

税务师

财务与会计

教材精讲班

第十六章

本章考情分析

本章属于非常重要章节，近年考试平均分 9 分左右，考试题型集中在单项选择题、多项选择题和综合分析题。

重点内容

- (1) 资产和负债的账面价值与计税基础；
- (2) 应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定；
- (3) 递延所得税资产、负债的确认与计量；
- (4) 所得税费用和应交所得税的确认和计量。

2022 年教材变化

调整“研究开发费用加计扣除的比例”，将“50%（或 75%）”调整为“75%（或 100%）”；自行研发的无形资产的摊销比例由 150%（或 175%）”调整为“175%（或 200%）”，不属于实质性变化。

学习建议

本章的学习难度较大，需要花费较多时间，可以在听课后，通过做题强化对知识点的掌握。

思考 1：所得税会计

1. 税会差异：会计规定与税法规定不一致

- (1) 永久性差异：国债利息收入；罚款支出。
- (2) 暂时性差异：计提减值、计提折旧、商品售后预计保修费用等

2. 所得税费用对净利润影响

利润总额-所得税费用=净利润

思考 1：所得税会计

3. 所得税会计核心问题的是：

- (1) 每期所得税费用的确认：不同期间的所得税费用分配
- (2) 暂时性差异：税会差异最终是不存在（因未来期间差异转回），暂时性差异影响不同会计期间的差异，但不影响资产和负债在整个寿命期的差异

思考 1：所得税会计

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）		

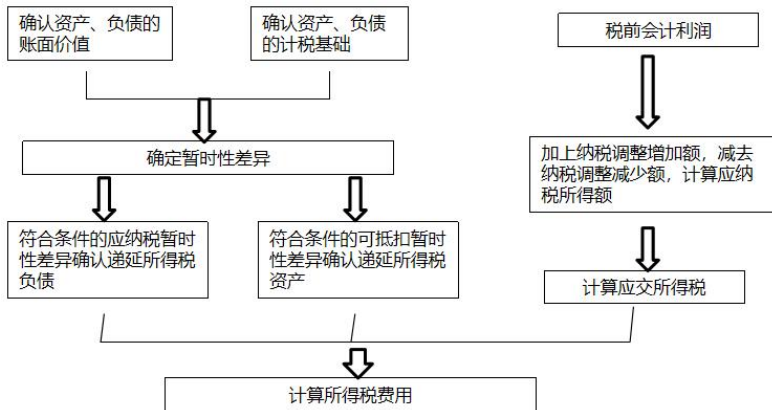
思考 2：所得税费用的计量

1. 第一步：根据会计准则的规定，计算资产负债表中各项资产负债的账面价值，根据企业所得税法的规定，计算资产负债表中各项资产负债的计税基础
2. 第二步：根据暂时性差异，计算递延所得税资产或递延所得税负债
3. 第三步：根据企业所得税法的规定，计算应交所得税（当期所得税）
4. 第四步：根据会计准则的规定，计算所得税费用

第一节

所得税会计概述

一、所得税会计的一般程序



【学习方法】

表项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异	递延所得税负债	递延所得税资产

第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

一、资产的计税基础

内容	
1. 资产的计税基础：是指企业收回资产账面价值过程中，按照税收法律、法规的规定计算应纳税所得额时可以自应税经济利益中抵扣的金额，即某项资产在未来期间计税时按照税收法律、法规规定可以税前扣除的金额。	
(1) 计提了资产减值准备的相关资产	资产计提了减值准备后，其账面价值随之下降，但税收法律、法规规定在资产未发生实际损失之前，不允许进行税前扣除，造成了其因减值准备计提后的资产账面价值与计税基础之间的差异。
(2) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产于某一会计期末的账面价值为其公允价值。按税收法律、法规的规定，企业以公允价值计量的金融资产，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额，造成在公允价值变动的情况下，以公允价值计量的金融资产账面价值与计税基础之间存在差异。
(3) 固定资产	由于《企业会计准则》与税收法律、法规的规定在折旧方法、折旧年限以及固定资产减值准备的提取等处理方面存在不同，在固定资产持有期间进行后续计量时，会造成固定资产的账面价值与计税基础之间的差异。 1. 折旧方法、折旧年限的差异。 2. 因计提固定资产减值准备产生的差异。
(4) 无形资产	无形资产的账面价值与计税基础之间的差异主要存在于内部研究开发形成的无形资产、使用寿命不确定的无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。 1. 对内部研究开发形成的无形资产，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定可据实扣除的基础上： (1) 未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定可据实扣除的基础上，还可以按照研究开发费用的 75%（或 100%）加计扣除； (2) 形成无形资产的，按照无形资产成本的 175%（或 200%）在税前摊销。【2022 修改】 不确认该暂时性差异的所得税影响。

(4) 无形资产	<p>2. 无形资产在后续计量时</p> <p>会计与税收的差异主要存在于无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。</p> <p>(1) 对于使用寿命不确定的无形资产，会计处理时不予摊销，但计税时可按照税收法律、法规的规定确定的摊销额允许税前扣除，从而造成该类无形资产的账面价值与计税基础的差异。</p> <p>(2) 在无形资产期间内，对无形资产计提了减值准备以后，因税收法律、法规规定企业计提的资产减值准备在资产发生实际损失前不允许税前扣除，从而造成了无形资产的账面价值与计税基础的差异。</p>
(5) 投资性房地产	<p>企业持有的投资性房地产进行后续计量时，采用成本模式计量时，投资性房地产的账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同；采用公允价值模式时，投资性房地产计税基础的确定类似于固定资产或无形资产计税基础的确定。</p>

【教材例 16-1】甲公司 2×21 年 12 月 31 日应收账款余额为 1000 万元，该公司期末对应收账款计提了 100 万元的坏账准备。按税收法律、法规的规定，除国务院财政、税务主管部门规定的资产减值准备外，均不允许税前扣除。假设该公司期初应收账款及坏账准备的余额均为 0。应收账款在 2×21 年资产负债表日的账面价值为 900 万元（1000 - 100），由于坏账准备不允许税前扣除，其计税基础为 1000 万元，该计税基础与其账面价值之间产生 100 万元暂时性差异，在应收账款发生实质性损失时，会减少未来期间的应纳税所得额。

【教材例 16-2】甲公司于 2×21 年 11 月 1 日，自公开市场取得一项权益性投资，支付价款 100 万元，并作为交易性金融资产核算。假设该项权益性投资 2×21 年 12 月 31 日的市值为 120 万元。按税收法律、法规的规定对于交易性金融资产，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在出售时一并计算应计入应纳税所得额。该项交易性金融资产的期末市值为 120 万元，其按照《企业会计准则》规定进行核算在 2×21 年资产负债表日的账面价值为 120 万元。

因税法规定交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额，其在 2×21 年资产负债表日的计税基础仍为原取得成本 100 万元。故该交易性金融资产的账面价值 120 万元与其计税基础 100 万元之间产生了 20 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额，导致企业应交企业所得税的增加。

【教材例 16-3】甲公司于 2×19 年 12 月以 1200 万元购入一项无须安装即可投入生产使用的设备，按照该项设备的预计使用情况，甲公司估计其可使用年限为 10 年，按照年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。假设税收法律、法规规定的折旧年限、折旧方法及净残值与会计规定相同。2×21 年 12 月 31 日甲公司估计该设备的可收回金额为 900 万元。

该设备在 2×21 年 12 月 31 日的账面余额 = $1200 - 1200 / 10 \times 2 = 960$ (万元)

因估计该设备在 2×21 年 12 月 31 日的可收回金额为 900 万元，故需计提减值准备 60 万元。

该设备在 2×21 年 12 月 31 日的计税基础为 960 万元。该设备的账面价值 900 万元与其计税基础 960 万元之间产生了 60 万元差额。

【教材例 16-4】甲公司 2×21 年为内部开发新技术发生研究开发支出共计 1000 万元，其中研究阶段支出为 200 万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 200 万元，符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为 600 万元。税收法律、法规规定，企业研究开发支出未形成无形资产计入当期损益的，按照研究开发费用的 75% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175% 摊销。假定该内部开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途（尚未开始摊销）。

甲公司 2×21 年发生的该内部开发新技术发生的研究开发支出中，按照《企业会计准则》规定应予费用化的金额为 400 万元，期末所形成无形资产的账面价值为 600 万元。

甲公司 2×21 年发生的该内部开发新技术发生的研究开发支出为 1000 万元，按照税收法律、法规的规定可在当期税前扣除的金额为 700 万元（400 + 400 × 75%）。所形成无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为 1050 万元，其计税基础为 1050 万元，形成暂时性差异 450 万元。

【教材例 16-5】甲公司 2×21 年 1 月 1 日将其所拥有自用的成本为 2000 万元的办公楼对外出租。该办公楼预计可使用年限为 20 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。假设税收法律、法规规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同；同时税收法律、法规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。转为投资性房地产前已使用 5 年。

甲公司将其转为投资性房地产核算后，预计能够持续可靠取得公允价值，采用公允价值模式进行后续计量。2×21 年 12 月 31 日该办公楼的公允价值为 1500 万元。

该投资性房地产在 2×21 年 12 月 31 日的公允价值为 1500 万元。

该投资性房地产在 2×21 年 12 月 31 日的计税基础

$$=2000 - 2000 / 20 \times 6 = 1400(\text{万元})$$

该投资性房地产的账面价值 1500 万元与其计税基础 1400 万元之间产生了 100 万元的暂时性差异。

二、负债的计税基础

负债的计税基础=负债的账面价值-未来期间税法规定允许税前扣除的金额	
(1) 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债	<p>1. 企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时，确认预计负债，税收法律、法规规定与销售产品相关的支出应于实际发生时税前扣除，产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额，即为 0。</p> <p>2. 在某些情况下，因有些事项确认的预计负债，税收法律、法规规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税收法律、法规规定可予抵扣的金额为零，账面价值等于计税基础。</p>
(2) 合同负债（预收账款）	<p>1. 企业在收到客户预付的款项时，会计上仍将其确认为负债。税收法律、法规的规定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零，计税基础等于账面价值。</p> <p>2. 在某些情况下，因不符合《企业会计准则》规定的收入确认条件未确认为收入的预收款项，但按照税收法律、法规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缴纳企业所得税，未来期间可全额税前扣除。</p>
(3) 应付职工薪酬	<p>企业为获得职工提供的服务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。税收法律、法规规定中对于企业实际发生的真实、合理的职工薪酬允许税前扣除，但税收法律、法规规定中如果规定了税前扣除标准的，按照《企业会计准则》规定计入成本费用的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。</p>
(4) 其他负债	<p>1. 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。但税收法律、法规规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，即该部分费用无论是在发生当期还是在以后期间均不允许税前扣除，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之间的差额，即计税基础等于账面价值。</p> <p>2. 其他交易或事项产生的负债，其计税基础应当按照适用税收法律、法规的具体规定确定。</p>

【教材例 16-6】甲公司 2×21 年因销售产品承诺提供 2 年的保修服务，在当年度利润表中确认了 100 万元的销售费用，同时确认为预计负债，当年度尚未发生任何保修支出。假设按照税收法律、法规规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。

甲公司该项预计负债在 2×21 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 100 万。

因税收法律、法规规定与产品保修相关的支出在未来期间实际发生时允许税前扣除，则甲公司该项负债的计税基础=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=100 - 100 =0。

甲公司该项预计负债的账面价值 100 万元与计税基础 0 之间产生了暂时性差异 100 万元。

【教材例 16-7】甲公司 2×21 年 12 月计入成本费用的职工工资总额为 300 万元，至 2×21 年 12 月 31 日尚未支付，

仍体现在资产负债表中的应付职工薪酬中。假定按照税收法律、法规的规定，当期计入成本费用的 300 万元工资支出中，可予税前扣除的金额为 200 万元。

甲公司 2×21 年 12 月 31 日该项应付职工薪酬负债的账面价值为 300 万元。

甲公司 2×21 年 12 月 31 日该项应付职工薪酬负债的计税基础=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=300-0 =300(万元)

甲公司该项负债的账面价值 300 万元与其计税基础 300 万元相同，不形成暂时性差异。

三、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

1. 对于同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值不变，合并中不产生新的资产和负债；
2. 对于非同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债应按其在购买日的公允价值计量，企业合并成本大于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分确认为商誉，企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分计入合并当期损益。
3. 对于企业合并的税收处理，通常情况下，被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法缴纳企业所得税。
4. 合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可以按经评估确认的价值确定计税基础。另外在考虑有关于企业合并是一般性合并还是特殊性合并时，还需要考虑在合并中涉及的获取资产或股权的比例、非股权支付的比例，具体划分标准和条件应遵从税收法律、法规的规定。
5. 由于《企业会计准则》与税收法律、法规对企业合并的划分标准不同，处理原则不同，在某些情况下，会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。

四、暂时性差异

项目	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。	
分类	(1) 应纳税暂时性差异	1. 资产的账面价值大于其计税基础 2. 负债的账面价值小于其计税基础。
	(2) 可抵扣暂时性差异	1. 资产的账面价值小于其计税基础 2. 负债的账面价值大于其计税基础

【要点提示】按照税收法律、法规规定允许用以后年度的应纳税所得额弥补的可弥补亏损及可结转以后年度的税款抵减，视同可抵扣暂时性差异处理。

【2018. 真题. 多选题】企业当年发生的下列交易或事项中，可产生应纳税暂时性差异的有（ ）。

- A. 购入使用寿命不确定的无形资产
- B. 本期发生亏损，税法允许在以后 5 年内弥补
- C. 年初交付管理部门使用的设备，会计上按年限平均法计提折旧，税法上按双倍余额递减法计提折旧
- D. 应交的罚款和滞纳金
- E. 期末以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债公允价值小于其计税基础

【答案】ACE

【解析】选项 A，购入使用寿命不确定的无形资产，在不发生减值的情况下，会计上不计提摊销，税法上按照使用年限为 10 年进行摊销，账面价值大于计税基础，可能产生应纳税暂时性差异；选项 B，本期发生的亏损，税法允许以后 5 年内弥补，产生的是可抵扣暂时性差异；选项 C，该项资产会计上使用年限平均法计提折旧，税法上按双倍余额递减法计提折旧，导致该项资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异；选项 D，应交的罚款和滞纳金，不管当期还是未来期间都是不可以税前扣除的，不产生暂时性差异；选项 E，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债期末其账面价值（公允价值）小于计税基础，产生应纳税暂时性差异。

第三节递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量

一、递延所得税资产的确认与计量

1. 确认的一般原则	<p>(1) 递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异，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。</p> <p>(2) 有关交易或事项发生时，对税前会计利润或是应纳税所得额产生影响的，所确认的递延所得税资产应作为利润表中所得税费用的调整；</p> <p>(3) 有关的可抵扣暂时性差异产生于直接计入所有者权益的交易或事项的，确认的递延所得税资产也应计入所有者权益；</p> <p>(4) 企业合并中取得的有关资产、负债产生的可抵扣暂时性差异，其所得税影响应相应调整合并中确认的商誉或是应计入合并当期损益的金额。</p> <p>(5) 在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额：</p> <p>① 对与子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相关的递延所得税资产：一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回；二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。② 对于按照税法规定可以结转以后年度的可弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。</p>
2. 不确认递延所得税资产的特殊情况	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，不确认相关的递延所得税资产。

【提示】

1. 应当以预期收回该资产期间的适用企业所得税税率为基础计算确定。
2. 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要求折现。
3. 在资产负债表日，应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。
4. 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经济利益时，应当减记递延所得税资产的账面价值。减记的递延所得税资产，除原确认时计入所有者权益的递延所得税资产，其减记金额也应计入所有者权益外，其他的情况应增加所得税费用。
5. 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。

二、递延所得税负债的确认与计量

1. 递延所得税负债产生于应纳税暂时性差异。

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。除与直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，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。

2. 不确认递延所得税负债的特殊情形

(1) 商誉的初始确认。

(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。

(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，一般应确认相关的递延所得税负债，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。

(4) 对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应考虑该项投资的持有意图：

① 如果企业拟长期持有该项投资，因初始投资成本的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；因确认投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他权益的变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下预计

未来期间也不会转回，因此在这种情况下，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，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。

三、特殊交易或事项中所涉及递延所得税的确认

（一）与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

1. 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。

2. 直接计入所有者权益的交易或事项有：

（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的

（2）其他债权投资、其他权益工具投资公允价值的变动计入所有者权益的

（3）同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益等。

（二）与企业合并相关的递延所得税

1. 在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，如购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，按照税收法律、法规的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的而不应予以确认。

2. 购买日后 12 个月内，如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在，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，差额部分确认为当期损益。

3. 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。

（三）与股份支付相关的当期及递延所得税

1. 与股份支付相关的支出在按照《企业会计准则》规定确认为成本费用时，如果税收法律、法规规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则不形成暂时性差异；

2. 如果税收法律、法规规定与股份支付相关的支出允许税前扣除，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。

3. 预计未来期间可税前扣除的金额超过《企业会计准则》规定确认的与股份支付相关的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。

四、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

1. 因适用税收法律、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。

2. 在适用税率变动的情况下，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。

3. 除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。

【2017 年·真题·多选题】下列会计事项中，可产生应纳税暂时性差异的有（ ）。

- A. 期末交易性金融资产的公允价值大于其计税基础
- B. 期末计提无形资产减值准备
- C. 期末确认其他债权投资公允价值变动损失
- D. 期末交易性金融负债的公允价值小于其计税基础
- E. 期末确认预计产品质量保证损失

【答案】AD

【解析】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，形成应纳税暂时性差异；反之，形成可抵扣暂时性差异，选项 B、C 和 E 形成的是可抵扣暂时性差异。

第四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，应向税务部门缴纳的企业所得税金额，即应交企业所得税。计算公式：

应纳税所得额=会计利润±纳税调整额

当期应纳企业所得税额=应纳税所得额×企业所得税税率

二、递延所得税

企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税，应当计入所得税费用，但以下两种情况除外：

1. 某项交易或事项应当计入所有者权益的，递延所得税资产或递延所得税负债及其变化也应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。
2. 企业合并中取得的资产、负债，其账面价值与计税基础不同，应确认相关递延所得税的，该递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是计入当期损益的金额，不影响所得税费用。

【教材例 16-8】甲公司适用的企业所得税税率为 25%。其持有一项成本为 100 万元的其他债权投资，会计期末公允价值为 140 万元。假设甲公司期初递延所得税资产和递延所得税负债不存在余额，且除此之外，不存在其他会计与税法之间的差异。有关账务处理如下：

（1）会计期末确认 40 万元（140 - 100）的公允价值变动：

借：其他债权投资	400000
贷：其他综合收益	400000

（2）确认应纳税暂时性差异的所得税影响：

借：其他综合收益	100000
贷：递延所得税负债	100000

三、所得税费用

所得税费用=当期所得税+递延所得税

【例 16-9】甲公司适用的企业所得税税率为 25%。2×21 年度利润表中利润总额为 1000 万元，递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。与企业所得税核算有关交易或事项如下：

(1) 2×21 年期末对账面余额为 240 万元的存货计提存货跌价准备 40 万元。按税法规定，存货跌价准备不允许当期税前扣除。

(2) 2×21 年期末持有的交易性金融资产市值 600 万元，其成本为 400 万元。按税法规定，以公允价值计量的金融资产持有期间市值变动无须计入应纳税所得额。

(3) 2×21 年 6 月因未及时纳税申报，缴纳税收滞纳金 10 万元。

(4) 2×21 年 1 月开始对一项 2×20 年 12 月以 600 万元购入无须安装即可投入使用的固定资产采用双倍余额递减法计提折旧，使用年限为 10 年，净残值为 0。按税法规定，应按年限平均法计提折旧。假设税法规定的该固定资产的使用年限及净残值与会计规定一致。

除上述交易或事项外，会计处理与税法规定一致。

(1) 2×21 年度应纳税所得额=1000 +40 -200 + 10 + 60 =910(万元)

(2) 2×21 年度应纳税所得税额=910 × 25% = 227.5 (万元)

(3) 2×21 年度递延所得税资产=100 ×25% =25(万元)

(4) 2×21 年度递延所得税负债=200×25% =50(万元)

(5) 2×21 年度递延所得税=50 -25 =25(万元)

(6) 2×21 年度利润表中应确认的所得税费用=227.5 + 25 = 252.5 (万元)

借：所得税费用	2525000
递延所得税资产	250000
贷：应交税费——应交所得税	2275000
递延所得税负债	500000

甲公司 2×21 年资产负债表相关项目金额及其计税基础如表 16 - 1 所示。

表 16—1 甲公司 2×21 年资产负债表相关项目金额及其计税基础

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	2000000	2400000		400000
交易性金融资产	6000000	4000000	2000000	
固定资产原价	6000000	6000000		
减：累计折旧	1200000	600000		
固定资产账面价值	4800000	5400000		600000
总计			2000000	1000000

四、所得税的列报

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。

企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息：

1. 所得税费用（收益）的主要组成部分。
2. 所得税费用（收益）与会计利润关系的说明。
3. 未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额（如果存在到期日，还应披露到期日）。
4. 对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据。
5. 未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

【例题 1】当期所得税资产与负债可以以抵销后的金额列示，抵销后多交所得税的在其他流动资产列报，少交的在应交税费列报。当年应交所得税为 100 万元已经预交 150 万元，则年末在“其他流动资产”项目列报 50 万元。当年应交所得税为 100 万元，已经预交 80 万元，则年末在“应交税费”项目列报 20 万元。

【例题 2】递延所得税资产与递延所得税负债可以以抵销后的金额列示
年末“递延所得税资产”科目余额 170 万元，“递延所得税负债”科目余额 100 万元，则可以在“递延所得税资产”项目列报 70 万元，也可以分开列报。
年末“递延所得税资产”科目余额 70 万元，“递延所得税负债”科目余额 100 万元，则可以在“递延所得税负债”项目列报 30 万元，也可以分开列报。

【本章小结】

1. 所得税会计核心问题的是：

- (1) 每期所得税费用的确认：不同期间的所得税费用分配
- (2) 暂时性差异：税会差异最终是不存在（因未来期间差异转回），暂时性差异影响不同会计期间的差异，但不影响资产和负债在整个寿命期的差异

2. 本章重点内容

- (1) 资产和负债的账面价值与计税基础
- (2) 应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定
- (3) 递延所得税资产、负债的确认与计量
- (4) 所得税费用和应交所得税的确认和计量