资产初始确认时不确认暂时性差异,那么在后续摊销时也不确认这些暂时性差异。

【例 1-4】 A 公司 2019 年为开发新技术发生支出 1 000 万元,其中研究阶段 400 万元,开发阶段符合资本化条件前的支出 100 万元,符合资本化条件后发生的支出 500 万元。A 公司当期计入管理费用 500 万元,计入无形资产成本 500 万元(尚未开始摊销)。税法规定,当期发生的费用化支出可按 50%的比例加计扣除,形成资本化的支出

^① 2018 年 7 月 23 日召开的国务院常务会议,将研发费用加计扣除比例由 50%提高到 75%,并将其适用对象由科技型中小企业扩大至所有企业。

可按照 150%摊销。请问 A 公司 2019 年无形资产账面价值和计税基础之间的暂时性差异是多少？是否应该确认？

【分析】

A 公司当期所得税前可以扣除的无形资产开发支出 750 万元 $[(400 + 100) \times 150\%]$ ，未来可以所得税前扣除的金额为 750 万元 $(500 \times 150\%)$ 。无形资产的计税基础为 750 万元，账面价值为 500 万元，250 万元为暂时性差异。

由于上述 250 万元的暂时性差异为无形资产初始确认时产生的，A 公司没有发生企业合并，无形资产初始确认也不影响会计利润或应纳税所得额，因此该 250 万元暂时性差异的所得税影响不予确认，不形成递延所得税。

补充阅读资料 1-1

“既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额”的理解

理解 1：自行研发取得的无形资产确认时，会计分录为借记“无形资产”，贷记“研发支出——资本化支出”，这个分录既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额。它指的是确认时，而非指无形资产全过程既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额。无形资产在使用过程中，由于摊销、减值等原因，必定会影响会计利润和应纳税所得额。

理解 2：不确认递延所得税资产的原因。无形资产确认时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，如果确认递延所得税，那么其对应科目不能是所得税费用；无形资产取得不是来源于企业合并，对应科目不能是商誉；无形资产确认不对所有者权益产生影响，对应科目不能是资本公积。排除这些之后，递延所得税确认时对应的科目只能是无形资产本身，即借记“递延所得税资产”，贷记“无形资产”。

上述分录会减少无形资产的账面价值，一方面违背了历史成本原则，另一方面又会导致无形资产账面价值和计税基础之间的差异产生新的变动，并进一步影响递延所得税资产，从而使得调整陷入无限循环。

2. 无形资产摊销、减值准备计提

无形资产摊销可进一步具体分为是否需要摊销、摊销方法、摊销年限。

(1) 无形资产的摊销。会计准则规定，无形资产在后续计量时应区分使用寿命是否确定。对于使用寿命确定的无形资产，应在预计使用寿命内根据经济利益的预期消耗方式选择系统合理的方法进行摊销；而对于使用寿命不确定的无形资产则不摊销，在每个会计年度内进行减值测试。但税法规定，除了外购商誉外，企业应在一定期限内对无形资产进行摊销，并在所得税前扣除。两者规定的差异，造成无形资产当期摊销金额的差异，并进一步造成无形资产账面价值和计税基础金额的差异。

(2) 无形资产减值准备的计提。与固定资产类似，无形资产计提减值准备后，账面价值减少。但税法规定，除非无形资产发生实质性损失，否则无形资产减值损失不允许税前扣除，也即无形资产减值准备的计提不会对计税基础产生影响。两者不一致，

导致无形资产账面价值和计税基础产生差异。

【例 1-5】 A 公司 2019 年 1 月 1 日通过外购方式取得 W 无形资产。W 无形资产取得成本为 100 万元，A 公司将其划分为使用寿命不确定的无形资产。2019 年的减值测试表明，W 无形资产未发生减值。税法规定，W 无形资产应采用直线法在 10 年内摊销完毕。要求计算 2019 年 12 月 31 日 W 无形资产的账面价值和计税基础。

【分析】

由于 W 无形资产为使用寿命不确定的无形资产，不需要摊销。而减值测试表明未发生减值，因此 W 无形资产的账面价值仍为 100 万元。

按照税法规定，2019 年 W 无形资产可在所得税前扣除金额为 $10(100/10)$ 万元，则其计税基础变为 90 万元。

两者形成暂时性差异 10 万元，应计入未来期间的应纳税所得额。这是因为，税法在 2019 年计算所得税时已经扣除了 10 万元的累计摊销（通常计入管理费用），导致未来可以扣除的累计摊销减少 10 万元，即未来的应纳税所得额应比正常多 10 万元。

（三）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其公允价值变动一方面增加（或减少）当期损益，另一方面按照公允价值调整会计期末的账面价值。但税法规定，企业以公允价值计量的金融资产、金融负债、投资性房地产等公允价值变动不调整应纳税所得额，只有等到实际处置或结算时才将其处置或结算价款与历史成本的差额调整成处置或结算期的应纳税所得额。税法的规定表明，上述金融资产持有期间的公允价值变动不影响其计税基础。会计和税法规定的差异导致账面价值和计税基础产生差异。

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其计税基础的处理与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产类似。

【例 1-6】 A 公司 2019 年 8 月以 100 万元购买了 B 公司的股权，将其划分为交易性金融资产。2019 年 12 月 31 日，该股权投资的市价变为 120 万元。要求计算 2019 年 12 月 31 日该交易性金融资产的账面价值和计税基础。

【分析】

2019 年 12 月 31 日，交易性金融资产的公允价值上升，则 A 公司一方面增加交易性金融资产的账面价值 20 万元，一方面确认公允价值变动损益。按照税法规定，该交易性金融资产的计税基础为其取得成本 100 万元，公允价值变动不计入应纳税所得额。两者之间的差异增加未来期间的应纳税所得额，可理解为未来期间资产处置可获得 120 万元的收益，但税法只允许扣除 100 万元，因此应增加处置时的应纳税所得额 20 万元。

【例 1-7】 A 公司 2019 年 9 月以 100 万元购买了 B 公司发行的债券，作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。2019 年 12 月 31 日，该债权投资的市价变为 90 万元。要求计算 2019 年 12 月 31 日该债权投资的账面价值和计税基础。

【分析】

2019 年 12 月 31 日，债权投资的公允价值下降，A 公司一方面减少其他综合收益，

另一方面减少其他债权投资的账面价值。按照税法规定,该债权投资公允价值的下降不影响计税基础。两者不一致导致存在 10 万元的暂时性差异,可理解为未来资产处置只能获得 90 万元的收益,但按照税法规定未来可以扣除 100 万元,因此会减少未来处置时的应纳税所得额 10 万元。

(四) 投资性房地产

投资性房地产是为赚取租金、资本增值而持有的房地产,其后续计量模式包括成本模式和公允价值模式。当采用公允价值模式时,会计期末按照公允价值调整投资性房地产的账面价值,同时将其变动计入当期损益。

投资性房地产初始确认时账面价值和计税基础一般不存在差异,但后续计量时两者可能会出现差异。

(1) 采用成本模式。采用成本模式时,投资性房地产要按月计提折旧或摊销,其账面价值和计税基础的确定与固定资产和无形资产类似。

(2) 采用公允价值模式。采用公允价值模式的投资性房地产,账面价值的确定类似于公允价值计量的金融资产,公允价值变动会导致账面价值变动。税法中没有投资性房地产的概念,更没有相关处理规定。由于税法中房地产要计提折旧,所以其计税基础的确定和固定资产、无形资产类似。

【例 1-8】 A 公司有自有房屋一栋,取得成本 1 000 万元,已使用 5 年。会计和税法均规定折旧年限 20 年,使用年限平均法计提折旧,预计净残值为 0。2019 年 1 月 1 日,出于生产经营需要, A 公司将该房屋出租,该房屋因此由固定资产转变为投资性房地产,且采用公允价值模式进行后续计量。受房地产热影响,2019 年 12 月 31 日该栋房屋的公允价值上升为 1 200 万元。要求计算 2019 年 12 月 31 日该栋房屋的账面价值和计税基础。

【分析】

2019 年 12 月 31 日,该栋房屋公允价值上升,因此 A 公司一方面增加投资性房地产的账面价值至 1 200 万元,另一方面增加公允价值变动损益。

2019 年 12 月 31 日,该栋房屋的计税基础为取得成本(1 000 万元)减去按照税法规定累计可以扣除的折旧($1\,000 \div 20 \times 6 = 300$ 万元),其计税基础为 700 万元。

两者的差异 500 万元为应纳税暂时性差异,即未来期间该栋房屋可以获得 1 200 万元的收益,但税法仅允许扣除 700 万元,因此存在 500 万元的应纳税暂时性差异。

(五) 计提了减值准备的资产

资产计提减值准备之后,账面价值会因此下降;但在没有发生实质性损失之前税法并不认可减值准备,因此资产的计税基础没有发生变化。两者不一致使得企业可以减少未来期间的应纳税所得额。

【例 1-9】 A 公司库存中有电子产品一批,账面价值 10 万元。因电子产品更新速度加快,使得该批电子产品出现了跌价。经测算,该批电子产品可变现净值为 6 万元。请问该批电子产品跌价会导致账面价值和计税基础发生什么变化?

【分析】

电子产品跌价使得企业需要计提存货跌价准备,其账面价值变为可变现净值 6 万元。而税法不认可计提跌价准备行为,其计税基础仍为 10 万元。企业未来的收益只有 6 万元,但可所得税前抵扣的有 10 万元,这种差异导致企业未来产生可抵扣暂时性差异 4 万元。

二、负债的计税基础

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,按照税法规定可以抵扣的金额,即

$$\begin{aligned}\text{负债的计税基础} &= \text{负债的账面价值} - \text{未来负债在清偿时可以在所得税前扣除的金额} \\ &= \text{负债在未来期间清偿时不能税前扣除的金额}\end{aligned}$$

负债的确认和偿还如果不影响企业的损益,也不影响应纳税所得额,则其未来期间计算应纳税所得额时可以抵扣的金额为零,计税基础等于账面价值。但在某些情况下,负债的确认和偿还可能会影响企业的损益,进而影响企业应纳税所得额,导致计税基础和账面价值存在差异。

(一) 预计负债

企业在销售商品时,可能会作出提供售后服务等承诺。如果满足负债确认条件,企业一方面要确认销售费用,另一方面要确认预计负债。

如果税法规定,与产品销售相关的支出只有在实际发生时才允许扣除,则表明未来可以所得税前扣除的金额为负债的账面价值,即负债的计税基础为零。这时就存在账面价值和计税基础的差异。

如果税法规定,与产品销售相关的支出,不论是否实际发生都不允许扣除,则负债的账面价值和计税基础相等,不存在差异。

【例 1-10】 A 公司 2019 年开发了一款新产品 S 产品。为扩大销售, A 公司承诺如果在 3 年内出现任何质量问题,可以提供免费维修服务。当年 A 公司销售 S 产品 1 000 万元,预计总共将发生 50 万元的保修支出,因此当年确认了 50 万元的预计负债和销售费用。2019 年 A 公司未发生任何保修支出。税法规定,产品售后支出在实际发生时准予据实扣除。请计算 A 公司保修承诺的账面价值和计税基础。

【分析】

在预计保修费用时, A 公司一方面确认销售费用,一方面确认预计负债,预计负债的账面价值为 50 万元。税法规定,保修支出实际发生时可以扣除,因此未来可以扣除的保修支出为 50 万元,即预计负债的计税基础为零,两者因此产生了 50 万元的暂时性差异。

上述差异可以理解为,负债的账面价值是企业承担的未来应支付的现时义务。负债确认的同时企业也确认了销售费用,销售费用的产生导致从会计角度计算的利润总额下降。该项预计负债在确认时不能在所得税前扣除,导致税法计算的应纳税所得额

比利润总额多 50 万元,即 2019 年要多纳税。由于其是暂时性差异,虽然保修费用 2019 年没有支出,但其后几年可能要发生,因此未来可以少纳税,即会减少未来的应纳税所得额 50 万元。

从负债计税基础公式理解,负债的计税基础=账面价值-未来可以所得税前扣除的金额,即负债的计税基础为未来不能扣除的金额。预计负债在实际发生时可以全部扣除,未来不能扣除的金额为零,即预计负债的计税基础为零。

(二) 预收账款

在不符合收入确认条件的情况下,企业应将预收客户款项确认为一项负债。由于通常情况下,税法和会计对收入确认的原则相同,因此如果会计上未确认为收入,该项预收款项通常不应缴纳所得税,也即该项预收款项在未来计算应纳税所得额时可以税前扣除的金额为零,账面价值和计税基础相等,不产生暂时性差异。

在某些情况下,某些预收款项按照会计规定不确认为收入,但按照税法规定却应确认为收入计入应纳税所得额(如房地产开发企业需根据预收账款和毛利率计算确定应纳税所得额)。由于该项预收款项在当期已经交税,在未来期间计算应纳税所得额时不用再纳税,可从未来期间的应纳税所得额中扣除,即该项预收款项未来可以税前扣除,预收款项的计税基础为零,产生暂时性差异。

【例 1-11】 A 公司 2019 年预收了客户的合同预付款 1 000 万元,因不符合会计准则中收入确认原则, A 公司将其计入预收账款。但按照税法规定,收到的客户预付款应计入当期的应纳税所得额计征所得税。要求计算预收账款的账面价值和计税基础。

【分析】

预收账款的账面价值=2019 年资产负债表日的账面价值 1 000 万元

预收账款的计税基础=账面价值 1 000 万元-未来期间可以税前扣除的金额 1 000 万元
= 0

由于该项预收账款在 2019 年已经计入当期的应纳税所得额计征所得税,因此在未来期间该预收账款不应纳入应纳税所得额重复纳税,会减少未来期间的应纳税所得额 1 000 万元,未来可以税前扣除的金额为 1 000 万元,计税基础为零。预收账款账面价值和计税基础形成的差额为可抵扣暂时性差异。

(三) 应付职工薪酬

当职工为企业提供服务时,企业应给予职工各种形式的报酬。如果企业应支付职工报酬却没有支付,则形成企业的应付职工薪酬。税法对合理的应付职工薪酬基本允许扣除,但某些超出扣除标准的职工薪酬不允许税前扣除,计税时应进行纳税调整。该部分不允许税前扣除的职工薪酬,不仅当期不允许扣除,在以后期间也不允许扣除(永久性差异),未来期间允许税前扣除的金额为零,这时账面价值和计税基础一致。

【例 1-12】 A 公司 2019 年 12 月计入成本费用的职工薪酬为 3 000 万元,截至 2019 年 12 月 31 日仍未支付。根据税法规定,3 000 万元职工薪酬中可税前扣除的合理部分为 2 500 万元。要求计算应付职工薪酬的账面价值和计税基础。

【分析】

应付职工薪酬的账面价值 = 3 000 (万元)

应付职工薪酬的计税基础 = 账面价值 3 000 万元 - 未来期间可以税前扣除的金额 0 元
= 3 000 (万元)

3 000 万元应付职工薪酬在形成时,一方面要借记相关成本费用,另一方面贷记应付职工薪酬,应付职工薪酬已经在当期全部计入成本费用。3 000 万元可以分拆成两部分,一是可税前扣除的合理部分 2 500 万元,二是超标准的部分 500 万元。税法只允许扣除 2 500 万元,即 2 500 万元部分已经在当期所得税前扣除,这部分在未来期间不再扣除,未来可以扣除的金额为零;剩余的 500 万元,因为超标准,在当期和未来都不允许扣除,未来可以扣除的金额为零。账面价值和计税基础相等,不存在暂时性差异。

(四) 其他负债

企业如果被相关部门处罚,应交而未交的罚款和滞纳金等会构成企业的一项负债,企业一方面确认相关费用,另一方面确认负债。税法规定因违反法律法规而承担的罚款和滞纳金不允许税前扣除,即未来允许税前扣除的金额为零,计税基础和账面价值一致。

【例 1-13】 A 公司为疫苗生产企业,因在生产过程中未能完全遵守相关法规和操作规程被法院处罚 1 000 万元,尚未支付。要求计算企业未交处罚的账面价值和计税基础。

【分析】

负债的账面价值 = 1 000 (万元)

负债的计税基础 = 账面价值 1 000 万元 - 未来可以税前扣除的金额 0 元
= 1 000 (万元)

税法规定,因违法而支付的罚款不允许税前扣除,罚款未来可以扣除的金额为零,账面价值和计税基础相等,不存在暂时性差异。

三、特殊交易或事项中资产、负债的计税基础

对于特殊交易或事项,其资产、负债计税基础的确定应遵从税法规定。企业合并中会计和税法规定的差异可能会导致出现账面价值与计税基础不一致的情况。

会计准则规定,企业合并应区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并,合并方取得被合并方的资产、负债应按照其原账面价值入账,合并中不产生新的资产和负债;而对于非同一控制下的企业合并,合并方取得被合并方的资产、负债应按照购买日的公允价值入账,合并成本大于取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的部分应确认为商誉,合并成本小于取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额的部分应计入当期损益。

税法并不区分是否同一控制。通常情况下,被合并方应视同公允价值转让、处置相关资产、负债,计算转让所得,缴纳所得税。这时合并方取得的资产、负债也即按

照公允价值确定其计税基础。具体处理时,还应考虑企业合并是否是免税合并^①。例如税法规定,同一控制下不需要支付对价的企业合并、合并方股东在合并时取得股权的支付金额不低于其交易支付总额 85%的,可以选择按照被合并方原有资产、负债的计税基础作为其取得资产、负债的计税基础,被合并方企业转让不缴纳所得税。上述规定表明,如果不是免税合并,则合并方取得的资产和负债按照公允价值确定其计税依据;如果是免税合并,则合并方按照被合并方原账面价值确定其计税依据。

会计和税法规定的差异可能会出现账面价值与计税基础的不一致。如同一控制下的非免税合并,合并方取得的资产和负债均按照被合并方的原账面价值作为其账面价值,账面价值不变,但合并方应按照购买日的公允价值确定其计税基础,两者不一致导致需要确认递延所得税资产或负债。因上述差异产生于同一控制下的企业合并,递延所得税的影响应计入所有者权益。又如非同一控制下的免税合并,合并方取得的资产和负债按照购买日的公允价值作为其账面价值,但合并方应按照被合并方原账面价值确定其计税基础,两者不一致同样导致需要确认递延所得税资产或负债。因上述差异产生于非同一控制下的企业合并,递延所得税影响合并商誉。

【例 1-14】 A 公司与 B 公司为非同一控制下的两家公司。2019 年 12 月, A 公司通过发行股票对 B 公司进行合并,该合并符合税法规定的免税合并条件。合并时 B 公司有关资产和负债的账面价值和公允价值见表 1-1,要求确定企业合并时 A 公司取得相关资产、负债的账面价值、计税基础及暂时性差异。

表 1-1 B 公司有关资产和负债的账面价值和公允价值

万元

项目	账面价值	公允价值
固定资产	1 000	1 100
无形资产	500	450
存货	600	700
短期借款	(300)	(300)

【分析】

由于该项企业合并为非同一控制下的免税合并, A 公司取得 B 公司相关资产、负债的账面价值应以公允价值为基础确定,而计税基础则应以原账面价值为基础确定。A 公司取得相关资产、负债的账面价值、计税基础及暂时性差异见表 1-2。

表 1-2 A 公司取得相关资产、负债的账面价值、计税基础及暂时性差异

万元

项目	账面价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	1 100	1 000	100
无形资产	450	500	-50
存货	700	600	100
短期借款	(300)	(300)	0

^① 税法中所指的企业合并特指吸收合并和新设合并,控股合并归入股权收购。

第三节 暂时性差异

暂时性差异是资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异，该差异会随着时间的推移而逐渐消失。资产、负债暂时性差异会影响企业未来期间的应纳税所得额和应交所得税，如果会导致未来期间企业应纳税所得额增加，则形成了应纳税暂时性差异；如果会导致未来期间企业应纳税所得额减少，则形成了可抵扣暂时性差异。

一、应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异是指在未来资产收回或负债清偿期间，企业会因资产收回或负债清偿而增加该期间的所得税，即企业会因暂时性差异转回而增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税（现在不纳税，以后期间应纳税），因此在应纳税暂时性差异产生时企业应确认递延所得税负债。

应纳税暂时性差异存在于以下两种情况。

（1）资产的账面价值大于计税基础。资产的账面价值表示企业未来期间使用资产或处置资产所带来的经济利益的流入，而资产的计税基础表示资产在未来期间可以税前扣除的金额。资产的账面价值大于计税基础，表明未来期间资产带来的经济利益流入超过可以所得税前扣除的金额，超出部分形成了未来期间的应纳税所得额。如某资产的账面价值为 100 万元，而计税基础仅为 80 万元，超出的 20 万元暂时性差异形成了应纳税所得额，在差异产生当期应确认递延所得税负债。

（2）负债的账面价值小于计税基础。负债的账面价值表示企业未来期间清偿该债务所带来的经济利益的流出，而负债的计税基础则为负债账面价值扣除未来允许税前扣除金额后的差额。

$$\begin{aligned}\text{负债的暂时性差异} &= \text{负债的账面价值} - \text{负债的计税基础} \\ &= \text{负债的账面价值} \\ &\quad - (\text{负债的账面价值} - \text{未来期间允许税前扣除的金额}) \\ &= \text{未来期间允许税前扣除的金额}\end{aligned}$$

负债的账面价值小于计税基础表明未来期间允许税前扣除的金额为负数，即应增加未来期间的应纳税所得额，确认递延所得税负债。

二、可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异是指在未来期间资产收回或负债清偿时，企业会因资产收回或负债清偿而减少该期间的所得税，即企业会因暂时性差异转回而减少转回期间的应纳税所得额和应交所得税（现在纳税，以后期间可以抵扣），因此在可抵扣暂时性差异产生时企业应确认递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异存在于以下两种情况。

（1）资产的账面价值小于计税基础。资产的账面价值小于其计税基础，表明未来

期间资产带来的经济利益流入低于可以所得税前扣除的金额，低于的部分可以抵减未来期间企业其他项目的应纳税所得额。但需要注意的是，企业确认该递延所得税资产的前提是预计未来期间企业能够产生足够的应纳税所得额以利用该可抵扣暂时性差异。如某资产的账面价值为 100 万元，而计税基础为 150 万元，表明企业不仅可以 100 万元的账面价值在税前全部扣除，而且可以在税前再扣除 50 万元，从而减少未来期间的应纳税所得额。暂时性差异使得未来的应纳税所得额减少，在差异产生当期应确认递延所得税资产。

(2) 负债的账面价值大于计税基础。负债的账面价值大于计税基础使未来期间允许负债税前扣除的金额为正数，它意味着企业在未来期间可以将与负债相关的全部或部分支出从未来经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额，企业确认递延所得税资产。

三、特殊项目产生的暂时性差异

(一) 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项的发生虽然不会导致资产、负债的产生，但按照税法规定能够确定其计税基础，这时该资产、负债的账面价值为零，而计税基础却并不为零，两者的差异也构成了暂时性差异。如企业发生的广告费支出，在发生时计入当期的销售费用，并未形成资产，因此该资产的账面价值为零；但按照税法规定，企业发生的销售费用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，因此其计税基础不为零，两者的差异构成了暂时性差异。

【例 1-15】 A 公司在 2019 年发生了 250 万元的广告费和业务宣传费，已全部计入当期的销售费用。税法规定，不超过当年销售收入 15% 的部分在当年准予扣除，超出的部分在以后年度准予扣除。A 公司当年的销售收入为 1 000 万元。

【分析】

A 公司发生的 250 万元广告费和业务宣传费，已全部计入当期损益，未形成资产，如果将其视为资产，则其账面价值为零。

在 2019 年，A 公司准予税前扣除的广告费和业务宣传费为 150 万元，超出的 100 万元可以在以后年度税前扣除，因此其计税基础为 100 万元。

资产账面价值零和计税基础 100 万元之间产生了 100 万元的暂时性差异，该差异可以减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，属于可抵扣暂时性差异。

【例 1-16】 A 公司在筹建时发生了 2 000 万元的筹建费用，费用发生时已计入当期的管理费用。按照税法规定，筹建费用允许在企业开始正常生产经营活动之后的 5 年内摊销。

【分析】

A 公司发生的筹建费用计入管理费用，资产的账面价值为零。筹建费用允许在以后 5 年内摊销，假设当年所得税前扣除了 400 万元，在未来 4 年可以继续税前扣除的金额为 1 600 万元，因此该资产的计税基础为 1 600 万元。账面价值零和计税基础 1 600

万元之间的差额为可抵扣暂时性差异，可以冲减未来期间的应纳税所得额。

（二）可抵扣亏损和税款抵减产生的暂时性差异

按照税法规定，企业产生的亏损可以在未来期间结转，用以后年度的所得弥补，因此可抵扣亏损和税款抵减具有减少未来期间应纳税所得额和应交所得税的作用。虽然它们不是资产、负债，也没有计税基础，但所起的作用和可抵扣暂时性差异相同，应确认与其相关的递延所得税资产。

【例 1-17】 A 公司由于开拓新的市场发生大量的支出，致使当年出现亏损 1 000 万元。按照税法规定，该亏损可以在以后 5 个纳税年度税前抵减。A 公司预计在未来 5 年能够产生足够的应纳税所得额弥补该亏损。

【分析】

经营亏损虽然与因账面价值和计税基础不同而产生的暂时性差异没有直接关系，但能够减少未来期间的应纳税所得额，属于可抵扣暂时性差异。由于 A 公司预计在未来 5 年能够产生足够的应纳税所得额弥补该亏损，因此应确认该递延所得税资产。

第四节 递延所得税负债及资产的确认和计量

通常情况下，应纳税暂时性差异应确认为递延所得税负债，可抵扣暂时性差异应确认为递延所得税资产，但在具体会计处理时会存在一些特殊情况。

一、递延所得税负债的确认和计量

（一）递延所得税负债的确认

1. 确认递延所得税负债的情况

除《企业会计准则第 18 号——所得税》明确规定不确认递延所得税负债的情况外，企业对于所有应纳税暂时性差异应确认为递延所得税负债。

（1）与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，在确认递延所得税负债的同时，应减少所有者权益，如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变动等。

（2）与企业合并中取得资产、负债相关的，同一控制下的非免税合并，在确认递延所得税负债的同时，相关影响计入所有者权益；非同一控制下的免税合并，在确认递延所得税负债的同时，相关影响调整购买日商誉。

（3）除上述两种情况外，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。

【例 1-18】 A 公司 2018 年 12 月从 B 公司购买一台 M 设备，作为固定资产使用。购买成本为 100 万元，预计的使用年限为 4 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。税法规定，该设备可以使用年数总和法计提折旧，其他规定与 A 公司会计处理相同。A 公司未对该设备计提减值准备，除折旧差异外，不存在其他差异。A 公司适

用的企业所得税税率为 25%。要求计算未来 4 年的暂时性差异,并编制相关会计分录。

【分析】

M 设备递延所得税负债的计算见表 1-3。

表 1-3 M 设备递延所得税负债的计算				元
项目	2019 年	2020 年	2021 年	2022 年
实际成本	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
累计会计折旧	250 000	500 000	750 000	1 000 000
账面价值	750 000	500 000	250 000	0
累计计税折旧	400 000	700 000	900 000	1 000 000
计税基础	600 000	300 000	100 000	0
暂时性差异	150 000	200 000	150 000	0
适用税率/%	25	25	25	25
递延所得税负债余额	37 500	50 000	37 500	0

① 2019 年资产负债表日。

$$\begin{aligned} \text{M 设备账面价值} &= \text{实际成本} - \text{累计会计折旧} \\ &= 1\,000\,000 - 250\,000 = 750\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{M 设备计税基础} &= \text{实际成本} - \text{累计已经税前扣除的折旧额} \\ &= 1\,000\,000 - 400\,000 = 600\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

M 设备账面价值大于计税基础 150 000 元,属于应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债 37 500 元。

借: 所得税费用	37 500
贷: 递延所得税负债	37 500

② 2020 年资产负债表日。

$$\begin{aligned} \text{M 设备账面价值} &= 1\,000\,000 - 500\,000 \\ &= 500\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{M 设备计税基础} &= 1\,000\,000 - 700\,000 \\ &= 300\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

M 设备账面价值大于计税基础 200 000 元,属于应纳税暂时性差异,递延所得税负债余额为 50 000 元。因上一年已经确认递延所得税负债 37 500 元,因此本年进一步确认递延所得税负债 12 500 元。

借: 所得税费用	12 500
贷: 递延所得税负债	12 500

③ 2021 年资产负债表日。

$$\begin{aligned} \text{M 设备账面价值} &= 1\,000\,000 - 750\,000 \\ &= 250\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{M 设备计税基础} &= 1\,000\,000 - 900\,000 \\ &= 100\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

M 设备账面价值大于计税基础 150 000 元,属于应纳税暂时性差异,递延所得税负债余额为 37 500 元。因上一年递延所得税负债余额为 50 000 元,因此本年应转回递延所得税负债 12 500 元。

借:递延所得税负债	12 500
贷:所得税费用	12 500

④ 2022 年资产负债表日。

M 设备账面价值 = 1 000 000 - 1 000 000
= 0 (元)

M 设备计税基础 = 1 000 000 - 1 000 000
= 0 (元)

M 设备账面价值与计税基础相等,不存在暂时性差异。因上一年递延所得税负债余额为 37 500 元,因此本年应全部转回。

借:递延所得税负债	37 500
贷:所得税费用	37 500

【例 1-19】A 公司 2019 年 6 月支付 100 万元价款购入 B 公司发行的股票 20 万股,占 B 公司总股本的 1%。A 公司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非交易性权益工具投资。2019 年 12 月 31 日,A 公司持有的股票公允价值上升为 120 万元。A 公司适用的所得税税率为 25%,不存在其他会计和税法差异。

【分析】

① 2019 年 12 月 31 日,公允价值上升。

借:其他权益工具投资——公允价值变动	200 000
贷:其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动	200 000

② 确认暂时性差异带来的所得税影响。

其他权益工具投资的账面价值为 120 万元,但计税基础仍为 100 万元,两者存在 20 万元的暂时性差异,应确认递延所得税负债 5 万元。

借:其他综合收益	50 000
贷:递延所得税负债	50 000

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

某些情况下,虽然资产、负债存在因账面价值与计税基础不同导致的应纳税暂时性差异,但出于特殊考虑,准则规定不确认递延所得税负债。

(1) 商誉的初始确认。非同一控制下的免税合并中,合并方支付的合并成本大于取得的被合并方可辨认净资产公允价值份额,合并方应确认为商誉。商誉的账面价值为合并成本大于取得相关净资产公允价值的差额。如果为免税合并,则商誉的计税基础为零。对于商誉初始确认账面价值大于计税基础形成的暂时性差异,准则规定不确认递延所得税负债。

【例 1-20】A 公司 2019 年通过发行股票的方式(股票公允价值为 2 000 万元)对 B 公司进行吸收合并,合并前两个公司不存在任何关联关系。根据税法规定,该项合

并符合免税合并条件，两个公司选择免税处理。购买日 B 公司资产、负债的相关资料见表 1-4，适用的所得税税率为 25%。

表 1-4 B 公司资产、负债的相关资料			万元
项目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	1 100	1 000	100
无形资产	450	500	-50
存货	700	600	100
短期借款	(300)	(300)	0
不包括递延所得税的资产、负债的公允价值	1 950	1 800	150

【分析】

企业合并中应确认的递延所得税负债和商誉的计算过程如下：

可辨认净资产的公允价值 ^①	1 950
递延所得税资产	12.5 (50×25%)
递延所得税负债	50 (200×25%)
考虑递延所得税后可辨认净资产的公允价值	1 912.5
企业合并成本	2 000
商誉	87.5

在免税合并的情况下，A 公司取得 B 公司各项资产、负债的计税基础应与 B 公司原计税基础一致。由于 B 公司之前没有商誉，因此商誉的计税基础为零。

企业合并中产生的商誉账面价值 87.5 万元与计税基础 0 之间的应纳税暂时性差异，按照准则规定，不再确认递延所得税负债。这是因为如果对该应纳税暂时性差异确认递延所得税负债，将导致企业合并中的递延所得税负债总额增加，从而影响考虑递延所得税后可辨认净资产的公允价值，反过来又再次影响企业合并商誉的计算，由此陷入死循环。

（2）同时具备下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认。

- ①该交易不是企业合并。
- ②该交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额。

之所以对这类交易不确认递延所得税负债，是因为该交易既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，如果确认递延所得税负债，将导致有关资产的账面价值增加或有关负债的账面价值减少，违反了历史成本原则。

（3）同时满足下列条件的对子公司、联营企业及合营企业投资产生的暂时性差异。

- ①投资企业能够控制暂时性差异转回的时间。
- ②该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

如果投资企业不希望暂时性差异转回，可以运用自身的影响力对其进行控制，因

^① 在非同一控制下的企业合并中，B 公司可辨认净资产的公允价值即为 A 公司取得相关资产、负债的入账价值。

此在可预计的未来,该暂时性差异不会转回,对未来期间的所得税也不产生影响,从而不用确认递延所得税负债。除此之外对子公司、联营企业及合营企业投资产生的暂时性差异应确认相应的递延所得税负债。

以采用权益法核算的长期股权投资为例,暂时性差异是否确认相应的递延所得税负债应考虑投资的持有意图。

①投资企业拟长期持有。长期股权投资账面价值的变化主要涉及初始投资成本调整、确认投资收益、被投资企业其他权益变动三方面。由于投资企业拟长期持有,因此初始投资成本调整产生的暂时性差异预计在未来期间不会转回,不会影响未来期间的所得税;投资企业取得投资收益后被投资企业分红时,由于我国规定居民企业之间的股息、红利免税,因此也不影响未来期间的所得税;被投资企业其他权益变动导致投资企业长期股权投资账面价值的变化时,由于投资企业拟长期持有,因此该暂时性差异预计在未来期间不会转回,不影响未来期间的所得税。上述分析表明,如果投资企业拟长期持有,长期股权投资账面价值和计税基础之间的差异一般不确认递延所得税。

②投资企业拟对外出售。如果投资企业改变持有意图,打算近期出售,因出售会影响应纳税所得额,长期股权投资账面价值和计税基础之间的差异应确认相关的所得税影响。

(二) 递延所得税负债的计量

递延所得税负债的金额应根据应纳税暂时性差异乘以预期收回资产或清偿负债期间的适用税率计算确定,即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间的所得税税率计量。通常情况下,企业的适用税率不会发生变化,因此也可根据企业现行适用税率计算确定。同时需要注意的是,递延所得税负债不考虑时间价值,不需要进行折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

(一) 递延所得税资产的确认

1. 递延所得税资产确认的一般原则

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异,但是并不是所有的可抵扣暂时性差异都可以确认为递延所得税资产。递延所得税资产的确认需满足以下两个条件:①暂时性差异在可预见的未来很可能转回;②企业在未来能够产生足够的应纳税所得额,以利用该可抵扣暂时性差异。如果企业在未来不能产生应纳税所得额以实现与可抵扣暂时性差异相关的经济利益,则企业不应确认递延所得税资产;如果企业在未来不能产生足够的应纳税所得额,则应以可能取得的应纳税所得额为限,确认递延所得税资产。

企业应判断未来期间能够产生的应纳税所得额,在判断时应考虑以下两个因素:一是企业未来期间正常生产经营活动能够带来的应纳税所得额;二是以前产生的应纳税暂时性差异如果转回将增加的应纳税所得额。

(1) 对与子公司、联营企业、合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异。当企业对上述企业的投资采用权益法核算时, 如果被投资企业发生亏损, 投资企业应按照持股比例相应减少长期股权投资的账面价值, 但税法所规定的计税基础(持有成本)却没有发生变化, 导致账面价值小于计税基础, 产生可抵扣暂时性差异。

如果对上述投资计提减值准备同样也会减少长期股权投资的账面价值, 但计税基础不变, 也产生了可抵扣暂时性差异。

(2) 税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损。如果亏损或税款抵减金额已经得到或预计将得到税务部门的认可, 则以很可能取得的应纳税所得额为限, 计算确认递延所得税资产。

2. 不确认递延所得税资产的情况

所得税准则规定, 同时具有下列特征的交易因资产、负债的初始确认产生的递延所得税资产不予确认:

① 该项交易不是企业合并。

② 该项交易发生时, 既不影响会计利润, 也不影响应纳税所得额。

【例 1-21】 A 公司融资租入一项固定资产, 该资产在租赁开始日的公允价值为 100 万元, 融资租赁合同约定的最低租赁付款额为 120 万元, 最低租赁付款额的现值为 98 万元。

【分析】

账面价值 = 公允价值与最低租赁付款额现值中较低者
= 98 (万元)

计税基础^① = 120 (万元)

账面价值和计税基础之间产生了暂时性差异, 但由于该交易发生时, 既不影响会计利润, 也不影响应纳税所得额, 因此不应贷记“所得税费用”。如果贷记“固定资产——融资租入固定资产”则会导致该资产的账面价值发生变化, 进一步影响暂时性差异金额和递延所得税金额, 从而陷入无限循环。根据所得税准则规定, 该交易不确认递延所得税资产。

【例 1-22】 A 公司为研发新技术投入大量资金, 并最终研发成功。计入无形资产成本的金额为 1 000 万元, 按照税法规定可在未来税前扣除的金额为 1 500 万元。

【分析】

无形资产的账面价值 = 1 000 (万元)

无形资产的计税基础 = 1 500 (万元)

由于该差异产生于无形资产的初始确认, 且初始确认时既不影响会计利润, 也不影响应纳税所得额。如果确认递延所得税资产需调整无形资产的历史成本, 违反了历史成本原则, 因此不确认该递延所得税资产。

① 《企业所得税法实施条例》规定, 融资租入固定资产应以租赁合同约定的付款总额和签订合同中发生的相关费用为计税基础, 如果上述信息不能取得, 则以该资产的公允价值和签订合同中发生的相关费用为计税基础。

（二）递延所得税资产的计量

与递延所得税负债的计量相同，递延所得税资产的金额也应根据可抵扣暂时性差异乘以预期收回资产或清偿负债期间的适用税率计算确定。递延所得税资产不考虑时间价值，不需要进行折现。

企业确认递延所得税资产后，应在每个资产负债表日对其进行复核。如果未来很可能无法产生足够的应纳税所得额以利用可抵扣暂时性差异，应减计递延所得税资产的账面价值。除了递延所得税资产确认时计入所有者权益的情况外，其他情况下递延所得税资产的减计应增加所得税费用。

如果判断以后又能够产生足够的应纳税所得额以利用可抵扣暂时性差异，应当将减计的递延所得税资产账面价值恢复。

三、特殊交易或事项中递延所得税的确认和计量

（一）与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税

与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税应当计入所有者权益，这些交易或事项主要包括：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调整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的公允价值变动；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，公允价值大于账面价值的差额计入其他综合收益等。

（二）与企业合并相关的递延所得税资产

企业合并中，购买方可能会取得可抵扣暂时性差异，如购买日被购买方存在未弥补亏损等。如果购买方取得的可抵扣暂时性差异因不符合递延所得税资产的确认条件而未确认，但在购买日后 12 个月内，新的信息表明上述差异已经符合递延所得税资产的确认条件，应当确认递延所得税资产。确认时，冲减商誉；商誉不足冲减的，差额部分计入当期损益。除此之外，与企业合并相关的递延所得税资产应当计入当期损益。

【例 1-23】 A 公司与 B 公司为非同一控制下的两家企业。A 公司于 2019 年 11 月用 1 800 万元购买了 B 公司 70% 的股权，因会计与税法差异产生了 200 万元的可抵扣暂时性差异。A 公司适用的所得税税率为 25%。在购买日，A 公司预期未来不能取得足够的应纳税所得额，因此未确认递延所得税资产 50（ $200 \times 25\%$ ）万元，由此计算出商誉为 40 万元。

【分析】

2020 年 6 月，A 公司预期未来能够产生足够的应纳税所得额以利用企业合并时产生的 200 万元可抵扣暂时性差异，而且该事实在购买日已经存在。A 公司此时应确认递延所得税资产。

借：递延所得税资产	500 000
贷：商誉	400 000

所得税费用

100 000

如果 2020 年 6 月, A 公司预期未来能够产生足够的应纳税所得额以利用企业合并时产生的 200 万元可抵扣暂时性差异, 但该事实在购买日并不存在, 而是新产生的事实。

借: 递延所得税资产

500 000

贷: 所得税费用

500 000

【例 1-24】A 公司 2019 年、2020 年和 2021 年按照税法规定计算的应交所得税均为 10 万元。A 公司 2019 年计提存货跌价准备 5 万元, 2020 年转回 2 万元, 2021 年转回 3 万元。A 公司适用的所得税税率 25% 在这三年未发生变化, 除此之外, 不存在其他会计和税法差异。要求编制 A 公司所得税相关会计分录。

【分析】

A 公司所得税费用计算表见表 1-5。

表 1-5 A 公司所得税费用计算表

元

项目	2019 年	2020 年	2021 年
可抵扣暂时性差异	50 000	30 000	0
税率/%	25	25	25
递延所得税资产期末余额	12 500	7 500	0
递延所得税资产本期发生额	12 500	-5 000	-7 500

(1) 2019 年会计处理。

借: 所得税费用

100 000

贷: 应交税费——应交所得税

100 000

借: 递延所得税资产

12 500

贷: 所得税费用

12 500

也可以将上述两个分录合并。

借: 所得税费用

87 500

递延所得税资产

12 500

贷: 应交税费——应交所得税

100 000

(2) 2020 年会计处理。

借: 所得税费用

105 000

贷: 应交税费——应交所得税

100 000

递延所得税资产

5 000

本期递延所得税资产的发生额

= 期末递延所得税资产应有余额 - 期初递延所得税资产账面余额

= 7 500 - 12 500 = -5 000 (元)

(3) 2021 年会计处理。

借: 所得税费用

107 500

贷：应交税费——应交所得税
递延所得税资产

100 000
7 500

第五节 所得税费用的确认和计量

一、所得税费用

根据资产负债表债务法，利润表中的所得税费用由当期所得税和递延所得税两部分构成，即

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

其中，当期所得税表示的是企业当期真实应交的所得税，而递延所得税表示的是预期所得税，所得税费用为两者的混合物。这时，所得税费用的列报金额可以实现与企业利润总额基本配比。

二、当期所得税

(1) 当期所得税为企业根据税法规定，当期应缴纳给税务部门的所得税金额，应按照税法口径计算得出。

当期所得税 = 应纳税所得额 × 当期适用所得税税率

(2) 由于会计和税法存在差异，企业应在利润总额的基础上按照税法规定进行纳税调整，计算出当期的应纳税所得额。

应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调整

纳税调整为会计利润与税法应纳税所得额之间的差额，包括纳税调增和纳税调减。在进行纳税调整时，应按照税法规定进行调整。纳税调整项目包括计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得额的收入之间的差额（调增或调减）、计入利润表的费用与按照税法规定允许税前扣除金额之间的差额（调增或调减）、计入利润表但按照税法规定不允许税前扣除的费用（调增）、税法规定的不征税收入（调减）及其他纳税调整因素。

三、递延所得税

递延所得税包括递延所得税资产和递延所得税负债，是两者当期发生额的综合结果。如果用公式表示，其计算公式为

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)

一般情况下，递延所得税发生时，计入所得税费用，但以下两种情况除外。

(1) 某项交易或事项发生时应计入所有者权益，那么因其而产生的递延所得税及其变化也计入所有者权益。

【例 1-25】 A 公司持有一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。A 公司该债权投资的取得成本为 100 万元，在取得当年年末，该债权投资的公允价值上升为 120 万元。A 公司适用的企业所得税税率为 25%。

【分析】

①其他债权投资公允价值变动。

借：其他债权投资	200 000
贷：其他综合收益	200 000

②递延所得税的影响。

借：其他综合收益	50 000
贷：递延所得税负债	50 000

(2) 企业合并中，合并方取得的资产、负债的账面价值与计税基础不同引起的暂时性差异，其递延所得税的确认计入商誉或当期损益，不计入所得税费用。

【例 1-26】 A 公司 2019 年度利润总额为 1 000 万元，所得税税率为 25%。当年发生的与税法规定有差异的交易或事项如下。

(1) 2018 年 12 月取得一项管理用固定资产，当时取得成本为 600 万元，预计净残值为零，预计使用年限 3 年。因该设备使用频繁，前期磨损较大，企业采用年数总和法计提折旧，税法规定采用直线法计提折旧。除此之外，会计和税法规定没有其他差异。

(2) 企业当年投资 B 公司股票 200 万元，作为交易性金融资产核算。当年年底，该资产的公允价值上升为 240 万元。

(3) 企业向关联企业捐赠现金 100 万元，税法规定对关联企业的捐赠不允许税前扣除。

(4) 企业因违法被行政处罚 20 万元。

要求计算 A 公司当年应交所得税、递延所得税，并进行所得税账务处理。

【分析】

(1) A 公司计算应纳税所得额时，应以利润总额为基础，根据税法规定进行纳税调整。

$$\begin{aligned}\text{应纳税所得额} &= 1\,000 + 100 - 40 + 100 + 20 \\ &= 1\,180 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

上述纳税调整计算的说明如下。

①折旧的差异处理。

$$\text{会计折旧费用} = 600 \times 3/6 = 300 \text{ (万元)}$$

$$\text{税法允许税前扣除的折旧费用} = 600 \times 1/3 = 200 \text{ (万元)}$$

会计在计算利润总额时扣除了 300 万元折旧费用，但税法只允许扣除 200 万元，因此应将多扣除的 100 万元调增。

②交易性金融资产公允价值上升计入利润总额 40 万元，但税法并不将其纳入应纳税所得额，因此应调减 40 万元。

③关联企业捐赠、违法罚款不能税前扣除，属于永久性差异，应调增应纳税所得额。

$$(2) \text{应交所得税} = 1\,180 \times 25\% = 295 \text{ (万元)}$$

(3) 递延所得税的计算

①递延所得税资产 = $100 \times 25\% = 25$ (万元)

其中, 固定资产的账面价值为 300 (600 - 300) 万元, 固定资产计税基础为 400 (600 - 200) 万元, 形成可抵扣暂时性差异 100 万元。

②递延所得税负债 = $40 \times 25\% = 10$ (万元)

其中, 交易性金融资产的账面价值为 240 万元, 交易性金融资产的计税基础为 200 万元, 形成应纳税暂时性差异 40 万元。

③递延所得税 = $10 - 25 = -15$ (万元)

(4) 所得税费用及账务处理

所得税费用 = $295 - 15 = 280$ (万元)

借: 所得税费用	2 800 000
递延所得税资产	250 000
贷: 应交税费——应交所得税	2 950 000
递延所得税负债	100 000

本章知识点小结

1. 资产负债表债务法下所得税会计的一般核算程序包括五步: ①确定资产、负债项目的账面价值; ②确定资产、负债项目的计税基础; ③确定本期应确认或转销的递延所得税; ④计算当期应交所得税; ⑤确认所得税费用。

2. 资产的计税基础是指资产按照税法规定在未来期间可以税前扣除的金额, 其金额为资产的账面价值减去以前期间已经在税前扣除的金额。通常情况下, 资产初始确认时的账面价值与计税基础相等。

3. 固定资产在持有期间可能会因折旧方法、折旧年限、减值准备计提会计与税法规定不一致, 导致账面价值与计税基础不同, 出现暂时性差异。

4. 税法加计扣除条款导致无形资产初始确认时账面价值和计税基础不一致, 但会计不确认该暂时性差异, 在后续摊销时也不确认该暂时性差异。

5. 无形资产可能会因持有期间是否摊销、摊销方法、摊销年限导致账面价值和计税基础不一致。

6. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产, 当公允价值发生变化时其账面价值会发生变化, 但其计税基础却没有相应发生变化, 导致出现暂时性差异。但两者有关所得税的会计处理是不同的。

7. 采用公允价值模式计量的投资性房地产, 账面价值会因公允价值变动而变动。税法中没有投资性房地产的概念, 房地产要计提折旧, 其计税基础的确定和固定资产、无形资产类似。

8. 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

税法规定可以抵扣的金额,即负债计税基础为负债在未来清偿时不能税前扣除的金额。

9. 预计负债只有在支出实际发生时才允许税前扣除,其计税基础为零,这时存在账面价值和计税基础的差异。

10. 税法对合理的应付职工薪酬基本允许扣除,超出扣除标准的职工薪酬应进行纳税调整。由于超出部分不仅当期不允许扣除,在以后期间也不允许扣除,未来期间允许税前扣除的金额为零,不存在账面价值和计税基础的差异。

11. 企业合并产生的暂时性差异。

合并类型	同一控制下的企业合并	非同一控制下的企业合并
免税合并	资产、负债的账面价值=计税基础, 不产生暂时性差异	资产、负债的账面价值 $\neq$ 计税基础时, 产生暂时性差异,需确认递延所得税
应税合并	资产、负债的账面价值 $\neq$ 计税基础时, 产生暂时性差异,需确认递延所得税	资产、负债的账面价值=计税基础, 不产生暂时性差异

12. 暂时性差异分类。

类型	资产	负债
应纳税暂时性差异	资产的账面价值大于计税基础	负债的账面价值小于计税基础
可抵扣暂时性差异	资产的账面价值小于计税基础	负债的账面价值大于计税基础

13. 某些交易或事项的发生虽然不会导致资产、负债的产生,但如果按照税法规定能够确定其计税基础,也会构成暂时性差异,应确认相应的递延所得税。

14. 可抵扣亏损和税款抵减虽然不是资产、负债,也没有计税基础,但所起的作用和可抵扣暂时性差异相同,应确认与其相关的递延所得税资产。

15. 递延所得税负债的确认原则

(1) 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的,在确认递延所得税负债的同时,应减少所有者权益。

(2) 与企业合并中取得资产、负债相关的,同一控制下的非免税合并,在确认递延所得税负债的同时,相关影响计入所有者权益;非同一控制下的免税合并,在确认递延所得税负债的同时,相关影响调整购买日商誉。

(3) 除上述两种情况外,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。

16. 不确认递延所得税负债的特殊情况。

(1) 商誉的初始确认。

(2) 同时具备下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认。

①该交易不是企业合并。

②该交易发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额。

(3) 同时满足下列条件的对子公司、联营企业及合营企业投资产生的暂时性差异。

①投资企业能够控制暂时性差异转回的时间。

②该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

17. 递延所得税负债的金额根据应纳税暂时性差异乘以预期收回资产或清偿负债期间的适用税率计算确定, 递延所得税资产的金额根据可抵扣暂时性差异乘以预期收回资产或清偿负债期间的适用税率计算确定, 两者都不需要进行折现。

18. 递延所得税资产的确认需满足以下两个条件: ①暂时性差异在可预见的未来很可能转回; ②企业在未来能够产生足够的应纳税所得额以利用该可抵扣暂时性差异。

19. 同时具有下列特征的交易因资产、负债的初始确认产生的递延所得税资产不予确认。

①该项交易不是企业合并。

②该项交易发生时, 既不影响会计利润, 也不影响应纳税所得额。

20. 所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

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)

思考题

1. 所得税会计的一般核算程序有哪些?
2. 资产的计税基础、负债的计税基础如何界定? 它们两者之间有什么差异?
3. 什么情况下会形成应纳税暂时性差异? 什么情况下会形成可抵扣暂时性差异?
4. 递延所得税资产的确认条件有哪些?
5. 当期所得税费用如何计算?

练习题

1. A 公司 2017 年 12 月 31 日购买了甲固定资产, 设备原值 1 000 万元, 预计可以使用 10 年, 设备净残值为 0, 采用直线法计提折旧。税法规定该设备可采用加速折旧法, 在计税时 A 公司采用双倍余额递减法计提折旧。除折旧方法外, 会计和税法规定没有差异。2019 年 12 月 31 日, A 公司对该设备计提了 100 万元的减值准备。2019 年 12 月 31 日, 该设备的计税基础是多少万元?

2. A 公司 2019 年发生无形资产研究开发支出共计 400 万元, 其中研究阶段发生支出 100 万元, 开发阶段不符合资本化条件的支出 120 万元, 开发阶段符合资本化条件的支出 180 万元。假设 A 公司所开发的无形资产属于“三新”范畴, 而且会计摊销方法、年限、净残值均与税法规定一致。该无形资产在当期已经摊销 18 万元。2019 年年末, A 公司该无形资产的计税基础为多少?

3. A 公司与 B 公司签订一份租赁协议, 协议约定 A 公司自 2019 年 12 月 31 日开始将其自用的一栋写字楼出租给 B 公司使用。该写字楼原值为 1 000 万元, 累计折旧 100 万元, 未计提减值准备。出租转为投资性房地产后, A 公司对其采用公允价值模式进行后续计量, 出租开始日的公允价值为 1 300 万元。转为投资性房地产前, A 公司该写字楼会计处理与税法规定完全一致。税法规定, 写字楼剩余可适用年限为 30

年,采用直线法计提折旧,预计净残值为零。2020年12月31日,按照税法规定,写字楼的计税基础为多少?

4. 为激励企业的管理层,2019年1月1日A公司授予其管理层每人1000份现金股票增值权。约定管理层只要在公司连续服务满3年,就可以根据公司股价增长幅度获得现金。A公司计算的2019年该现金股票增值权的余额为600万元。税法规定,以现金支付的应付职工薪酬,在实际支付时可以税前扣除。2019年12月31日,该应付职工薪酬的计税基础为多少?

5. A公司2018年12月31日购入一台生产用设备。购入成本为1000万元,会计上采用年限平均法计提折旧,预计使用年限为10年,净残值为零。税法规定该设备采用双倍余额递减法计提折旧,其他规定与会计相同。除此之外,A公司不存在其他会计与税法处理的差异。A公司适用的企业所得税税率为25%。要求编制A公司2019年和2020年与所得税有关的会计分录。

6. A公司2019年1月1日以1000万元的价格取得B公司20%的股权,能够对B公司施加重大影响,采用权益法核算取得的长期股权投资。投资日,B公司可辨认净资产公允价值与账面价值相同,均为4500万元。2019年,B公司取得净利润500万元,同时当年取得的作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核算的债券投资2019年年末的市价相比取得成本上升100万元。税法规定,我国境内居民企业之间的股息、红利免税。A公司2019年的利润总额为5000万元。A公司和B公司的所得税税率均为25%,期初不存在递延所得税资产和递延所得税负债,未来有足够的应纳税所得额抵扣产生的可抵扣暂时性差异。要求计算A公司取得长期股权投资2019年年末的账面价值和计税基础,说明是否应确认递延所得税,并编制A公司有关所得税的会计分录。

答
案
解
析



扫
描
此
码

即测即练题

自
学
自
测



扫
描
此
码