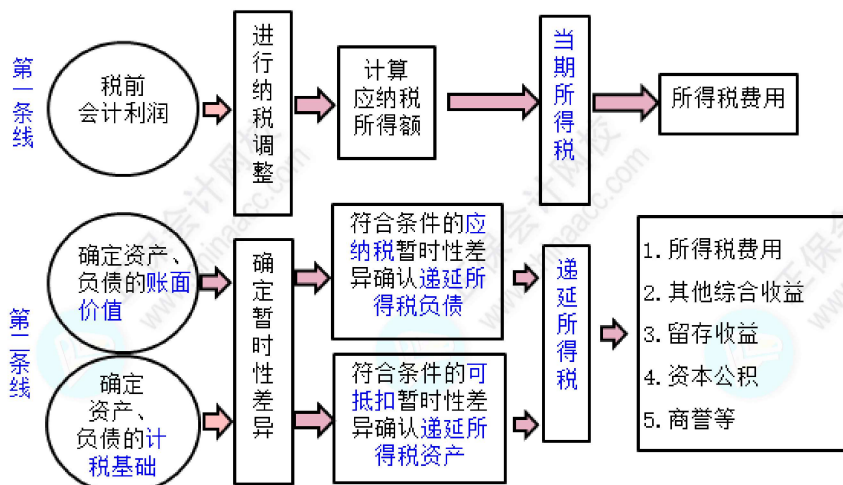




## 第十六章 所得税

所得税核算原理图示（资产负债表债务法）



## 一、资产、负债的账面价值与计税基础

资产、负债的账面价值是指企业按照相关会计准则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。

资产的计税基础，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。即：**资产计税基础=未来期间可以扣除的金额**

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收法律、法规规定可予抵扣的金额。即：负债计税基础=**负债的账面价值-未来期间可以扣除的金额**

## (一) 资产的账面价值与计税基础

项目		内容
固定资产		账面价值=成本-累计折旧-固定资产减值准备 计税基础= <b>成本-按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额</b>
无形资产	外购	账面价值=成本-累计摊销-无形资产减值准备 计税基础=成本-按照税法规定已在以前期间税前扣除的摊销额
	内部研发	账面价值=成本-累计摊销-无形资产减值准备 计税基础= <b>成本×200%-按照税法规定已在以前期间税前扣除的摊销额</b>
投资性房地产	成本模式	账面价值=成本-投资性房地产累计折旧/摊销-投资性房地产减值准备 计税基础= <b>成本-按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧（或摊销）额</b>
	公允价值模式	账面价值=期末公允价值 计税基础= <b>成本-按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧（或摊销）额</b>
债权投资		账面价值=账面余额-债权投资减值准备 计税基础=账面余额
其他债权投资		账面价值=账面余额 计税基础=不考虑公允价值变动的账面余额
交易性金融资产、其他权益工具投资		账面价值=期末公允价值 计税基础= <b>初始入账成本</b>



## (二) 负债的账面价值与计税基础

项目	内容
预计负债	相关支出在未来期间 <b>允许税前扣除</b> （如未决诉讼、产品质量保证等），则 <b>计税基础=0</b> ； 相关支出在未来期间 <b>不允许税前扣除</b> （若债务担保损失），则 <b>计税基础=账面价值</b>
合同负债	税法上不确认收入（即税会处理一致），则计税基础=账面价值； 税法上确认收入，则计税基础=0
应付职工薪酬	合理薪酬，计税基础=账面价值，会计与税法无差异； 税法中规定了税前扣除标准的，计税基础=账面价值，产生永久性差异
交易性金融负债	账面价值=期末公允价值 计税基础= <b>初始入账成本</b>
罚款、滞纳金	计税基础=账面价值，永久性差异

## 二、暂时性差异

## (一) 暂时性差异的确认方法

## 1. 暂时性差异分类

暂时性差异	应纳税暂时性差异	指在确定未来收回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的暂时性差异。（导致将来多交税的差异）
	可抵扣暂时性差异	指在确定未来收回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的暂时性差异。（导致将来少交税的差异）

## 2. 暂时性差异的确认方法

	情形	暂时性差异	差异×税率
资产	<b>账面价值 &gt; 计税基础</b>	应纳税	递延所得税负债
	<b>账面价值 &lt; 计税基础</b>	可抵扣	递延所得税资产
负债	<b>账面价值 &gt; 计税基础</b>	可抵扣	递延所得税资产
	<b>账面价值 &lt; 计税基础</b>	应纳税	递延所得税负债

## (二) 特殊项目产生的暂时性差异

## 1. 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其**账面价值零**与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

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。该类费用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，但按照税法规定可以确定其计税基础，两者之间的差异形成暂时性差异（可抵扣暂时性差异）。

## 2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异

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**，均能够减少未来期间的应纳税所得额，会计处理上**视同可抵扣暂时性差异**，符合条件的情况下，以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损及税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认与其相关的递延所得税资产。

## 三、递延所得税资产、递延所得税负债的确认和计量

## (一) 递延所得税资产的确认和计量

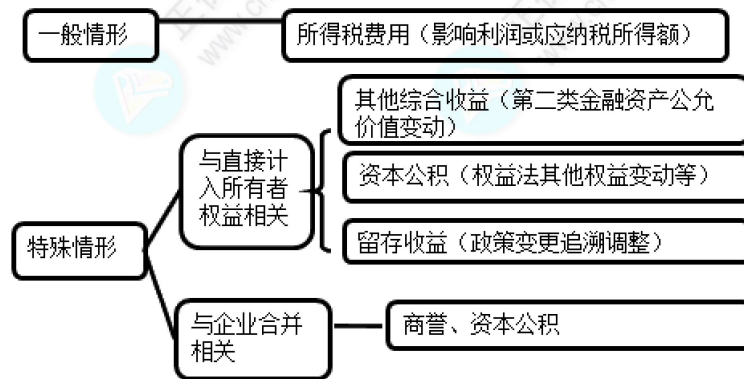
## 1. 递延所得税资产的确认

应当以**未来期间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，确认递延所得税资产。

【提示 1】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，不确认相应的递延所得税资产（如**自行研发无形资产的资本化部分**的加计摊销）。

【提示 2】对与子公司、联营企业、合营企业的**长期股权投资**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（如拟出售）**；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。

【提示 3】递延所得税资产的对科目（项目）



## 2. 递延所得税资产的计量

（1）确认递延所得税资产时，应采用**转回期间适用的所得税税率**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**不予折现**。

（3）资产负债表日对递延所得税资产的账面价值**复核**。预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，应当减记递延所得税资产账面价值；之后能够取得足够的应纳税所得额，应当恢复递延所得税资产账面价值。

### （二）递延所得税负债的确认和计量

#### 1. 递延所得税负债的确认

除特殊情况外，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。

【提示 1】不确认递延所得税负债的特殊情况：①非同一控制下免税合并产生的**商誉的初始确认**；②长期股权投资采用权益法的，在**拟长期持有**的情况下，不确认递延所得税负债或资产。

【提示 2】除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，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. 递延所得税负债的计量

（1）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。

（2）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**。

## 四、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**。

应交所得税额 = （会计利润 ± 纳税调整额） × **当期适用的企业所得税税率**

借：所得税费用

贷：应交税费——应交所得税

### （二）递延所得税

递延所得税是指递延所得税资产及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，以及非同一控制下企业合并计入商誉或当期损益（负商誉）的金额。

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)

借：所得税费用——递延所得税

贷：递延所得税负债【减少做相反分录】

借：递延所得税资产【减少做相反分录】

贷：所得税费用——递延所得税

### (三) 所得税费用

**所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税**

