



普通高等教育会计专业辅导用书
注册会计师全国统一考试辅导用书



SUODESHUI
KUAIJI JINGJIANG

所得税会计 **精讲**

牛运盈◎编著



中国纺织出版社



普通高等教育会计专业辅导用书
注册会计师全国统一考试辅导用书



SUODESHUI
KUAJI JINGJIANG

所得税会计

精讲

牛运盈◎编著



中国纺织出版社

内 容 提 要

本书在详细讲解所得税会计理论基础上,结合实际详细讲解如何应用所得税会计,包括会计与税法的差异、所得税会计处理方法、所得税会计的应用等内容。具有实际应用价值,希望对读者有所助益。

图书在版编目(CIP)数据

所得税会计精讲 / 牛运盈编著. —北京: 中国纺织出版社,
2015. 2

注册会计师全国统一考试辅导用书

ISBN 978-7-5180-1261-9

I. ①所… II. ①牛… III. ①所得税-税收会计-注册会计师-资格考试-自学参考资料 IV. ①F810.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 281874 号

策划编辑: 顾文卓

责任印制: 储志伟

中国纺织出版社出版发行

地址: 北京市朝阳区百子湾东里 A407 号楼 邮政编码: 100124

销售电话: 010-67004422 传真: 010-87155801

http: //www. c-textilep. com

E-mail: faxing@ c-textilep. com

中国纺织出版社天猫旗舰店

官方微博 http: //weibo. com/2119887771

北京睿特印刷厂印刷 各地新华书店经销

2015 年 2 月第 1 版第 1 次印刷

开本: 787×1092 1/16 印张: 11.5

字数: 252 千字 定价: 36.80 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社图书营销中心调换



前言

所得税会计在会计领域里是一门综合性很强、难度较大的学科。无论在理论上还是实践上，所得税会计都是非常重要的。

每个企业都应当依法缴纳所得税。但是，实际上，很多企业并没有真正按照税法规定正确计算并缴纳所得税。之所以存在这种状况，除故意偷税漏税外，相当多的企业是由于会计人员不能正确理解和掌握所得税会计方法及税法有关规定，而导致所得税计算错误，少交或多交所得税。究其原因，是我国高等学校特别是民办院校教学质量差，有的本科财务会计课教师认为所得税会计难讲，而不讲或讲得很少，甚至有的教师在所得税会计实训课上不会辅导学生运用资产负债表债务法核算所得税，从而发生不该发生的常识性错误。

现在，市场上的大量会计类图书和各种各样的会计专业教材，对所得税会计的论述都不够系统、全面，就是注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》对所得税讲得也不够全面，可能是由于不是专门讲所得税会计的缘故。目前，在市场上还很少见到有专讲所得税会计的书。

鉴于以上情况，为提高我国高等院校会计专业教学质量，提高企业会计人员的业务水平，本人专门编写了这本《所得税会计精讲》。之所以叫“精讲”，是因为本书内容非常详细，系统、全面，对重点和难点讲得比较深透，而且文字表述精练，通俗易懂。

本书最大的特点是在所得税会计理论和实践上都具有创新性，主要体现在以下几个问题上：

一、本书详细讲解了会计与税法之间的各种差异

所得税会计的对象是企业会计处理与税法规定之间的差异（简称会计和税法的差异），包括：会计利润与应纳税所得额之间的永久性差异、时间性差异；资产、负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异。因此，正确、完整地确认会计与税法的各种差异是所得税会计核算的前提或关键。所谓“正确”确认，是指应当按照规



定将会计和税法之间的各种差异正确区分为永久性差异、时间性差异和暂时性差异，而且，要将时间性差异区分为应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异，将暂时性差异区分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。所谓“完整”地确认，是指按照税法规定，对会计和税法之间的所有差异都要全部确认，不得遗漏。

分析研究会计和税法的差异及其会计处理方法，是所得税会计的理论核心。一般地说，会计与税法的差异是千变万化的，不同的企业和同一企业在不同会计期间都会产生各种各样的差异；而处理这些差异的方法（即所得税会计方法）是不变的，比较容易掌握。在所得税会计实务中，特别是大中型企业和上市公司的所得税会计实务，大量的工作是确定会计与税法之间的各种差异。所得税计算和会计处理不难，只要差异确定了，就可以顺利地完成。

本书就是基于上述观点，将分析确定会计与税法之间的各种差异作为所得税会计的重点。这是本书与其他会计书或教材的不同之处。

二、本书在讲解会计与税法的差异的基础上，进一步讲解了各种差异之间的相互联系

一般情况下，永久性差异不影响资产、负债的账面价值和计税基础，与暂时性差异无关。时间性差异的产生往往会影响资产、负债的账面价值和计税基础，所以时间性差异与暂时性差异之间具有内在联系。产生时间性差异时，一定会同时产生金额相同的暂时性差异，而且差异的性质或类型相对应，即：产生应纳税时间性差异时，一定会同时产生金额相同的应纳税暂时性差异；产生可抵扣时间性差异时，一定会同时产生金额相同的可抵扣暂时性差异。因此，我们把随时间性差异产生而产生的暂时性差异称为时间性暂时性差异。反之，在某些情况下，产生暂时性差异时，不一定产生时间性差异，例如，可供出售金融资产的公允价值变动，只产生暂时性差异，不产生时间性差异。我们把这种情况下产生的暂时性差异称为非时间性暂时性差异。所以，暂时性差异包括所有时间性暂时性差异和非时间性暂时性差异。

本书就是基于上述理论，采用联系的方法分析确定各种时间性差异和暂时性差异的。具体地说，在确定时间性差异时，一定要同时确认暂时性差异；在不产生时间性差异情况下，应当考虑会不会产生暂时性差异。这样，就能做到全面完整地确定时间性差异和暂时性差异。但是，其他会计书都没有揭示时间性差异和暂时性差异之间的内在联系，而采用孤立的方法分别确定时间性差异和暂时性差异，这样就可能会造成应当确认而未确认的情况，遗漏一些时间性差异或暂时性差异，从而导致所得税计算错误。

三、本书从理论上论述了时间性差异与暂时性差异的内在联系，以帮助读者在理论上加深理解

暂时性差异，实际上是未来收回资产或清偿负债期间的会计利润与应纳税所得额之间的差异。时间性差异是当期会计利润与当期应纳税所得额之间的差异。时间性差异和暂时性差异都对未来所得税产生影响，不同的是，时间性差异既影响当期所得税又对未来所得税产生影响，而暂时性差异只对未来所得税产生影响。

四、本书强调在应付税款法下仍然需要将会计利润与应纳税所得额之间的差异区分为永久性差异和时间性差异，并且要将时间性差异再区分为应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异

应付税款法，是处理永久性差异和时间性差异（包括当期产生的时间性差异和前期产生当期转回的时间性差异）对当期所得税影响的一种所得税会计方法。在应付税款法下，这两种差异都作为当期纳税调整项目处理，具体做法没有任何区别。所以，在理论上，大都认为应付税款法下无需将会计利润与应纳税所得额之间的差异区分为永久性差异和时间性差异，更没有必要将时间性差异区分为应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异。因此，在很多会计书上对时间性差异都没有详细讲解。但是，所得税会计核算的实践证明，在应付税款法下，仍然需要将会计利润与应纳税所得额之间的差异区分为永久性差异和时间性差异；虽然应付税款法下当期不确认时间性差异对未来所得税的影响，但仍然需要将时间性差异区分为应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异。经验表明，这样做有利于正确计算出当期应交所得税和当期所得税费用。对此，本书用具体例子予以说明，这也是与其他会计书的主要区别。

五、本书对三种所得税会计方法都作了系统的讲解，重点讲解资产负债表债务法，并且对三种方法进行了比较，得出一些结论性的看法。

资产负债表债务法和纳税影响会计法中的利润表债务法都属于债务法一类，都能体现资产负债观。资产负债表债务法处理的是暂时性差异对未来所得税的影响。由于暂时性差异包括所有时间性暂时性差异和非时间性暂时性差异，比时间性差异范围广，所以资产负债表债务法比利润表债务法能更全面、更完整地反映资产负债观，更符合实际。因此，修订后的国际会计准则和我国 2006 年发布的《企业会计准则》都规定企业应当采用资产负债表债务法，而不采用纳税影响会计法（过去是采用纳税影响会计法）。这是所得税会计发展的结果。

应付税款法比较简单，所以，财政部最新发布的《小企业会计准则》规定，小企业应采用应付税款法核算所得税。而资产负债表



债务法只能计算递延所得税负债（或资产）和递延所得税费用（或收益），所以采用资产负债表债务法的大中型企业和上市公司，仍然需要采用应付税款法计算当期应交所得税和当期所得税费用。也就是说，所有企业，包括小微企业和大中型企业及上市公司，所采用的所得税会计方法实际上是一种综合性的方法，即综合应用资产负债表债务法和应付税款法进行所得税会计核算。明确地提出这种观点，也是本书有别于其他会计书的特点。

总之，本书除内容非常详细，系统、全面外，在上述几个问题上都有特点，具有创新性。在书中还有一些其他新的观点或新的提法，不再赘述。

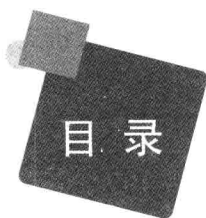
另外，本书还有一个特点，就是理论与实践相结合。由于所得税会计较难，很多人虽然学过所得税会计，但遇到涉及所得税实际问题时大都不会处理。所以，本书在系统讲解了理论知识之后，又结合实际讲了很多所得税会计如何应用的问题。例如，交易性金融资产、长期应收款、长期股权投资、商誉的所得税会计处理，以及股份支付、企业合并、资产负债表日后调整事项的所得税会计处理。关于编制合并财务报表时抵销内部交易中的所得税会计处理和其他有关所得税会计处理，见《会计重点难点精讲》（中国纺织出版社出版，牛运盈编著）。

本书是编者在长期会计教学实践中，通过学习研究和总结教学经验编写而成。编者认为，本书在所得税会计理论和实践上具有实用价值，可作为注册会计师全国统一考试辅导参考用书，可作为普通高等院校会计专业教学辅导或参考用书，可作为会计工作人员提高理论水平自学用书，也可供所得税会计研究者参考。

由于编者水平有限，本书难免有不完善之处，恳请读者指正。

编著者

2014年9月



目录

第一章 所得税会计概述	1
第一节 所得税的性质	1
第二节 所得税会计的目标、对象及方法	2
第三节 国际所得税会计准则和我国所得税会计的发展	4
第二章 会计与税法的差异	7
第一节 会计与税法之间各种差异的定义、特点及其对所得税的影响	8
第二节 会计与税法之间各种差异的确认	15
第三节 会计与税法之间各种差异的相互联系与区别	43
第三章 所得税会计方法	46
第一节 应付税款法	46
第二节 纳税影响会计法	52
第三节 资产负债表债务法	58
第四节 三种所得税会计方法比较	74
第四章 交易性金融资产核算中的所得税会计处理	82
第一节 当年购入当年卖出的交易性金融资产的会计核算	82
第二节 跨年度持有的交易性金融资产的所得税会计处理	85
第五章 长期应收款所得税会计处理	97
第一节 长期应收款的会计处理和税法规定之间的差异	97
第二节 长期应收款的所得税会计处理	101
第六章 长期股权投资所得税会计处理	103
第一节 概述	103
第二节 成本法下长期股权投资所得税会计处理	104



第三节 权益法下长期股权投资所得税会计处理	105
第七章 股份支付的所得税会计处理	110
第一节 股份支付的相关概念	110
第二节 股份支付的确认、计量及会计处理	115
第三节 股份支付的所得税会计处理	122
第八章 企业合并的所得税会计处理	127
第一节 企业合并概述	127
第二节 企业合并中取得的资产、负债初始确认时所得税会计处理	129
第三节 企业合并中产生的其他递延所得税资产	133
第九章 商誉的所得税会计处理	135
第一节 商誉的产生	135
第二节 商誉的初始确认及其所得税会计处理	135
第三节 商誉的后续计量及其所得税会计处理	139
第十章 资产负债表日后调整事项的所得税会计处理	142
第一节 资产负债表日后事项的含义及会计处理原则	142
第二节 资产负债表日后调整事项的所得税会计处理	143
第十一章 怎样正确核算所得税——所得税会计核算案例分析	157
第一节 企业会计模拟实训资料	157
第二节 利润总额和所得税核算的错误答案	160
第三节 导致利润总额和所得税核算错误的原因	162
第四节 怎样正确核算所得税	170
主要参考文献	175

第一章 所得税会计概述

学习目标

- 1) 了解所得税的性质。
- 2) 了解所得税会计的对象。
- 3) 了解所得税会计的几种方法。
- 4) 了解所得税会计的相关准则。
- 5) 了解我国所得税会计的发展情况。

第一节 所得税的性质

什么是所得税，所得税的含义是什么？可从税收和纳税两个角度来理解。

一、从税收意义上看

所得税是国家对纳税人以其应纳税所得额为课税对象而征收的一种税。

二、从纳税意义上看

在理论上，对所得税的理解有以下两种观点：

一是收益分配观。这种观点认为向国家缴纳的所得税是对企业实现利润的一种分配，即把所得税作为利润分配的一部分，只不过是分配的对象是国家而不是企业股东。

二是费用观。这种观点认为所得税具有费用性质，也是一种费用，是企业为获得净利润而必须支付的一种费用。

这是所得税会计理论发展过程中的两种观点，但是在现今会计实务中，人们通常把企业所得税视为一种费用，称之为所得税费用，在习惯上简称为所得税。



第二节 所得税会计的目标、对象及方法

一、所得税会计的目标

所得税会计的目标或任务，是计算确定应交所得税和所得税费用。应交所得税，是指按照税法规定计算确定的企业应当缴纳的所得税。所得税费用，是指企业为获取净利润而发生的列于企业当期利润表中的所得税费用，包括当期所得税费用和递延所得税费用两部分。当期所得税费用（简称当期所得税），是确定当期应交所得税而产生的应计入当期损益的费用；递延所得税费用（简称递延所得税），是确认当期有关事项对未来期间应交所得税的影响而产生的应计入当期损益的费用。

需要说明的是，在会计实务中，每个企业的所得税会计的目标或任务与其所采用的所得税会计方法有关，采用应付税款法的，只需计算确定当期应交所得税和当期所得税费用；采用纳税影响会计法或资产负债表债务法的，既要计算确定当期应交所得税和当期所得税费用，又要计算确定递延所得税负债或资产（对未来应交所得税的影响）和递延所得税费用。

二、所得税会计的对象

所得税会计的对象是会计与税法之间的差异，包括永久性差异、时间性差异和暂时性差异。可从以下两个方面来说明：

（一）计算确认当期应交所得税和当期所得税，需要处理会计利润与应纳税所得额之间的永久性差异和时间性差异

企业应交所得税的计税依据是企业实现的应税利润总额，在税法上称为应纳税所得额，简称应税所得。

当期应交所得税 = 当期应纳税所得额 × 现行所得税率

因此，计算应交所得税的关键在于要正确计算出应纳税所得额。计算确定当期应纳税所得额有以下两种方法：

1. 直接法

就是直接按照企业所得税法的相关规定进行计算，即：

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除
- 弥补以前年度的亏损额

2. 间接法

即纳税调整法，以企业按照会计规定核算出的利润总额（或称为会计利润）为基础，

通过纳税调整计算出当期应纳税所得额。即：

$$\text{应纳税所得额} = \text{会计利润} + \text{纳税调增额} - \text{纳税调减额}$$
$$\text{应纳税所得额} - \text{会计利润} = \text{纳税调增额} - \text{纳税调减额}$$
$$= \pm \text{永久性差异} \pm \text{时间性差异}$$

由此可见，纳税调整额实际上就是会计利润与应纳税所得额之间的差异额。采用间接法进行的纳税调整的过程，就是处理会计利润与应纳税所得额之间的永久性差异和时间性差异的过程。

在会计实务中，计算应纳税所得额普遍采用间接法或纳税调整法，直接法不适用。

（二）企业确认当期有关事项对未来期间所得税的影响，实际上是指由该事项所产生的会计与税法的差异对未来所得税的影响

在纳税影响会计法下，这种差异是指会计利润与应纳税所得额之间的时间性差异；在资产负债表债务法下，这种差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异。

所以，所得税会计的对象是税法与会计之间的差异，所得税会计是处理会计与税法之间差异的一种专门的会计方法。所得税会计的理论核心，就是根据会计准则、会计制度和税法的有关规定，分析研究会计与税法之间存在的所有差异和处理这些差异的会计方法。

三、所得税会计方法

处理会计与税法差异的方法即为所得税会计方法。所得税会计方法，有应付税款法、纳税影响会计法（包括递延法和利润表债务法）、资产负债表债务法。2007年前，企业所得税核算采用的是应付税款法和纳税影响会计法。2006年2月15日，财政部发布了新的《企业会计准则》，规定企业要采用资产负债表债务法核算所得税，自2007年1月1日起先在上市公司施行，并鼓励其他企业执行。2011年10月18日，财政部又发布了《小企业会计准则》，自2013年1月1日起在小企业范围内施行，鼓励小企业提前执行。按照《小企业会计准则》，小企业核算所得税应采用应付税款法。

需要指出的是，执行资产负债表债务法的就不得执行纳税影响会计法；执行资产负债表债务法时仍然需要采用应付税款法计算当期应交所得税和当期所得税费用。所以，本书主要介绍应付税款法和资产负债表债务法，重点是资产负债表债务法。同时，也简单介绍纳税影响会计法，以便与资产负债表债务法进行比较，帮助读者深入理解和掌握资产负债表债务法。

有的教材将资产负债表债务法归入纳税影响会计法。其实，资产负债表债务法不同于纳税影响会计法。纳税影响会计法处理的是会计利润与应纳税所得额之间的时间性差异，而资产负债表债务法处理的是资产、负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异。时间性差异与暂时性差异之间虽有联系，但性质和特点不同，不能混淆。



四、所得税会计核算的主要内容

基于以上所述, 所得税会计核算的内容主要包括以下两个方面。

(一) 按照会计和税法的规定, 根据企业当期发生的所有相关交易或事项和资产、负债的价值变动, 分析确定会计与税法之间的各种差异, 包括永久性差异、时间性差异和暂时性差异。而且, 对于所确定的时间性差异, 要区分为应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异; 对于所确定的暂时性差异, 要区分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

分析确定会计与税法之间的各种差异, 是所得税会计核算的前提或基础。实践证明, 采用资产负债表债务法时, 仍然需要将会计利润与应纳税所得额之间的差异区分为永久性差异、时间性差异, 并把时间性差异区分为应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异, 这样才能正确地核算出每一个期间的应交所得税。但是, 有的会计书只把重点放在资产负债表债务法上, 而对会计利润与应纳税所得额的差异却轻描淡写, 更不区分应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异, 好像认为采用资产负债表债务法就无需这样做。这是其他会计书的不足之处。

(二) 按照会计准则规定, 采用所得税会计方法对所确定的会计与税法的各种差异进行会计核算和会计处理。

对于小企业, 要核算出当期应交所得税和当期所得税费用; 对于上市公司和其他大、中型企业, 既要核算出当期应交所得税和当期所得税费用, 又要核算出递延所得税负债(或资产)和递延所得税费用(或收益), 进而计算出利润表中的所得税费用(当期所得税费用+递延所得税费用)。

第三节 国际所得税会计准则和我国所得税会计的发展

一、国际所得税会计准则的发展

1979年7月, 国际会计准则委员会(IASC)发布了正式的所得税会计准则, 即《国际会计准则第12号——所得税会计》, 该准则要求企业采用递延法或债务法来核算所得税, 这里的债务法是指利润表债务法, 关注的是时间性差异。

1989年1月至1996年, IASC曾多次征求对所得税会计准则的修改意见, 在其发布的一份修改稿中, 要求采用债务法。其理由是: 这种方法符合《财务报表编报框架》的规定。根据该框架, 如果资产或负债相联系的未来经济利益很可能流入或流出企业, 并且经济利益流入或流出的金额能够可靠计量, 企业就可以确认资产或负债。由于时间性差异的金额和税率的信息容易获得, 因而递延所得税资产或负债通常能够计量, 所以, 国际会计准则委员会于1996年10月发布了修订后的《国际会计准则第12号——所得税》(修订版), 对所得税会计处理进行了较大修改, 主要体现在以下两点。

第一,修订版禁止采用递延法,而要求采用另一种债务法,这种债务法称为资产负债表债务法,而不是利润表债务法,它所关注的不是时间性差异,而是暂时性差异。

第二,1979年IASC发布的所得税会计准则中,允许企业在有合理证据证明在可预见的未来期间时间性差异不会转回时,不确认递延所得税资产或负债;而1996年发布的所得税会计准则的修订版,则要求除了某些例外情况外,企业要对所有暂时性差异确认递延所得税资产或负债(递延所得税资产要满足一定条件)。

但是,1996年IASC修订的所得税会计准则中,没有规定企业何时和如何报告企业分配股利或利润的纳税结果。因此,2000年10月,IASC又批准了关于股利的所得税会计处理规定。

由上可见,目前的《国际会计准则第12号——所得税》是经过多次修订的所得税会计准则。

二、我国所得税会计的发展

(一) 1994年以前的所得税会计处理

1994年以前,我国的所得税会计处理与国际所得税会计准则存在很大差异。在当时实行“利改税”的改革阶段,把企业所得税作为利润分配的一项内容,其理论依据是:国有企业的利润分配应当体现国家、集体、个人的利益关系。

后来,我国对国有企业实行“税利分流”制度,把国家的社会管理职能和资产所有者职能分开,国家作为社会管理者依法向企业征收所得税,作为资产所有者参与企业的税后利润分配。这样,对各种所有制的企业来说,所得税都应当被看作是企业的费用,而列入损益表,利润分配过程从税后净利润开始。但是,当时这一概念并未体现在1993年7月1日开始实行的《企业会计准则》和《企业财务通则》中。在会计实务中,人们不区分会计利润与应税利润,因而不存在会计利润与应税利润之间的差异问题。因此,当时企业实际上采用的是应付税款法。

(二) 1994年至2006年企业所得税的会计处理

1994年,我国开始进行财税体制、外贸外汇体制等一系列经济体制改革,财政部根据新税制的实施需要,于1994年6月29日发布了《企业所得税会计处理的暂行规定》(〔1994〕财会字第25号文)。该暂行规定明确企业所得税性质属于一项费用,而不再属于利润分配范畴。并且规定:对于税前会计利润和应税利润(即应纳税所得额)之间存在的永久性差异和时间性差异,允许采用应付税款法和纳税影响会计法;采用纳税影响会计法时既可以采用递延法,也可以采用债务法(是指收益表债务法)。

后来,2001年颁布的《企业会计制度》中有关所得税的会计处理规定与《企业所得税会计处理的暂行规定》相同。

(三) 2007年以后企业所得税的会计处理

2006年2月15日,财政部发布了一套新的企业会计准则,包括基本准则和38项具



体准则，在 38 项具体准则中包括了企业所得税会计准则，即《企业会计准则第 18 号——所得税》。新企业会计准则自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司开始实施。根据该所得税会计准则规定，企业所得税的会计处理方法应用资产负债表债务法。

至此，我国的企业所得税会计处理与修订后的《国际会计准则第 12 号——所得税》实现了趋同。

第二章 会计与税法的差异

内容提要

1) 会计与税法的差异,是指企业会计处理与税法规定之间的差异,体现为会计利润与应纳税所得额之间的永久性差异和时间性差异,以及资产、负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异。时间性差异分为应纳税时间性差异和可抵扣时间性差异,暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

2) 永久性差异是由于会计与税法对收益、费用或损失确认的口径或标准不同而产生的,特点是当期产生以后不能转回。时间性差异是由于会计与税法对收益、费用或损失确认的时间不同而产生的,特点是当期产生以后能转回。暂时性差异是由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同而产生的,某些特殊项目也产生暂时性差异,特点是当期产生以后能转回或消除。

3) 永久性差异只影响当期应交所得税和所得税费用。时间性差异既影响当期应交所得税和所得税费用,又影响未来转回期间的应交所得税和所得税费用。暂时性差异只影响当期和未来转回期间的所得税费用。

4) 暂时性差异与时间性差异关系密切,在很多情况下,产生时间性差异时,往往会同时产生金额相同的暂时性差异,而且差异类型一致,即产生应纳税时间性差异时,会同时产生金额相同的应纳税暂时性差异;产生可抵扣时间性差异时,会同时产生金额相同的可抵扣暂时性差异。但是在某些少数情况下,产生暂时性差异时却不产生时间性差异。产生暂时性差异的情况比产生时间性差异的范围广,暂时性差异包括时间性暂时性差异和非时间性暂时性差异。

5) 资产的计税基础,是指在未来收回资产账面价值期间计税时,可依法从应税经济利益中扣除的金额。负债的计税基础等于负债的账面价值减去未来清偿负债期间计税时可予抵扣的金额,即未来计税时不予抵扣的金额。

6) 暂时性差异等于资产、负债的账面价值减其计税基础。资产的暂时性差异,是未来计税时不予扣除的金额;负债的暂时性差异,是未来计税时可予抵扣的金额。资产的暂时性差异为正数的,是应纳税暂时性差异;反之,为负数的,是可抵扣暂时性差异。负债的暂时性差异为正数的,是可抵扣暂时性差异;反之,为负数的,是应纳税暂时性差异。应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异方向相反,应纳税暂时性差异用负数表示的即为可抵扣暂时性差异;可抵扣暂时性差异用负数表示的即为应纳税暂时性差异。

本章首先讲解各种差异的定义、特点及其对所得税的影响;然后,按照税法有关规定,详细讲解如何确认各种差异;最后,讲解各种差异之间的相互联系与区别。

学习目标

1) 理解和掌握各种差异的定义、特点及其对所得税的影响。



- 2) 理解和掌握如何根据税法有关规定确认和计量各种差异。
- 3) 了解各种差异的相互联系与区别。

第一节 会计与税法之间各种差异的定义、特点及其对所得税的影响

一、永久性差异

(一) 永久性差异的定义

永久性差异，是指由于会计和税法对收益、费用或损失的确认口径或标准不同所产生的差异。

(二) 永久性差异的特点

永久性差异在某一期间产生，在以后会计期间不会转回。

(三) 永久性差异的类型

永久性差异有以下四种类型：

1. 对某项收益，会计确认而税法不确认所产生的永久性差异

例如，企业购买国债的利息收入，会计作为投资收益确认计入利润总额（即会计利润）；但税法规定，对国债利息收入不征税，即不计入应纳税所得额，因而产生了永久性差异。

2. 对某项收益，会计不确认而税法确认所产生的永久性差异

例如，企业接受捐赠收入，税法规定应计入应纳税所得额，征收所得税。但是，在会计上有两种处理方法，一是在接受捐赠时确认为捐赠利得（营业外收入），计入当期利润总额；二是在接受捐赠时不确认为捐赠利得，而记入“待转资产价值”科目。如果企业采用第二种方法处理，就产生了一项永久性差异。

3. 对某项费用或损失，会计确认而税法不确认所产生的永久性差异

例如，企业因违法经营发生的被罚款或被没收财物的支出，会计上确认为营业外支出，计入当期损益，减少了会计利润；但是，税法规定，对此项支出不得在税前扣除，因而产生了永久性差异。