

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

五、所得税费用的确认和计量

(一) 递延所得税

暂时性差异：

暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。

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的影响，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

(1) **增加未来**的应纳税所得税，应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

资产账面价值 > 计税基础

负债账面价值 < 计税基础

(2) 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**。

(3) 期末递延所得税负债 = 期末应纳税暂时性差异 × **转回期间适用的所得税税率**

(4) 递延所得税负债发生额 = 递延所得税负债期末余额 - 递延所得税负债期初余额

【提示】递延所得税负债的确认不要求折现。

例题 23

【判断题】（2021 年）对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，企业不应对因公允价值变动形成的应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。（ ）

分析

【答案】 ×

【解析】企业应对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产因公允价值上升所形成的应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。

例题 24

【多选题】（2018 年改编）下列关于企业递延所得税负债会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 吸收合并免税合并下的商誉初始确认时形成的应纳税暂时性差异应确认相应的递延所得税负债

B. 与损益相关的应纳税暂时性差异确认的递延所得税负债应计入所得税费用

C. 应纳税暂时性差异转回期间超过一年的，相应的递延所得税负债应以现值进行计量

D. 递延所得税负债以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的企业所得税税率计量

分析

【答案】 BD

【解析】选项 A，吸收合并免税合并下的商誉初始确认时形成的应纳税暂时性差异不应确认递延所得税负债，选项 C，无论应纳税暂时性差异转回期间如何，递延所得税负债都不要求折现。

2. 可抵扣暂时性差异

(1) **减少未来**的应纳税所得税，可抵扣暂时性差异通常产生于以下情况：

资产账面价值 < 计税基础

负债账面价值 > 计税基础

(2) **谨慎**确认递延所得税资产，即只有在估计未来期间能够取得**足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异时**，才应当以**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**。

(3) 期末递延所得税资产=期末可抵扣暂时性差异 × 转回期间适用的所得税税率

(4) 递延所得税资产发生额=递延所得税资产期末余额 - 递延所得税资产期初余额

【提示】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。

例题 25

【多选题】（2021 年）甲公司下列各项资产或负债在资产负债表日产生可抵扣暂时性差异的有（ ）。

- A. 账面价值为 800 万元、计税基础为 1200 万元的投资性房地产
- B. 账面价值为 60 万元、计税基础为 0 的合同负债
- C. 账面价值为 180 万元、计税基础为 200 万元的交易性金融负债
- D. 账面价值为 100 万元、计税基础为 60 万元的交易性金融资产

分析

【答案】 AB

【解析】资产账面价值小于计税基础，负债账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异，选项 A 和 B 正确；资产账面价值大于计税基础，负债账面价值小于计税基础，产生应纳税暂时性差异，选项 C 和 D 错误。

例题 26

【判断题】（2020 年）企业应当在资产负债表日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。

（ ）

分析

【答案】 ✓

3. 递延所得税

递延所得税费用=递延所得税负债发生额 - 递延所得税资产发生额

4. 递延所得税的对方科目

- (1) 交易或事项发生时影响**会计利润或应纳税所得额**的，计入**所得税费用**科目。
- (2) 与**直接计入所有者权益的交易或事项**相关的，计入**其他综合收益**等科目。

【提示】**直接计入所有者权益的交易或事项**主要有：**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、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产、同时包含负债及权益成份的金融工具在初始确认时计入所有者权益等。

- (3) **企业合并**产生的，计入**商誉**等科目。

例题 27

【多选题】（2022 年）下列各项关于企业所得税会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 免税合并下，商誉初始确认产生的应纳税暂时性差异不应确认递延所得税负债
- B. 对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损，应作为可抵扣暂时性差异处理
- C. 未来期间适用的企业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进行重新计量
- D. 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计入所有者权益

【答案】 ABCD