

# 企业会计准则第18号-- 所得税

主讲人：杨老师

山西省会计人员  
网络培训平台

三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

# 目录

## Contents

1 所得税会计概述

2 计税基础和差异的确定

3 递延所得税的确定

4 所得税费用的确定

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
WWW.SXACC.CN



1

# 所得税会计概述

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



www.sxacc.cn

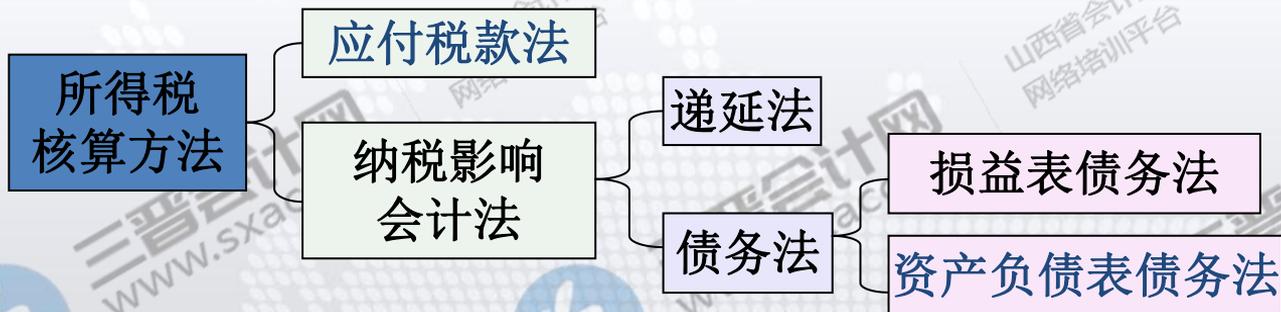
www.sxacc.cn

www.sxacc.cn



# 所得税会计概述

## 一、所得税会计核算方法





# 所得税会计概述

资料：

资产负债表债务法是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，确定暂时性差异，进而确定差异对未来所得税的影响，最终确定本期所得税费用。在该方法下，企业的应交所得税不一定等于所得税费用。

应付税款法，是按照企业应缴纳的所得税作为所得税费用的一种方法。在该方法下，企业的应交所得税一定等于所得税费用。

需要说明的是，所得税会计的根本目的在于如实确定本期所得税费用，以如实反映企业的财务状况和经营成果。它不是用来计算应交所得税额的。本期应交所得税额仍应按税法规定计算，应交所得税额与所得税会计核算方法没有直接关系。



# 所得税会计概述

## 二、所得税会计核算程序

### 1. 寻找差异

- 1) 永久性差异
- 2) 暂时性差异

### 2. 调整差异

应纳税所得额 = 税前会计利润总额 + 会计比税法少计利润的永久性差异和暂时性差异 - 会计比税法多计利润的永久性差异和暂时性差异

### 3. 计算本年应交所得税额

应交所得税额 = 本年应纳税所得额 × 现行所得税率



# 所得税会计概述

## 4.确定暂时性差异对所得税费用的影响

递延所得税资产

= 本期产生的可抵扣暂时性差异× 现行（预计）所得税率

递延所得税负债

= 本期产生的应纳税暂时性差异× 现行（预计）所得税率



山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

晋会计网  
www.sxacc.cn

晋会计网  
www.sxacc.cn

晋会计网  
www.sxacc.cn



# 所得税会计概述

## 5. 计算本期所得税费用

本期所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税

## 6. 编制会计分录

### 1) 期末应交所得税时

#### (1) 无差异或无暂时性差异

借：所得税费用

贷：应交税费——应交所得税



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 所得税会计概述

(2) 同时产生应纳税和可抵扣暂时性差异

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

(3) 同时转回应纳税和可抵扣暂时性差异

借：所得税费用

    递延所得税负债

贷：应交税费---应交所得税

    递延所得税资产

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

三晋会计网  
WWW.SXACC.CN



# 所得税会计概述

(4) 产生应纳税暂时性差异，转回可抵扣暂时性差异

借：所得税费用

贷：应交税费---应交所得税

递延所得税负债

递延所得税资产

(5) 产生可抵扣暂时性差异，转回应纳税暂时性差异

借：所得税费用

递延所得税负债

递延所得税资产

贷：应交税费---应交所得税



三晋会计网  
www.sxacc.cn



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 所得税会计概述

2) 期末结转所得税费用时

借：本年利润

贷：所得税费用

3) 次年初实际缴纳所得税时

借：应交税费----应交所得税

贷：银行存款

4) 收到返还的所得税时

借：银行存款

贷：所得税费用



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 所得税会计概述

## 三、所得税会计核算基本原理

【例题1】甲公司2015年12月5日购入一项固定资产，实际成本120万元，净残值为零，会计上折旧期限为4年，税法规定折旧期限为2年，均采用直线法计提折旧，企业适用的所得税税率为25%。假定甲公司各年的利润总额为100万元，不存在其他会计与税收处理的差异。

要求：确定2015年--2019年各年的所得税费用分别是多少？





# 所得税会计概述

2016年

账面价值=120-120÷4=90 (万元)

计税基础=120-120÷2=60 (万元)

形成应纳税差异 +30万元 (多计资产, 多计利润)

应纳税所得额=100-30=70 (万元)

应交所得税=70×25%=17.5 (万元)

递延所得税负债=30×25%=7.5 (万元)

所得税费用=17.5+7.5=25 (万元)

借：所得税费用 25

贷：应交税费--应交所得税 17.5

递延所得税负债 7.5

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
www.sxacc.cn





# 所得税会计概述

2017年

账面价值=120-30-30=60 (万元)

计税基础=120-60-60= 0 (万元)

累计形成应纳税差异 +60万元 (多计资产, 多计利润)

因为60大于30, 说明本期又形成应纳税差异30万元。

应纳税所得额=100-30=70 (万元)

应交所得税=70×25%=17.5 (万元)

递延所得税负债=30×25%=7.5 (万元)

所得税费用=17.5+7.5=25 (万元)

|               |      |
|---------------|------|
| 借：所得税费用       | 25   |
| 贷：应交税费--应交所得税 | 17.5 |
| 递延所得税负债       | 7.5  |



三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 所得税会计概述

2018年

账面价值=120-30-30-30=30 (万元)

计税基础=120-60-60-0=0 (万元)

累计形成应纳税差异 +30万元 (多计资产, 多计利润)

因为30小于60, 说明本期转回应纳税差异30万元 (少计利润。

应纳税所得额=100+30=130 (万元)

应交所得税=130×25%=32.5 (万元)

递延所得税负债=30×25%=7.5 (万元) 借方

所得税费用=32.5-7.5=25 (万元)

借：所得税费用           25

    递延所得税负债       7.5

    贷：应交税费--应交所得税32.5



三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 所得税会计概述

2019年

账面价值=120-30-30-30-30=0 (万元)

计税基础=120-60-60-0-0= 0 (万元)

累计形成应纳税差异 0万元 (多计资产, 多计利润)

因为0小于30, 说明本期转回应纳税差异30万元 (少计利润。

应纳税所得额=100+30=130 (万元)

应交所得税=130×25%=32.5 (万元)

递延所得税负债=30×25%=7.5 (万元) 借方

所得税费用=32.5-7.5=25 (万元)

借：所得税费用           25

    递延所得税负债       7.5

    贷：应交税费--应交所得税32.5



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 所得税会计概述

| 时 间  | 利润<br>总额 | 应纳税<br>所得额 | 所得税<br>费用 | 递延所得<br>税负债 |
|------|----------|------------|-----------|-------------|
| 2016 | 100      | 70         | 25        | 贷方7.5       |
| 2017 | 100      | 70         | 25        | 贷方7.5       |
| 2018 | 100      | 130        | 25        | 借方7.5       |
| 2019 | 100      | 130        | 25        | 借方7.5       |
| 合 计  | 400      | 400        | 100       | 0           |

感谢您的观看



山西会计网  
www.sxacc.cn

山西会计人员继续教育  
网络培训平台



山西会计网  
www.sxacc.cn

山西会计人员继续教育  
网络培训平台



山西会计网  
www.sxacc.cn

山西会计人员继续教育  
网络培训平台



2

## 计税基础和差异的确定

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn



# 计税基础和差异的确定

## 一、永久性差异

### (一) 定义

永久性差异是指某一会计期间，由于会计准则和税法在计算收入、费用、损失时的口径不同，所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。

### (二) 特点

该差异在本期发生不会在以后各期转回。所以，不需要确认该差异对递延所得税资产或负债的影响额。

### (三) 内容

1、按会计准则规定核算时确认收益计入税前会计利润，但税法规定在计算应纳税所得额时不确认应税收益。由此产生会计比税法多计利润。如**国债利息收入**。



# 计税基础和差异的确定

2、按会计准则规定核算时如实确认为费用，税法规定一个计税标准，对于超过计税标准的费用形成差异，该差异会造成会计比税法多计费用少计利润。如超计税标准的职工薪酬、业务招待费、利息费用、职工福利费用、工会经费等。

3、按会计准则规定核算时如实确认为损失，税法规定不允许税前扣除，由此会造成会计比税法多计费用少计利润。如罚没支出，赞助费支出、捐赠支出等。

4、按会计准则规定核算时如实确认为费用计入税前会计利润，但税法规定在计算应纳税所得额时允许加计扣除的，由此会造成会计比税法少计费用多计利润。如不符合资本化条件的研发费用（75%加计扣除），残疾人的工资（100%加计扣除）

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
www.sxacc.cn





# 计税基础和差异的确定

## 二、暂时性差异的确定

### (一) 什么是暂时性差异？

是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。此外，少数会计上未作为资产和负债的项目，即其账面价值为0，如果按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其0账面价值之间的差异也属于暂时性差异。

### (二) 暂时性差异的特点

该差异先产生后转回，因而既影响当期所得税费用，也影响未来所得税费用。



# 计税基础和差异的确定

## (三) 暂时性差异的类型

### 1、应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回（即销售或耗用）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（即增加应税所得额）的暂时性差异。

### 2、可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回（即销售或耗用）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（即减少应税所得额）的暂时性差异。



三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 计税基础和差异的确定

## (四) 暂时性差异的确定方法

- 1、资产、负债的账面价值
- 2、资产、负债的计税基础

资产的计税基础 = 该资产可扣税成本 - 税法允许扣除的金额

负债的计税基础 = 账面价值 - 未来可税前列支的金额

- 3、比较确定暂时性差异

(1) 资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异。

如会计比税法少计折旧、少计摊销等，再如权益法下确认的投资收益以及公允价值计量的交易性金融资产、其他权益工具投资、投资性房地产等价值升高的部分。



# 计税基础和差异的确定

(2) 资产的账面价值小于其计税基础

会产生可抵扣暂时性差异。如会计比税法多计折旧、多计摊销、提取的各种减值准备等。再如权益法下确认的投资损失以及公允价值计量的交易性金融资产、其他权益工具投资、投资性房地产等价值下降的部分。

(3) 负债的账面价值大于其计税基础

会产生可抵扣暂时性差异。如会计上确认的预计负债、确认的预收账款等。

(4) 负债的账面价值小于其计税基础会形成应纳税差异。



# 计税基础和差异的确定

## (五) 特殊项目产生的暂时性差异

某些不符合资产负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于可抵扣暂时性差异。

- 1、开办费的处理
- 2、广告宣传费用
- 3、职工教育经费
- 4、弥补亏损及税款抵减





## 计税基础和差异的确定

【例题2】甲企业当期发生广告费1000万元，到年末已经全部支付给广告公司。税法规定，企业发生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。甲企业当年实现销售收入6000万元。

资产的账面价值 = 0 (万元)

计税基础 =  $1000 - 6000 \times 15\% = 100$  (万元)

形成可抵扣暂时性差异 =  $0 - 100 = 100$  (万元)

会计上本期多计费用为100万元，少计利润100万元，从而形成可抵扣暂时性差异。



# 计税基础和差异的确定

## 三、计税基础的确定

### (一) 资产计税基础的确定

资产计税基础，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可以自应税经济利益中抵扣的金额。

资产的计税基础=未来可税前列支的金额

某一资产负债表日的计税基础=取得成本-以前期间已税前列支的金额



# 计税基础和差异的确定

## 三、计税基础的确定

### (一) 资产计税基础的确定

#### 1、固定资产

账面价值=实际成本-会计累计折旧-固定资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计折旧



# 计税基础和差异的确定

【例题3】2015年1月1日开始计提折旧的某项环保设备，原价为1000万元，使用年限为5年，会计处理时按照直线法计提折旧，税收处理允许加速折旧，企业在计税时对该项资产按双倍余额递减法计列折旧，净残值为0。计提了2年的折旧后，会计期末，企业对该项固定资产计提了90万元的固定资产减值准备。

三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 计税基础和差异的确定

2015 年

账面价值 =  $1000 - 200 = 800$ 万元

计税基础 =  $1000 - 400 = 600$ 万元

**形成**应纳税暂时性差异 200 (多计资产, 多计利润)

2016年

账面价值 =  $1000 - 200 - 200 - 90 = 510$ 万元

计税基础 =  $1000 - 400 - 240 = 360$ 万元

累计形成纳税暂时性差异 150万元, 本期转回应纳税暂时性差异50万元。(少计利润)

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
www.sxacc.cn



# 计税基础和差异的确定

2017年

账面价值 =  $1000 - 490 - 170 = 340$ 万元

计税基础 =  $1000 - 640 - 144 = 216$ 万元

累计形成应纳税暂时性差异 124 (多计资产, 多计利润), 本年转回应纳税暂时性差异 26 万元 (少计利润)

2018年

账面价值 =  $1000 - 660 - 170 = 170$ 万元

计税基础 =  $1000 - 784 - 108 = 108$ 万元

累计形成纳税暂时性差异 62 万元, 本期转回应纳税暂时性差异 62 万元。(少计利润)

2019年

账面价值 =  $1000 - 830 - 170 = 0$ 万元

计税基础 =  $1000 - 892 - 108 = 0$ 万元

累计形成纳税暂时性差异 0 万元, 本期转回应纳税暂时性差异 62 万元。(少计利润)



# 计税基础和差异的确定

## 2、无形资产

1) 对于内部研究开发形成的无形资产，企业会计准则规定有关研究开发支出区分两个阶段，研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，而开发阶段符合资本化条件以后发生的支出应当资本化作为无形资产的成本；税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，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。





## 计税基础和差异的确定

【例题4】企业当期发生研发支出1000万元，其中资本化的支出为600万元，税法规定，企业的研究开发支出一般可于发生当期按照当期实际发生研究开发支出的175%在税前扣除。即可扣除1050万元。则

无形资产的期末账面成本 = 600 (万元)

无形资产的期末计税基础 = 1050 (万元)

形成可抵扣暂时性差异 =  $600 - 1050 = 450$  (万元)

因为这450万元既不影响利润，也不影响应纳税所得，所以，对于**该暂时性差异会计上不确认为递延所得税资产**。

又由于会计上本期确认费用为400万元，而税法本期确认的费用为700万元，由此形成**永久性差异300万元**。（会计上少计费用，多计利润）。



## 计税基础和差异的确定

2) 无形资产在后续计量时, 会计与税法的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销、无形资产摊销方法、摊销年限、预计净残值的不同以及无形资产减值准备的计提。

(1) 对于使用寿命有限的无形资产

账面价值 = 实际成本 - 会计累计摊销 - 无形资产减值准备

计税基础 = 实际成本 - 税法累计摊销

(2) 对于使用寿命不确定的无形资产

账面价值 = 实际成本 - 无形资产减值准备

计税基础 = 实际成本 - 税法累计摊销



# 计税基础和差异的确定

【例题5】甲企业拥有一项无形资产，取得成本为160万元，因其使用寿命无法合理估计，会计上视为使用寿命不确定的无形资产，不予摊销，但税法规定按不短于10年的期限摊销。

账面价值=160（万元）

计税基础=160-16=144（万元）

本期产生应纳税暂时性差异为16万元。



# 计税基础和差异的确定

## 3、以公允价值计量的金融资产

### 1) 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：期末按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）

计税基础：取得时的成本

【例题6】某企业支付800万元取得一项交易性金融资产，当期期末市价为860万元。

则账面价值 =  $800 + 60 = 860$ （万元）

计税基础 = 800（万元）

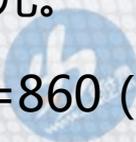
形成60万元的应纳税暂时性差异（多计资产，多计利润。）

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn





## 计税基础和差异的确定

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  
账面价值：期末按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益）

计税基础：取得时的成本

【例题7】某企业支付800万元取得一项其他权益工具投资，当期期末市价为860万元。则

账面价值 =  $800 + 60 = 860$ （万元）

计税基础 = 800（万元）

形成60万元的应纳税暂时性差异（多计资产，多计所有者权益）



# 计税基础和差异的确定

## 4、其他资产

因企业会计准则规定与税收法规规定不同，企业持有的其他资产，可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异。

(1) 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

账面价值：期末按公允价值计量

计税基础：以历史成本为基础确定（与固定资产或无形资产类似）



## 计税基础和差异的确定

【例题8】甲企业2019年1月1日将一栋自建的房屋对外出租，实际成本为1 000万元，预计使用50年，预计净残值为零。由于企业对该项投资性房地产能够可靠持续取得其公允价值，所以采用公允价值计量，2019年12月31日该项房地产公允价值为1 200万元。假定税法规定对该项投资性房地产采用年限平均法计提折旧。

2019年年末账面价值=1 200（万元）

2019年年末计税基础为=1 000-20=980（万元）

由此产生应纳税暂时性差异220万元。

三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 计税基础和差异的确定

## 4、其他资产

(2) 将债券（通常为国债）作为以摊余成本计量的金融资产

账面价值：期末摊余成本 = 期初摊余成本 + 本期计提利息

( 期初摊余成本 × 实际利率 ) - 本期收回本金和利息 - 本期计提的损失准备

计税基础：在不计提减值情况下与账面价值相等



## 计税基础和差异的确定

【例题9·单选题】2019年1月1日，甲公司以其1 025万元购入财政部于当日发行的3年期、到期一次还本付息的国债一批。该批国债票面金额1 000万元，票面年利率6%，实际年利率为5%。甲公司将该批国债作为以摊余成本计量的金融资产，至年末该项以摊余成本计量的金融资产未发生预期信用损失。不考虑其他因素，2019年12月31日，该以摊余成本计量的金融资产的计税基础为（ ）万元。

A.1025

B.1076.25

C.0

D.1000



# 计税基础和差异的确定

【答案】 B

【解析】 2019年12月31日，该项以摊余成本计量的金融资产账面价值=1 025×(1+5%)=1 076.25 (万元)

计税基础与账面价值相等。

无差异。



三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 计税基础和差异的确定

## (3) 其他各种资产减值准备

【例题10】A公司2019年购入原材料成本为2000万元，因部分生产线停工，当年未领用任何原材料，2019年资产负债表日估计该原材料的可变现净值为1600万元。假定该原材料在2019年的期初余额为零。该项原材料因期末可变现净值低于成本，应计提的存货跌价准备=2000-1600=400（万元）。

账面价值=2000-400=1600（万元）

计税基础=2000（万元），形成可抵扣暂时性差异400万元。

三晋会计网  
WWW.SXACC.CN

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 计税基础和差异的确定

## (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予抵扣的金额。

负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额





# 计税基础和差异的确定

## (二) 负债的计税基础

### 1、企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，企业应将预计提供售后服务发生的支出满足有关确认条件时，在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。但税法规定，销售产品有关的支出可于实际发生时税前扣除。由于该类事项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，因此其计税基础为0。



# 计税基础和差异的确定

【例题11】企业因销售商品提供售后服务等原因于当期确认了100万元的预计负债。税法规定，有关产品售后服务等与取得经营收入直接相关的费用于实际发生时允许税前列支。假定企业在确认预计负债的当期未发生售后服务费用。

账面价值 = 100 (万元)

计税基础 = 账面价值100 - 未来可扣除的金额100 = 0 (万元)

形成可抵扣暂时性差异 = 100 - 0 = 100 (万元)

(会计上多计负债，少计利润)



# 计税基础和差异的确定

## 2、预收账款

(1) 预收款项计入当期应纳税所得额（如房地产开发企业），计税基础为0，形成可抵扣暂时性差异。

(2) 预收款项未计入当期应纳税所得额，计税基础与账面价值相等。无差异。



## 计税基础和差异的确定

【例题12】大海公司2×17年12月31日收到客户预付的款项100万元。假定预收的款项计入当期应纳税所得额。2019年12月31日预收账款的账面价值为100万元；因税法规定预收的款项已计入当期应纳税所得额，所以在以后年度减少预收账款确认收入时，由税前会计利润计算应纳税所得额时应将其扣除。

账面价值=100（万元）

计税基础=账面价值100-可从未来经济利益中扣除的金额

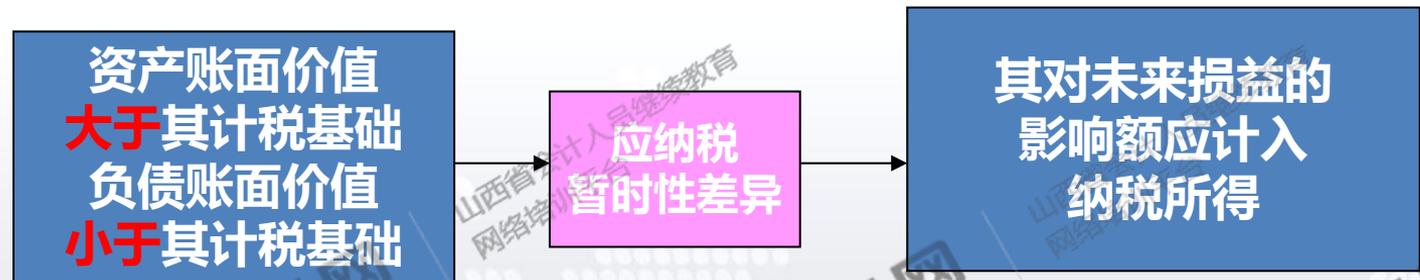
100=0

**形成可抵扣暂时性差异100万元。**



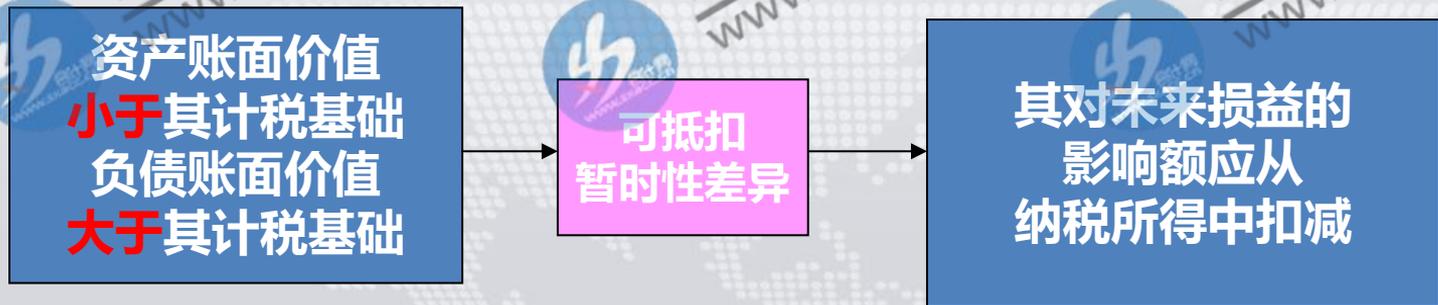
# 计税基础和差异的确定

## 暂时性差异的确定



形成的原因不同

产生的后果不同



感谢您的观看



山西会计网  
www.sxacc.cn

山西会计人员继续教育  
网络培训平台



山西会计网  
www.sxacc.cn

山西会计人员继续教育  
网络培训平台



山西会计网  
www.sxacc.cn

山西会计人员继续教育  
网络培训平台



# 3

## 递延所得税的确定

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn



# 递延所得税的确定

## 一、递延所得税的确认

### (一) 递延所得税负债的确认

#### 1、确认的总原则

除明确规定不应确认递延所得税负债的情况之外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债。



# 递延所得税的确定

## 2、递延所得税负债计量

递延所得税负债**期末余额**

=本期末累计形成的应纳税暂时性差异×现行（预计）所得税税率

递延所得税负债**本期发生额**

=递延所得税负债期末余额-递延所得税负债期初余额（**大于零**，  
**在贷方**；**小于零**，**在借方**）

或=本期**产生**的应纳税暂时性差异×现行（预计）所得税率（**贷方**）

或=本期**转回**的应纳税暂时性差异×现行（预计）所得税率（**借方**）



# 递延所得税的确定

## 3、不确认递延所得税负债的情形

### 1) 商誉的初始确认形成的应纳税暂时性差异

非同一控制下的企业合并中，因企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认资产公允价值的份额，按会计准则规定应当确认为商誉，但按照税法规定不允许确认为商誉，即商誉的计税基础为0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异，因确认该递延所得税负债会虚增商誉的价值，会计准则中规定，该部分应纳税暂时性差异不确认其产生的递延所得税负债。但是，按照会计准则规定确认的合并中取得的各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间的暂时性差异，应确认递延所得税负债，**同时调整合并中应予确认的商誉。**

继续教育

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

晋会计网  
WWW.SXACC.CN



# 递延所得税的确定

【例题13】假定A企业发行6000万元的股份购入非共同控制的B企业100%的净资产，该项合并符合税法规定的免税改组条件，假定B企业适用的所得税税率为25%，购买日各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如下：



# 递延所得税的确定

## 【例题13】

| 公允价值              | 计税基础 | 暂时性差异       |             |             |
|-------------------|------|-------------|-------------|-------------|
| 固定资产              |      | 2700        | 1550        | 1150        |
| 应收账款              |      | 2100        | 2100        | —           |
| 存货                |      | 1740        | 1240        | 500         |
| 其他应付款             |      | ( 300 )     | 0           | ( 300 )     |
| 应付账款              |      | ( 1200 )    | ( 1200 )    | 0           |
| 不包括递延所得税的<br>公允价值 |      | <u>5040</u> | <u>3690</u> | <u>1350</u> |



# 递延所得税的确定

则该项交易中应确认递延所得税负债、资产及商誉金额如下：

|                                  |        |
|----------------------------------|--------|
| • 可辨认净资产公允价值                     | 5040   |
| • 递延所得税负债 ( $1650 \times 25\%$ ) | 412.5  |
| 递延所得税资产 ( $300 \times 25\%$ )    | 75     |
| 可辨认资产、负债的公允价值                    | 4702.5 |
| • 商誉 ( 不确认递延所得税负债 )              | 1297.5 |
| • 企业合并成本                         | 6000   |

不考虑所得税的初始商誉 =  $6000 - 5040 = 960$

考虑所得税的初始商誉 =  $6000 - 4702.5 = 1297.5$



www.sxacc.com

www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



## 递延所得税的确定

- 2) 除企业合并以外的其他交易中,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)形成的应纳税暂时性差异,也不确认相应的递延所得税负债。
- 3) 企业对与子公司、联营企业、合营企业等的投资相关的应纳税暂时性差异,在投资企业能够控制暂时性差异转回的时间并且预计有关的暂时性差异在可以预见的未来很可能不会转回时,不确认递延所得税负债。例如,对联营企业投资产生的留存收益增加的投资账面价值与该投资计税基础之间的应纳税暂时性差异,虽然投资企业有权决定将其作为利润分回,但如果投资企业在可以预见的未来不打算分回,则该暂时性差就不确认递延所得税负债。

三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 递延所得税的确定

## 4、注意

如果是损益原因造成的应纳税暂时性差异影响的递延所得税负债，计入所得税费用，否则计入商誉或其他综合收益。

【例题14】2015年初甲公司持有丙公司股票，并作为可供出售金融资产处理。购买该股票时的公允价值为300万元，2015年末该股票的公允价值为360万元，按会计准则规定，其他权益工具投资公允价值变动形成的利得或损失，应当直接计入所有者权益；而按照税法规定，成本在持有期间保持不变。假定甲公司所得税税率25%，因此，这里产生的应纳税暂时性差异60万元，应确认递延所得税负债15万元，计入所有者权益（其他综合收益）。

|           |    |
|-----------|----|
| 借：其他综合收益  | 15 |
| 贷：递延所得税负债 | 15 |



# 递延所得税的确定

## (二) 递延所得税资产的确认

### 1、确认原则

以可抵扣暂时性差异转回期间预计将获得的应税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

估计可抵扣暂时性差异未来转回期间能够取得的应税所得额,包括以下两个方面:一是未来期间的正常生产经营所得;  
二是应纳税暂时性差异转回。



# 递延所得税的确定

## (二) 递延所得税资产的确认

### 2、计量

递延所得税资产**期末余额**

= 本期末累计形成的可抵扣暂时性差异 × 现行所得税税率

递延所得税资产**本期发生额**

= 递延所得税资产期末余额 - 递延所得税资产期初余额

( 大于零在借方；小于零在贷方 )

或 = 本期产生的可抵扣暂时性差异 × 现行 ( 预计 ) 所得税率 ( 借方 )

或 = 本期转回的可抵扣暂时性差异 × 现行 ( 预计 ) 所得税率 ( 贷方 )



# 递延所得税的确定

注意：

如果是损益原因造成的可抵扣暂时性差异影响的递延所得税资产，计入所得税费用，否则计入商誉或其他综合收益。



三晋会计网  
www.sxacc.cn



三晋会计网  
www.sxacc.cn



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

【例题15】2019年初甲公司持有丙公司股票，并作为其他权益工具投资处理。购买该股票时的公允价值为300万元，2019年末该股票的公允价值为260万元，按会计准则规定，其他权益工具投资公允价值变动形成的利得或损失，应当直接计入所有者权益；而按照税法规定，成本在持有期间保持不变。假定甲公司所得税税率25%，因此，这里产生的可抵扣暂时性差异40万元，应确认递延所得税资产10万元，计入所有者权益（其他综合收益）。

|           |    |
|-----------|----|
| 借：递延所得税资产 | 10 |
| 贷：其他综合收益  | 10 |

感谢您的观看



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



# 4

## 所得税费用的确定

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn

三晋会计网  
www.sxacc.cn



# 所得税费用的确定

采用资产负债表债务法，企业列入利润表中的所得税费用由两部分构成，即当期所得税和递延所得税。

## 一、当期所得税

当期所得税即为当期应交所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易或事项，应缴纳给税务部门的所得税金额。

应交所得税的确定是应纳税所得额乘以适用的所得税税率计算的结果。如前所述，这里不再赘述。



# 所得税费用的确定

## 二、递延所得税

递延所得税的确定是按照所得税准则规定当期确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额，即递延所得税资产和递延所得税负债当期发生额的**综合结果**，但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

其公式为：

$$\text{递延所得税} = (\text{递延所得税负债期末余额} - \text{递延所得税负债期初余额}) - (\text{递延所得税资产期末余额} - \text{递延所得税资产期初余额})$$

上述公式中，如果前者为正，后者为负，则形成递延所得税费用；如果前者为负，后者为正，则形成递延所得税收益。



## 所得税费用的确定

【例题16】甲公司是2019年初新成立的企业，所得税核算采用资产负债表债务法，公司预计会持续盈利，各年能够获得足够的应纳税所得额。2019年全年实现的利润总额为600万元，所得税率为25%。2019年其他有关资料如下：

(1) 3月10日，购入A股票10万股，支付价款128万元（其中含有已宣告但尚未发放的现金股利8万元），划分为交易性金融资产；4月20日收到A公司宣告并发放的现金股利8万元；年末甲公司持有的A股票的市价为150万元。



## 所得税费用的确定

(2) 12月31日应收账款余额为800万元，应计提坏账准备84万元。税法规定，按期末应收账款计提的坏账准备在实际发生时允许税前扣除。

(3) 12月31日存货实际成本600万元，预计可变现净值为540万元，存货期末按成本与可变现净值孰低法计价。

(4) 2019年度支付非广告性质的赞助费20万元，支付税收滞纳金5万元，另获得国债利息收入15万元（企业购买国债时划分为持有至到期投资，且到期一次收回本息）。

**要求：根据以上资料，计算甲公司2019年度所得税费用并编制应交所得税的会计分录。**



# 所得税费用的确定

解析如下：

|                |           |
|----------------|-----------|
| ①借：交易性金融资产——成本 | 1 200 000 |
| 应收股利           | 80 000    |
| 贷：银行存款         | 1 280 000 |
| 借：银行存款         | 80 000    |
| 贷：应收股利         | 80 000    |
| 借：交易性金融资产      | 300 000   |
| 贷：公允价值变动损益     | 300 000   |
| ②借：信用减值损失      | 840 000   |
| 贷：坏账准备         | 840 000   |



# 所得税费用的确定

③借：资产减值损失 600 000

贷：存货跌价准备 600 000

④借：营业外支出 250 000

贷：银行存款 250 000

借：债权投资—应计利息150 000

贷：投资收益 150 000



山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台

三晋会计网  
www.sxacc.cn



## 所得税费用的确定

(2) 应纳税所得额 =  $600 - 30 + 84 + 60 + 20 + 5 - 15 = 724$ (万元)

应交所得税 =  $724 \times 25\% = 181$  (万元)

(3) 应纳税暂时性差异 = 30(万元)

可抵扣暂时性差异 =  $84 + 60 = 144$ (万元)

应确认的递延所得税资产 =  $144 \times 25\% = 36$ (万元) (借方)

应确认的递延所得税负债 =  $30 \times 25\% = 7.5$ (万元) (贷方)

所得税费用 =  $181 + 7.5 - 36 = 152.5$  (万元)

|              |       |
|--------------|-------|
| 借：所得税费用      | 152.5 |
| 递延所得税资产      | 36    |
| 贷：应交税费—应交所得税 | 181   |
| 递延所得税负债      | 7.5   |



## 所得税费用的确定

【例题17】甲公司系2019年初递延所得税资产借方余额190万元，递延所得税负债贷方余额10万元。所得税核算采用资产负债表债务法，公司预计会持续盈利，各年能够获得足够的应纳税所得额。2019年全年实现的利润总额为1610万元，所得税率为25%。2019年其他有关资料如下：

(1) 12月31日转回的应收账款坏账准备20万元。税法规定，按期末应收账款计提的坏账准备在实际发生时允许税前扣除。



## 所得税费用的确定

(2) 12月31 根据交易性金融资产公允价值变动确认的公允价值变动收益20万元。税法规定，交易性金融资产公允价值变动收益不计入应纳税所得额。

(3) 12月31 根据其他权益工具投资公允价值变动确认的金额为40万元。上年其他权益工具投资公允价值变动损失为200万元，本年末累计损失为160万元。税法规定，其他权益工具投资公允价值变动收益不计入应纳税所得额。

(4) 当年实际发生的保修费50万元，确认的保修费10万元，年初因保修费引起的预计负债余额80万元。税法规定，产品保修费在实际发生时才允许税前扣除。

三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



## 所得税费用的确定

(5) 当年实际发生的业务宣传费800万元，至今尚未支付。该公司当年销售收入5000万元，税法规定，企业发生的业务宣传费不超过当年销售收入的15%，超过部分允许以后年度继续税前抵扣。

(6) 上年可税前抵扣亏损420万元。

要求：计算甲公司2019年度所得税费用并编制应交所得税的会计分录。



# 所得税费用的确定

解析：1、找差异

- (1) 坏账准备20万元（少计损失，多计利润。转回可抵扣暂时性差异）
- (2) 交易性金融资产20万元（多计资产，多计利润，产生应纳税暂时性差异）
- (3) 其他权益工具投资40万元（多计资产，多计所有者权益，转回可抵扣暂时性差异）
- (4) 预计负债年末余额40万元，年初余额80万元，转回40万元负债，（少计负债，多计利润，属于转回可抵扣暂时性差异）
- (5) 业务宣传费50万元，（多计费用，少计利润，产生可抵扣暂时性差异）
- (6) 亏损420万元今年能够全部弥补，所以，转回可抵扣暂时性差异，从当年的纳税所得额中扣除（多计利润）



## 所得税费用的确定

2、应纳税所得额=1610-20-20-40+50-420=1160 (万元)

3、应交所得税=1160 ×25% = 290 (万元)

4、递延所得税资产= (420+20+40+40-50) ×25%  
= 117.5 (万元) (贷方)

(其中影响所有者权益的有10万元)

5、递延所得税负债= 20×25% = 5 (万元) (贷方)

6、所得税费用=290+5+107.5=402.5 (万元)

7、会计分录：借：所得税费用 402.5  
其他综合收益 10  
贷：应交税费—应交所得税 290  
递延所得税资产 117.5  
递延所得税负债 5

感谢您的观看



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台



三晋会计网  
www.sxacc.cn

山西省会计人员继续教育  
网络培训平台