

基础精讲班  
中级会计实务  
全国会计专业技术中级资格考试

主讲老师：柳豆豆

## 第十五章 所得税

本章考情分析

本章近年以各种题型进行考查。属于重点章。

主要考点：暂时性差异的计算；递延所得税资产的计算及核算；递延所得税负债的计算及核算；所得税费用的计算及核算。

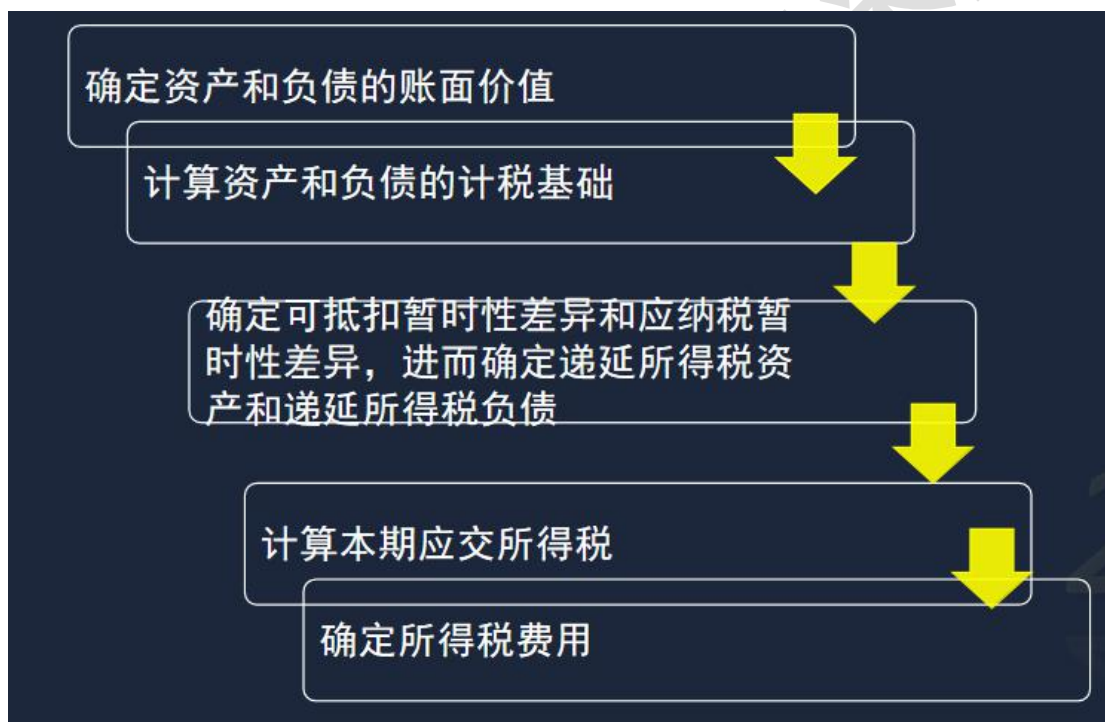
### 第一节 计税基础与暂时性差异

#### 一、所得税会计概述

所得税会计是研究处理会计收益和应纳税收益差额的会计处理理论和方法。

《企业会计准则第 18 号——所得税》采用了资产负债表债务法核算所得税。

### 第一节 计税基础与暂时性差异



### 第一节 计税基础与暂时性差异

#### 二、资产的计税基础

资产的计税基础 = 未来可在税前扣除的金额 = 成本 - 已在税前扣除的金额

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本。即：账面价值与计税基础无差异。

在资产持续持有的过程中，账面价值与计税基础会产生差异。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

#### （一）固定资产

固定资产在持有期间进行后续计量时：

账面价值 = 成本 - 累计折旧 - 固定资产减值准备

计税基础 = 成本 - 按照税法规定计算确定的累计折旧

会计与税收处理的差异主要来自于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的计

提。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

【例 15-1】 甲公司于 20x8 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产，原价为 3 000 000 元，使用年限为 10 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。2x09 年 12 月 31 日，企业估计该项固定资产的可收回金额为 2 200 000 元。

分析：

2x09 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值

$$= 3\,000\,000 - 300\,000 \times 2 - 200\,000$$

$$= 2\,200\,000 (\text{元})$$

计税基础

$$= 3\,000\,000 - 3\,000\,000 \times 20\% - 2\,400\,000 \times 20\%$$

$$= 1\,920\,000 (\text{元})$$

### 第一节 计税基础与暂时性差异

该项固定资产账面价值 2200 000 元与其计税基础 1920 000 元之间的 280 000 元差额，代表着将于未来期间计入企业应纳税所得额的金额，产生未来期间应交所得税的增加，应确认为递延所得税负债。

【例 15-2】 甲公司于 20x5 年 12 月 20 日取得某设备，成本为 16 000 000 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。20x8 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 9 200 000 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。

分析：

20x8 年 12 月 31 日，甲公司该设备的账面价值  $= 16\,000\,000 - 1\,600\,000 \times 3 = 11\,200\,000 (\text{元})$ ，可收回金额为 9 200 000 元，应当计提 2 000 000 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 9 200 000 元。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

该设备的计税基础

$$= 16\,000\,000 - 1\,600\,000 \times 3 = 11\,200\,000 (\text{元})$$

资产的账面价值 9 200 000 元小于其计税基础 11 200 000 元，产生可抵扣暂时性差异。

### (二) 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

1. 对于内部研究开发形成的无形资产：费用化，资本化。

税法规定，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，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。

对于内部研究开发形成的无形资产，一般情况下初始确认时按照会计准则规定确定的成本与其计税基础应当是相同的。对于享受税收优惠的研究开发支出，在形成无形资产时，按照会计准则规定确定的成本为研究开发过程中符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出，而因税法规定按照无形资产成本的 175% 摊销，则其计税基础应在会计上入账价值的基础上加计 75%，因而产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异，但如果该无形资产的确认不是产生于企业合并交易、同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照所得税会计准则的规定，不确认该暂时性差异的所得税影响。

## 第一节 计税基础与暂时性差异

2. 无形资产在后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的计提。

【例 15-3】甲公司当期发生研究开发支出计 10 000 000 元，其中研究阶段支出 2 000 000 元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 2 000 000 元，符合资本化条件后发生的支出为 6 000 000 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。分析：

甲公司当年发生的研究开发支出中，按照会计规定应予费用化的金额为 4 000 000 元，形成无形资产的成本为 6 000 000 元，即期末所形成无形资产的账面价值为 6 000 000 元。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

甲公司于当期发生的 10 000 000 元研究开发支出，可在税前扣除的金额为 6 000 000 元。对于按照会计准则规定形成无形资产的部分，税法规定按照无形资产成本的 175% 作为计算未来期间摊销额的基础，即该项无形资产在是处确认时的计税基础为 1 050 000 元 ( $6\,000\,000 \times 175\%$ )。

该项无形资产的账面价值 6 000 000 元与其计税基础 1 050 000 元之间的差额 4 500 000 元将于未来期间税前扣除，产生可抵扣暂时性差异。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

【例 15-4】甲公司于 20x9 年 1 月 1 日取得某项无形资产，成本为 6 000 000 元。企业根据各方面情况判断，无法合理预计其带来经济利益的期限，作为使用寿命不确定的无形资产。20x9 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。

分析：

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产，在未发生减值的情况下，其账面价值为取得成本 6 000 000 元。

该项无形资产在 20x9 年 12 月 31 日的计税基础为 5 400 000 元 ( $6\,000\,000 - 600\,000$ )。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

该项无形资产的账面价值 6 000 000 元与其计税基础 5 400 000 元之间的差额 600 000 元将计入未来期间的应纳税所得额，产生未来期间企业所得税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。

【多选题】下列说法正确的是( )。

- A. 资产的计税基础是成本减去未来可在税前扣除的金额
- B. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产如果公允价值发生了变动，则其账面价值与计税基础产生差异
- C. 固定资产计提的减值准备会产生应纳税暂时性差异
- D. 使用寿命不确定的无形资产，会计不要求摊销，而税法对所有无形资产均摊销，由此会产生差异

答案：BD

解析：A：资产的计税基础是未来可在税前扣除的金额。C：产生可抵扣暂时性差异。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

(三) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产  
账面价值为公允价值。

计税基础为成本。

二者之间产生差异。

【例 15-5】甲公司 20x8 年 7 月以 520 000 元取得乙公司股票 50 000 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，20x8 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。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。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

分析：

作为交易性金融资产的乙公司股票在 20x8 年 12 月 31 日的账面价值为 620 000 元 ( $12.4 \times 50\,000$ )，其计税基础为原取得成本不变，即 520 000 元，两者之间产生 100 000 元的应纳税暂时性差异。

#### (四) 其他资产

例如，计提了减值准备的其他资产。

再如，投资性房地产。成本模式计量：类似于固定资产或无形资产的处理。

公允价值模式：类似于交易性金融资产的处理。

例 16-6 投资性房地产比照上例交易性金融资产的会计处理。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

#### 三、负债的计税基础

负债的计税基础 = 账面价值 - 未来可税前抵扣的金额

##### (一) 预计负债

1. 如果税法规定，与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除。其计税基础为 0。
2. 税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为 0，则其账面价值与计税基础相同。

【判断题】对因售后保修而确认的预计负债，如果税法允许在实际发生维修费时在税前扣除，则预计负债的账面价值与计税基础相等。

答案：错

### 第一节 计税基础与暂时性差异

【例 15-7】甲公司 20x8 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，在当年度利润表中确认了 8 000 000 元销售费用，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出 2 000 000 元，预计负债的期末余额为 6 000 000 元。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时税前扣除。

分析：

该项预计负债在甲公司 20x8 年 12 月 31 日的账面价值为 6 000 000 元。

该项预计负债的计税基础 = 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 =  $6\,000\,000 - 6\,000\,000 = 0$ 。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

#### (二) 合同负债

收到客户预付的款项时，会计上确认为负债。

1. 税法当期不确认收入，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。
2. 如果不符合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入应纳税所得额，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。

### 第一节 计税基础与暂时性差异

#### (三) 应付职工薪酬

账面价值等于计税基础。

#### (四) 其他负债

如：税法规定，罚款和滞纳金不允许税前扣除，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 0 之间的差额，即计税基础等于账面价值。

#### 第一节 计税基础与暂时性差异

【多选题】下列各项资产和负债中，因账面价值与计税基础不一致形成暂时性差异的有（ ）。

- A. 使用寿命不确定的无形资产
- B. 已计提减值准备的固定资产
- C. 已确认公允价值变动损益的交易性金融资产
- D. 因违反税法规定应缴纳但尚未缴纳的滞纳金

答案：ABC

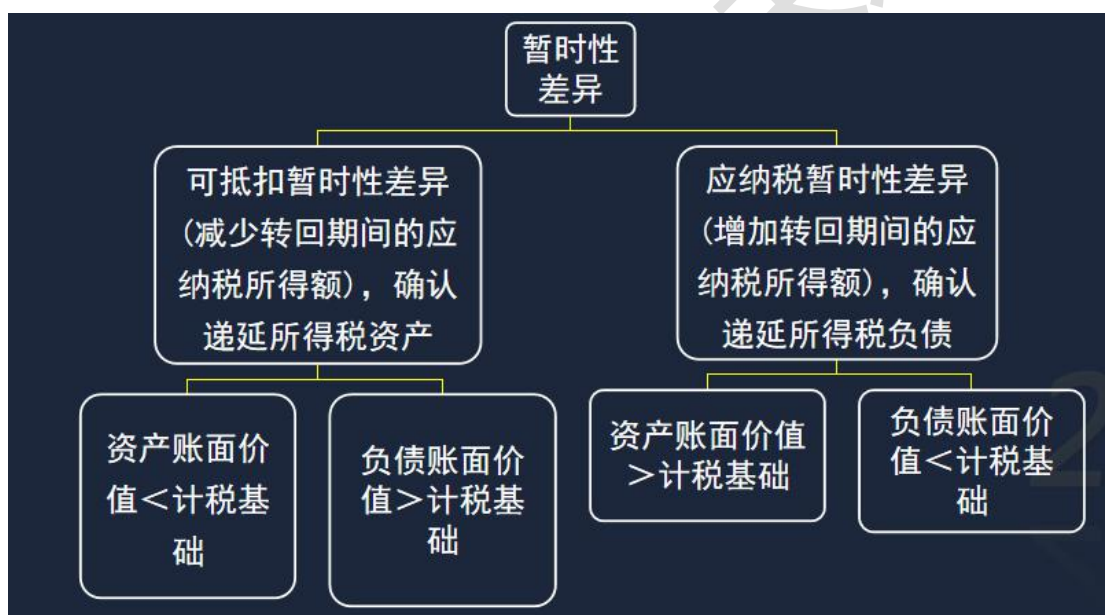
#### 第一节 计税基础与暂时性差异

##### 四、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础

由于会计准则与税法对企业合并的划分标准不同、处理原则不同，某些情况下，会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与计税基础的差异。

#### 第一节 计税基础与暂时性差异

##### 五、暂时性差异



#### 第一节 计税基础与暂时性差异

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，视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认相关的递延所得税资产。

特殊项目产生的暂时性差异：

如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。

#### 第一节 计税基础与暂时性差异

【例 15-10】甲公司 20x8 年发生广告费 10 000 000 元，至年末已全额支付给广告公司。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 20x8 年实现销售收入 60 000 000 元。

分析：

因广告费支出形成的资产账面余额为 0 元，其计税基础

$= 10\,000\,000 - 60\,000\,000 \times 15\% = 1\,000\,000$  (元)。

广告费支出形成的资产账面余额为 0 元与其计税基础 1000 000 元之间形成 1 000 000 元可抵扣暂时性差异。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### 一、递延所得税负债的确认和计量

借：所得税费用

    其他综合收益

    商誉

贷：递延所得税负债

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### (一) 递延所得税负债的确认

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：

1. 除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。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

【例 15-11】 甲公司于 20x8 年 1 月 1 日开始计提折旧的某设备，取得成本为 2 000 000 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。

分析：

20x8 年该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为 200 000 元，计税时允许扣除的折旧额为 400 000 元，则该固定资产的账面价值 1 800 000 元与其计税基础 1 600 000 元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认递延所得税负债 50 000 元  $[(1\,800\,000 - 1\,600\,000) \times 25\%]$ 。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### 2. 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，产生商誉。从税法角度，商誉的计税基础为 0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。但是，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。

说明：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，并按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。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

【例 15-12】 企业合并中形成的商誉，不确认递延所得税。

(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。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

对于采用权益法核算的长期股权投资，则因初始投资成本的调整产生的暂时性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方其他权益变动而产生的差异，在长期持有的情况下预计未来期间也不会转回。因此，在准备长期持有的情况下，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。

如果投资企业改变持有意图拟对外出售，按税法规定，企业在转让或处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。在持有意图由长期持有转为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认为相关的所得税影响。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

【判断题】在准备长期持有的情况下，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。

答案：正确

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### （二）递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。

另外，无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### 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. 确认的一般原则

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异的，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。

借：递延所得税资产

    贷：所得税费用

        其他综合收益

        商誉

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

确认递延所得税资产时，应关注以下问题：

（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。

在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能否产生足够的应纳税所得额时，应考虑以下两个方面的影响：

一是通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额，如企业通过销售商品、提供劳务等所实现的收入，扣除相关费用后的金额。

二是以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将产生应纳税所得额的增加额。

考虑到受可抵扣暂时性差异转回的期间内可能取得应纳税所得额的限制，因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的，应在财务报表附注中进行披露。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

（2）对与联营企业、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。

对联营企业和合营企业的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下确认的投资损失以及计提减值准备的情况下。

（3）对于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。在预计可利用可弥补亏损或税款递减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

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，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。

【例 15-13】 自行研发无形资产

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### (二) 递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确定。采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。另外，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. 递延所得税资产的减值。一般应确认为当期所得税费用，同时减少递延所得税资产的账面价值。对于原计入所有者权益的递延所得税资产，其减记金额应计入所有者权益，不影响当期所得税费用。

递延所得税资产的账面价值因上述原因减记以后，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。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

【判断题】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，采用当期适用的所得税税率为基础计算确定。

答案：错

解析：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。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### 三、特定交易或事项中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

包括：对会计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，可供出售金融资产公允价值的变动计入所有者权益，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。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

【例 15-14】 甲公司于 20\*8 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金融资产核算(不考虑交易费用)，20\*8 年 12 月 31 日，甲公司该股票尚未出售，当日市价为每股 9 元，按税法规定，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%，假定未来期间不会发生变化。

借：其他权益工具投资	6 000 000
贷：其他综合收益	6 000 000
借：其他综合收益	1 500 000
贷：递延所得税负债	1 500 000

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

假定以每股 11 元价格将股票对外出售，结转该股票出售损益：



借：银行存款	22 000 000
贷：其他权益工具投资	18 000 000
盈余公积	400 000
利润分配-未分配利润	3 600 000
借：其他综合收益	4 500 000
递延所得税负债	1 500 000
贷：盈余公积	600 000
利润分配-未分配利润	5 400 000

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### (二) 与企业合并相关的递延所得税

企业合并中，购买方取得被购买方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，按税法规定可以用予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确认条件的，不应确认。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

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，购买方应当确认相关的递延所得税资产，同时减少由该企业合并所产生的商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益(所得税费用)。

除上述情况下，如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应计入当期损益(所得税费用)，不得调整商誉金额。

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

### 四、适用所得税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进行重新计量。

【判断题】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进行重新计量。

答案：正确

## 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量

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费用(或收益)。

借：所得税费用

    递延所得税资产

贷：应交税费——应交所得税

    递延所得税负债

## 第三节 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 × 税率

应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调增额 - 纳税调减额

### 二、递延所得税费用(或收益)

递延所得税费用(或收益) = 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

## 第三节 所得税费用的确认和计量

【例 15-15】丙公司 20x9 年 9 月取得的某项可供出售金融资产，成本为 2 000 000 元，20x9 年 12 月 31 日，其公允价值为 2 400 000 元。丙公司适用的所得税税率为 25%。  
会计期末在确认 400 000 元(2 400 000 - 2 000 000)的公允价值变动时

借：可供出售金融资产——公允价值变动 400 000

贷：其他综合收益 400 000

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时

借：其他综合收益(400 000×25%) 100 000

贷：递延所得税负债 100 000

### 第三节 所得税费用的确认和计量

另外，非同一控制下的企业合并中因资产、负债的入账价值与其计税基础不同产生的递延所得税资产或递延所得税负债，其确认结果直接影响购买日确认的商誉或计入利润表的损益金额，不影响购买日的所得税费用。

【单选题】对可供出售金融资产确认所得税影响时，计入( )科目。

- A. 所得税费用
- B. 商誉
- C. 其他综合收益
- D. 盈余公积

答案：C

### 第三节 所得税费用的确认和计量

#### 三、所得税费用

计算确定了当期应交所得税及递延所得税费用(或收益)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 + 递延所得税费用(或收益)

【例 15-16】甲公司 20x8 年度利润表中利润总额为 12 000 000 元，该公司适用的所得税税率为 25%。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

该公司 20x8 年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

(1) 20x7 年 12 月 31 日取得的一项固定资产，成本为 6 000 000 元，使用年限为 10 年，预计净残值为 0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税收处理按直线法计提折旧。假定税法规定的使用年限及预计净残值与会计规定相同。

### 第三节 所得税费用的确认和计量

(2) 向关联企业捐赠现金 2 000 000 元。

(3) 当年度发生研究开发支出 5 000 000 元，较上年度增长 20%。其中 3 000 000 元予以资本化；截至 20x8 年 12 月 31 日，该研发资产仍在开发过程中。税法规定，企业费用化的研究开发支出按 75% 税前扣除，资本化的研究开发支出按资本化金额的 175% 确定应予摊销的金额。

(4) 应付违反环保法规定罚款 1 000 000 元。

(5) 期末对持有的存货计提了 300 000 元的存货跌价准备。

### 第三节 所得税费用的确认和计量

1. 20x8 年度当期应交所得税

应纳税所得额 = 12 000 000 + 600 000 + 2 000 000 - 1 000 000 + 1 000 000 + 300 000 = 14 900 000(元)

应交所得税 = 14 900 000 × 25% = 3 725 000(元)

2. 20x8 年度递延所得税

该公司 20x8 年度资产负债表相关项目金额及其计税基础如表所示：

### 第三节 所得税费用的确认和计量

项 目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差	可抵扣暂时性差
-----	------	------	---------	---------

			异	异
存货	8 000 000	8 300 000		300 000
固定资产账面价值	25 400 000	26 000 000		600 000
开发支出	3 000 000	5 250 000		2 250 000
其他应付款	1 000 000	1 000 000		-
合计				3 150 000

### 第三节 所得税费用的确认和计量

无形资产研发支出形成的差异，它不是产生于企业合并业务，因此不确认递延所得税。

递延所得税收益 =  $900\,000 \times 25\% = 225\,000$  (元)

#### 3. 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用 =  $3\,725\,000 - 225\,000 = 3\,500\,000$  (元)

借：所得税费用 3 500 000

递延所得税资产 225 000

贷：应交税费——应交所得税 3 725 000

### 第三节 所得税费用的确认和计量

【例 15-17】丁公司 20x9 年年初的递延所得税资产借方余额为 1 900 000 元，递延所得税负债贷方余额为 100 000 元，具体构成项目如下：

### 第三节 所得税费用的确认和计量

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	600 000	150 000		
交易性金融资产			400 000	100 000
其他债权投资	2 000 000	500 000		
预计负债	800 000	200 000		
可税前抵扣的经营亏损	4 200 000	1 050 000		

### 第三节 所得税费用的确认和计量

该公司 20x9 年利润表总额为 16 100 000 元，税率为 25%，预计未来期间适用的所得税税率不会变化，未来期间能产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣的暂时性差异。

存在以下差异：

(1) 年末转回应收账款坏账准备 200 000 元，根据税法规定，转回的坏账准备不计入应纳税所得额。

(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 200 000 元，根据税法规定，不计入应纳税所得额。

(3) 年末根据其他债权投资公允价值变动增加资本公积 400 000 元，根据税法规定，不计入应纳税所得额。

### 第三节 所得税费用的确认和计量

(4) 当年实际支付产品保修费用 500 000 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 100 000 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可税前扣除。

(5)当年发生业务宣传费 8 000 000 元, 该公司当年实现的销售收入 50 000 000 元, 税法规定, 业务宣传费不超过当年营业收入 15% 的部分, 准予税前扣除。超过部分, 准予结转以后年度在税前扣除。

分析:

1. 应纳税所得额 = 16 100 000 - 4 200 000 (经营亏损) - 200 000 (转回的坏账准备) - 200 000 (公允价值变动损益) - 500 000 (支付保修费) + 100 000 (确认保修费) + (8 000 000 - 50 000 000 \* 15%)  
= 11 600 000 (元)

应交所得税 = 11 600 000 \* 25% = 2 900 000 (元)

### 第三节 所得税费用的确认和计量

#### 2. 递延所得税

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
应收账款	3 600 000	4 000 000		400 000
交易性金融资产	4 200 000	3 600 000	600 000	
可供出售金融资产	4 000 000	5 600 000		1 600 000
预计负债	400 000	0		400 000
其他应付款	8 000 000	7 500 000		500 000

### 第三节 所得税费用的确认和计量

递延所得税费用 = (600 000 \* 25% - 100 000) - [(400 000 + 400 000 + 500 000) \* 25% - (1 500 000 + 200 000 + 1 050 000)]  
= 1 125 000 (元)

#### 3. 所得税费用

所得税费用 = 2 900 000 + 1 125 000 = 4 025 000 (元)

第一笔分录中递延所得税资产 = (150 000 + 200 000 + 1 050 000) - (400 000 + 400 000 + 500 000) \* 25% = 1 075 000 (元)

递延所得税负债 = 600 000 \* 25% - 100 000 = 50 000 (元)

第二笔分录中递延所得税资产 = 400 000 \* 25% = 100 000

### 第三节 所得税费用的确认和计量

#### 3. 所得税费用

所得税费用 = 2 900 000 + 1 125 000 = 4 025 000 (元)

借: 所得税费用 4 025 000  
贷: 应交税费——应交所得税 2 900 000  
递延所得税资产 1 075 000  
递延所得税负债 50 000

借: 其他综合收益 100 000  
贷: 递延所得税资产 100 000

### 第三节 所得税费用的确认和计量

【单选题】2018 年 12 月 31 日, 甲公司因交易性金融资产和可供出售金融资产的公允价值变动, 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 2011 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

### 第三节 所得税费用的确认和计量

解析：

所得税费用=150-10=140（万元），分录为：

借：所得税费用	140	
递延所得税资产	10	
资本公积——其他资本公积	20	
贷：递延所得税负债		20
应交税费——应交所得税	150	

### 第三节 所得税费用的确认和计量

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

五、所得税的列报

利润表中列示的所得税费用以外，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，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

【判断题】当企业实际缴纳的所得税款大于按照税法规定计算的应交所得税时，超过部分应当在资产负债表“其他流动资产”项目中列示。

答案：正确