



最新企业会计准则培训与自学丛书

企业会计准则实务操作指南

下册

企业会计准则实务操作指南

经济管理出版社

[下册]

企业会计准则

实务操作指南

企业会计准则实务操作指南编委会 编著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE



企业会计准则

实务操作指南

（第二版）

中国财政经济出版社

最新企业会计准则培训与自学丛书

企业会计准则实务操作指南

(下册)

企业会计准则实务操作指南编委会 编著

经济管理出版社

企业会计准则第 18 号——所得税

● 准则原文

第一章 总 则

第一条 为了规范企业所得税的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称所得税包括企业以应纳税所得额为基础的各种境内和境外税额。

第三条 本准则不涉及政府补助的确认和计量，但因政府补助产生暂时性差异的所得税影响，应当按照本准则规定确认和计量。

第二章 计税基础

第四条 企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。

第五条 资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

第六条 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。

第三章 暂时性差异

第七条 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；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

第八条 应纳税暂时性差异,是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。

第九条 可抵扣暂时性差异,是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。

第四章 确 认

第十条 企业应当将当期和以前期间应交未交的所得税确认为负债,将已支付的所得税超过应支付的部分确认为资产。

存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的,应当按照本准则规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。

第十一条 除下列交易中产生的递延所得税负债以外,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:

(一) 商誉的初始确认。

(二) 同时具有以下特征的交易中产生的资产或负债的初始确认:

1. 该项交易不是企业合并;

2. 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)。

与子公司、联营企业及合营企业的投资相关的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债,应按照本准则第十二条的规定确认。

第十二条 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异,应当确认相应的递延所得税负债。但是,同时满足下列条件的除外:

(一) 投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;

(二) 该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

第十三条 企业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,确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是,同时具有以下特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认:

(一) 该项交易不是企业合并;

(二) 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)。

资产负债表日,有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异的,应当确认以前期间未确认的递延所得税资产。

第十四条 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异,同时满足下列条件的,应当确认相应的递延所得税资产:

(一) 暂时性差异在可预见的未来很可能转回;

(二) 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。

第十五条 企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产。

第五章 计 量

第十六条 资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产），应当按照税法规定计算的预期应交纳（或返还）的所得税金额计量。

第十七条 资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当依据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。

适用税率发生变化的，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，除直接在权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。

第十八条 递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的纳税影响，即在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。

第十九条 企业不应当对递延所得税资产和递延所得税负债进行折现。

第二十条 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获得足够的应纳税所得额用以抵扣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。

在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应当转回。

第二十一条 企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但不包括下列情况产生的所得税：

- （一）企业合并；
- （二）直接在权益中确认的交易或者事项。

第二十二条 与直接计入权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入权益。

第六章 列 报

第二十三条 递延所得税资产和递延所得税负债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。

第二十四条 所得税费用应当在利润表中单独列示。

第二十五条 企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息：

- （一）所得税费用（收益）的主要组成部分。
- （二）对所得税费用（收益）与会计利润之间的关系作出解释。
- （三）未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额（如果存在到期日，还应披露到期日）。
- （四）对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额；确认递延所得税资产的依据。
- （五）未确认递延所得税负债的、与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

● 准则难点讲解

一、资产、负债的计税基础

资产的账面价值大于其计税基础或者负债的账面价值小于其计税基础的，产生应纳税暂时性差异；资产的账面价值小于其计税基础或者负债的账面价值大于其计税基础的，产生可抵扣暂时性差异。

（一）资产的计税基础

本准则第五条规定，资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

通常情况下，资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的，后续计量过程中因企业会计准则规定与税法规定不同，可能产生资产的账面价值与其计税基础的差异。

比如，交易性金融资产的公允价值变动。按照企业会计准则规定，交易性金融资产期末应以公允价值计量，公允价值的变动计入当期损益。如果按照税法规定，交易性金融资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额，即其计税基础保持不变，则产生了交易性金融资产的账面价值与计税基础之间的差异。假定某企业持有一项交易性金融资产，成本为 1000 万元，期末公允价值为 1500 万元，如计税基础仍维持 1000 万元不变，该计税基础与其账面价值之间的差额 500 万元即为应纳税暂时性差异。

（二）负债的计税基础

本准则第六条规定，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。

短期借款、应付票据、应付账款等负债的确认和偿还，通常不会对当期损益和应纳税所得额产生影响，其计税基础即为账面价值。但在某些情况下，负债的确认可能会影响损益，并影响不同期间的应纳税所得额，使其计税基础与账面价值之间产生差额。比如，上述企业因某事项在当期确认了 100 万元负债，计入当期损益。假定按照税法规定，与确认该负债相关的费用，在实际发生时准予税前扣除，该负债的计税基础为零，其账面价值与计税基础之间形成可抵扣暂时性差异。

企业应于资产负债表日，分析比较资产、负债的账面价值与其计税基础，两者之间存在差异的，确认递延所得税资产、递延所得税负债及相应的递延所得税费用（或收益）。企业合并等特殊交易或事项中取得的资产和负债，应于购买日比较其入账价值与计税基础，按照本准则规定计算确认相关的递延所得税资产或递延所得税负债。

二、递延所得税资产和递延所得税负债

资产负债表日，企业应当按照暂时性差异与适用所得税税率计算的结果，确认递延所得税负债、递延所得税资产以及相应的递延所得税费用（或收益），本准则第十一条至第十三条规定不确认递延所得税负债或递延所得税资产的情况除外。沿用上述举例，假定该企业适用的所得税税率为 33%，递延所得税资产和递延所得税负债不存在期初余额，对于交易性金融资产产生的 500 万元应纳税暂时性差异，应确认 165 万元递延所得税负债；对于负债产生的 100 万元可抵扣暂时性差异，应确认 33 万元递延所得税资产。

确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，应当以未来期间很可能取得用以抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。企业在确定未来期间很可能取得的应纳税所得额时，应当包括未来期间正常生产经营活动实现的应纳税所得额，以及在可抵扣暂时性差异转回期间因应纳税暂时性差异的转回而增加的应纳税所得额，并应提供相关的证据。

三、所得税费用的确认和计量

企业在计算确定当期所得税（即当期应交所得税）以及递延所得税费用（或收益）的基础上，应将两者之和确认为利润表中的所得税费用（或收益），但不包括直接计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。即：

所得税费用（或收益）＝当期所得税＋递延所得税费用（－递延所得税收益）

仍沿用上述举例，该企业 12 月 31 日资产负债表中有项目账面价值及其计税基础如下：

单位：万元

序号	项 目	账面价值	计税基础	暂时性差异	
				应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
1	交易性金融资产	1500	1000	500	
2	负 债	100	0		100
	合 计			500	100

假定除上述项目外，该企业其他资产、负债的账面价值与其计税基础不存在差异，也不存在可抵扣亏损和税款抵减；该企业当期按照税法规定计算确定的应交所得税为 600 万元；该企业预计在未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

该企业计算确认的递延所得税负债、递延所得税资产、递延所得税费用以及所得税费用如下：

递延所得税负债 = $500 \times 33\% = 165$ （万元）

递延所得税资产 = $100 \times 33\% = 33$ （万元）

递延所得税费用 = $165 - 33 = 132$ （万元）

当期所得税费用 = 600（万元）

所得税费用 = $600 + 132 = 732$ （万元）

四、递延所得税的特殊处理

（一）直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税

本准则第二十二规定，直接计入所有者权益的交易或事项，如可供出售金融资产公允价值的变动，相关资产、负债的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异的，应当按照本准则规定确认递延所得税资产或递延所得税负债，计入资本公积（其他资本公积）。

（二）企业合并中产生的递延所得税

由于企业会计准则规定与税法规定对企业合并的处理不同，可能会造成企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。

比如，非同一控制下企业合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异，在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时，相关的递延所得税费用（或收益），通常应调整企业合并中所确认的商誉。

（三）可抵扣亏损以及可结转以后年度的税款抵减

按照税法规定允许用以后年度所得弥补的可抵扣亏损以及可结转以后年度的税款抵减，比照可抵扣暂时性差异的原则处理。

● 会计核算实务

一、资产、负债的计税基础和暂时性差异

（一）资产的计税基础

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，即该项资产在未来使用或最终处置时，允许作为成本或费用于税前列支的金额，即：

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 = 成本 - 以前期间已税前列支的金额

1. 固定资产

会计：账面价值 = 实际成本 - 累计折旧 - 减值准备

税收：计税基础 = 实际成本 - 累计折旧

【例 18-1】某项机器设备原价为 1000 万元，预计使用年限为 10 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，预计净残值为零。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 80 万元的固定资产减值准备。

账面价值 = $1000 - 100 - 100 - 80 = 720$ （万元）

计税基础 = $1000 - 200 - 160 = 640$ （万元）

2. 无形资产

会计：账面价值 = 实际成本 - 累计摊销 - 减值准备

但对于使用寿命不确定的无形资产，账面价值 = 实际成本 - 减值准备

税收：计税基础 = 实际成本 - 累计摊销

【例 18-2】某项无形资产取得成本为 100 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。取得该项无形资产 1 年后：

会计：账面价值 = 100（万元）

税收：计税基础 = $100 - 100 \div 10 = 90$ （万元）

3. 交易性金融资产

会计：期末按公允价值计量，公允价值变动计入损益

税收：成本

【例 18-3】企业支付 400 万元取得一项交易性金融资产，当期期末市价为 420 万元。

交易性金融资产账面价值：420 万元

计税基础：400 万元

（二）负债的计税基础

负债的计税基础，指其账面价值减去该负债在未来期间可予税前列支的金额，即：负债的计税基础 = 账面价值 - 未来可税前列支的金额。

一般负债的确认和清偿不影响所得税的计算，差异主要是自费用中提取的负债。

1. 预计负债

【例 18-4】企业因销售商品提供售后服务等原因于当期确认了 200 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。

预计负债账面价值 = 200（万元）

预计负债计税基础 = 账面价值 200 - 可从未来经济利益中扣除的金额 200 = 0

【例 18-5】假如企业因债务担保确认了预计负债 500 万元，但担保发生在关联

方之间,担保方并未就该项担保收取与相应责任相关的费用。

会计:按照或有事项准则规定,确认预计负债。

税收:与该预计负债相关的费用不允许税前扣除。

账面价值=500(万元)

计税基础=账面价值500-可从未来经济利益中扣除的金额0=500(万元)

2. 应付职工薪酬

会计:所有与取得职工服务相关的支出均计入成本费用,同时确认负债。

税收:现行内资企业所得税法仍规定可以税前扣除的计税工资标准、福利费标准等。

【例 18-6】某企业当期确认应支付的职工工资及其他薪金性质支出计 3000 万元,尚未支付。按照税法规定的计税工资标准可以于当期扣除的部分为 2200 万元。

应付职工薪酬账面价值=3000(万元)

计税基础=账面价值3000-可从未来应税利益中扣除的金额0=3000(万元)

(三) 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之间的差额;未作为资产和负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的,该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,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

是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。应纳税暂时性差异产生递延所得税负债。

2. 可抵扣暂时性差异

是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。可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产。

二、递延所得税资产和负债的确认

(一) 应纳税暂时性差异及递延所得税负债的确认

1. 产生应纳税暂时性差异的情况

(1) 影响利润表的交易事项。

【例 18-7】企业某项利息收入,预计每年 100 万元,5 年后收到。在计算会计利润时包含了 100 万元,但税法上要求按收付实现制确认应税利润。那么此项利息收入产生一项应纳税暂时性差异 100 万元。

(2) 影响资产负债表的交易事项。

【例 18-8】某固定资产原值为 5000 万元,账面金额为 3000 万元,计税折旧为 3000 万元,税率为 33%。

该资产的计税基础=2000(万元)

该资产的应纳税暂时性差异=账面金额 3000-计税基础 2000=1000 (万元)

应确认的递延所得税负债=1000×33%=330 (万元)

(3) 公允价值调整和重估价。

【例 18-9】某项资产的成本为 100 万元,账面金额由 80 万元重估为 150 万元。计税时没有作相应的调整。税法计税折旧为 30 万元,税率为 33%,假设企业预期通过使用资产收回其账面金额。

该资产的计税基础=100-30=70 (万元)

应纳税暂时性差异=150-70=80 (万元)

应确认的递延所得税负债=80×33%=26.4 (万元)

(4) 企业合并。

暂时性差异可能产生于购买式企业合并,在购买日,企业应将递延所得税资产或递延所得税负债确认为可辨认资产和负债,从而这些递延所得税资产和负债会影响商誉。但企业不应确认商誉本身形成的递延所得税负债和递延所得税资产。

【例 18-10】某企业购买一个拥有可抵扣暂时性差异 100 万元的子公司,购买时的税率是 33%。在确定此项购买形成商誉 500 万元时,没有确认为一项可辨认资产。商誉在 20 年内摊销。购买后两年,企业估计未来应税利润很可能足以抵扣各种可抵扣暂时性差异。

企业应确认一项递延所得税资产=100×33%=33 万元,同时在利润表内确认递延所得税收益 33 万元。同时企业也应减少商誉成本 33 万元和累计摊销额 3.3 万元(两年摊销额),余额 29.7 万元在利润表内确认为一项费用。结果,商誉的成本和相关的累计摊销额分别减至为 500-33=467 万元和 50-3.3=46.7 万元,它们如同在企业合并日已将递延所得税资产 33 万元确认为可辨认资产。

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

(1) 准则要求不确认商誉所产生的递延所得税负债。

【例 18-11】假如甲企业以 450 万元购入乙企业,购买日各项资产、负债的公允价值及其计税基础如下:

单位:万元

项 目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	200	150	50
应收账款	150	150	0
存 货	120	100	20
其他应付款	(20)	0	(20)
合 计	450	400	50

假定乙企业适用的所得税税率为 33%,则该合并中应确认递延所得税负债及商

誉为：

$$\text{递延所得税负债} = 50 \times 33\% = 16.5 \text{ (万元)}$$

$$\text{净资产的公允价值} = 450 - 16.5 = 433.5 \text{ (万元)}$$

$$\text{商誉} = 450 - 433.5 = 16.5 \text{ (万元)}$$

税法规定商誉的成本通常是不可抵扣的，那么商誉的计税基础为零，商誉的账面价值与其零计税基础之间的差额是一项应纳税暂时性差异，但是准则规定不确认商誉所产生的递延所得税负债，原因在于商誉是一项剩余值，如果确认由商誉产生的递延所得税负债 $16.5 \times 33\% = 5.45$ 万元，则会进一步增加商誉的价值。

(2) 准则要求除企业合并以外的其他交易中，如果交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则由资产、负债的初始确认及后续确认所产生的递延所得税负债不予确认，以免使财务报表表达不清楚。

【例 18-12】企业打算使用一项账面价值为 100 万元的固定资产，使用年限为 5 年，然后再处置，残值为 0。税率为 33%。该资产的折旧在计税时不能抵扣。一旦处置，任何资本利得不纳税，任何资本损失不可抵扣。

企业不确认由此产生的递延所得税负债 33 万元，原因在于此次交易既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，它是由该资产的初始确认所产生的。第二年，该资产的账面金额为 80 万元，企业不确认递延所得税负债 26.4 万元，原因在于它是由该资产的初始确认所产生的后续确认。

(3) 准则要求对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异，应当确认相应的递延所得税负债。但是，同时满足下列条件的除外：①投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；②该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

【例 18-13】假如甲公司投资乙公司 1000 万元，占 40% 的股权，对该公司拥有控制权，当年投资发生后，乙公司实现净利 100 万元。

按照权益法核算，甲公司长期股权投资账面价值增加 $100 \times 40\% = 40$ 万元，同时确认投资收益 40 万元。但税法按照收付实现制确认投资收益，从而产生了应纳税暂时性差异。如果甲公司适用的所得税税率为 33%，乙公司税率为 20%，则甲公司应确认的递延所得税负债 $= 100/20\% \times (33\% - 20\%) \times 40\% = 26$ 万元。

(二) 可抵扣暂时性差异及递延所得税资产的确认

1. 产生可抵扣暂时性差异的情况

(1) 影响利润表的交易事项。

【例 18-14】某企业将应计产品包修成本 1000 万元确认为一项负债。该产品包修成本需于该企业支付索赔时才能抵扣税款。税率为 33%。

该负债的计税基础 = 0

可抵扣的暂时性差异 = 账面金额 1000 - 计税基础 0 = 1000 (万元)

应确认的递延所得税资产 $= 1000 \times 33\% = 330$ (万元)

(2) 公允价值调整和重估。

【例 18-15】某项固定资产的成本为 1000 万元，账面金额由 800 万元重估为 600

万元。计税时没有作相应的调整。累计计税折旧为 300 万元；税率为 30%。

该资产的计税基础 = $1000 - 300 = 700$ （万元）

产生的可抵扣暂时性差异 = $700 - 600 = 100$ （万元）

(3) 企业合并。

【例 18-16】假如甲企业以 450 万元购入乙企业，购买日各项资产、负债的公允价值及其计税基础如下：

单位：万元

项 目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	200	250	(50)
应收账款	150	150	0
存 货	120	100	20
其他应付款	(20)	0	(20)
合 计	450	500	(50)

假定乙企业适用的所得税税率为 33%，则该合并中应确认递延所得税资产及商誉为：

递延所得税资产 = $50 \times 33\% = 16.5$ （万元）

净资产的公允价值 = $450 + 16.5 = 466.5$ （万元）

商誉 = $450 - 466.5 = -16.5$ （万元）

但是准则规定也不确认负商誉所产生的递延所得税资产。

(4) 按照税法规定允许抵减以后年度利润的可抵扣亏损，也视同可抵扣暂时性差异。

注意：可抵扣的亏损视同可抵扣暂时性差异，以未来期间可取得的应纳税所得额为限，来确认相关的递延所得税资产。如果亏损较大，且缺乏证据表明企业未来期间将会有足够的应纳税所得额时，不应确认递延所得税资产。

【例 18-17】假设某企业亏损 1000 万元，按照税法规定可向后递延弥补亏损 5 年，假设有证据表明企业未来将会有足够的应纳税所得额，适用的税率为 33%。那么确认：

可抵扣暂时性差异 = 1000（万元）

递延所得税资产 = $1000 \times 33\% = 330$ （万元）

2. 不确认递延所得税资产的特殊情况

同时具有以下特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：

- (1) 该项交易不是企业合并；
- (2) 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）。

● 企业会计准则实务操作指南 ●

【例 18-18】某企业融资租入一项固定资产，会计上入账价值按照公允价值与最低租赁付款额现值中较低者确认为 90 万元，而税法上是按照租赁合同或协议中约定的租赁款确认为 100 万元。那么初始确认金额与计税基础之间存在的可抵扣暂时性差异 10 万元，就不能确认相关的递延所得税资产。

三、所得税的确认与计量

所得税包括当期所得税和递延所得税两个部分，其中：

当期所得税 = 应纳税所得额 × 当期适用税率

递延所得税 = 当期递延所得税负债的增加（－减少）－当期递延所得税资产的增加（＋减少）

递延所得税的确认：①一般情况下计入利润表；②企业合并产生的递延所得税调整商誉；③确认时计入权益的交易产生的递延所得税计入权益。

【例 18-19】某企业 2007 年 12 月 31 日资产负债表中有关项目金额及计税基础如下表：

单位：万元

项 目	账面价值	计税基础	本期应纳税暂时性差异	本期可抵扣暂时性差异
固定资产	150	120	30	—
无形资产	20	0	20	—
预计负债	10	0	—	10
合 计	—	—	50	10

该企业 2007 年期初递延所得税资产为 1 万元，期初递延所得税负债为 10 万元，适用的所得税税率为 33%，2007 年该企业应交所得税为 5.28 万元。

要求：计算该企业 2007 年所得税费用。

所得税费用 = 本期应交所得税 + (期末递延所得税负债 - 期初递延所得税负债) - (期末递延所得税资产 - 期初递延所得税资产)

确认的期末递延所得税负债 = $50 \times 33\% = 16.5$ (万元)

确认的期末递延所得税资产 = $10 \times 33\% = 3.3$ (万元)

递延所得税费用 = (期末递延所得税负债 16.5 - 期初递延所得税负债 10) - (期末递延所得税资产 3.3 - 期初递延所得税资产 1) = 4.2 (万元)

所得税费用 = 本期应交所得税 5.28 + 递延所得税费用 4.2 = 9.48 (万元)

【例 18-20】假设某公司 2006 年、2007 年和 2008 年每年应交所得税均为 3 万元，适用的所得税税率为 33%，2006 年计提资产减值准备 5 万元，2007 年资产减值准备转回 3 万元，2008 年资产减值准备转回 2 万元，无其他会计与税法差异，假设

2006 年初递延所得税资产为 0，所得税税率保持不变。要求计算各年的所得税费用。
计算如下表：

单位：万元

项 目	2006 年所得税费用	2007 年所得税费用	2008 年所得税费用
可抵减的暂时性差异①	5	2	0
税率②	33%	33%	33%
期末递延所得税资产： ③ = ① × ②	1.65	0.66	0
期初递延所得税资产： ④ = 上一年的③	0	1.65	0.66
递延所得税费用（收益） ⑤ = ③ - ④	(1.65)	0.99	0.66
应交的所得税⑥	3	3	3
所得税费用⑦ = ⑥ + ⑤	1.35	3.99	3.66

四、会计处理

（一）一般所得税的会计处理

一般所得税会计处理的步骤为：

步骤一，根据税法规定以税前会计利润为基础来确定应纳税所得额，计入“应交税费——应交所得税”。应纳税所得额 = 税前会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额。纳税调整增加额和纳税调整减少额都是由于会计和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同而产生的。例如，按会计制度规定核算时不作为收益计入会计报表，但在计算应纳税所得额时作为收益需要交纳所得税。

步骤二，根据资产和负债计税基数与账面价值的不同，来确定应纳税暂时性差异或可抵减暂时性差异。

步骤三，根据应纳税或可抵减暂时性差异来计算确定并计入“递延所得税负债”或“递延所得税资产”。

步骤四，根据“递延所得税负债”或“递延所得税资产”来调整“所得税费用”。
所得税费用 = 本期应交所得税 + (期末递延所得税负债 - 期初递延所得税负债) - (期末递延所得税资产 - 期初递延所得税资产)

在采用资产负债表核算递延所得税时，如果预计转回期的税率能够合理确定，发

● 企业会计准则实务操作指南 ●

生时按预计转回期的税率核算。另外，不论发生或是转销期间，如果税率变动，均应按变化后的税率进行调整。

【例 18-21】某企业从 2006 年 12 月 31 日购入价值 15000 万元的设备，预计使用期限 5 年，无残值。会计采用直线法计提折旧，税法采用年数总和法计提折旧。2007 年和 2008 年的所得税税率为 40%，从 2009 年起适用的所得税税率改为 30%。假定各年税前会计利润均为 5000 万元，无其他纳税调整事项。

步骤一，确定各年应交所得税，如下表。

单位：万元

年 份	税前会计利润 ①	纳税调整数 ②	应纳税所得额 ③ = ① ± ②	税率 ④	本期应交所得税 ⑤ = ③ × ④
2007	5000	(2000)	3000	40%	1200
2008	5000	(1000)	4000	40%	1600
2009	5000	0	5000	30%	1500
2010	5000	1000	6000	30%	1800
2011	5000	2000	7000	30%	2100

注：其中②是由于会计和税法折旧方法的不同而产生的纳税调整数。

步骤二、步骤三，确定应纳税暂时性差异，并确定递延所得税负债本期发生额，如下表。

单位：万元

年份	账面 价值 ⑥	计税 基数 ⑦	应纳税暂时性 差异期末余额 ⑧ = ⑥ - ⑦	税率 ⑨	递延所得税负 债期末余额 ⑩ = ⑧ × ⑨	递延所得税负 债期初余额 ⑪ = ⑩ 上年期末余额	递延所得税负 债本期发生额 ⑫ = ⑩ - ⑪
2007	12000	10000	2000	40%	800	0	800
2008	9000	6000	3000	40%	1200	800	400
2009	6000	3000	3000	30%	900	1200	(300)
2010	3000	1000	2000	30%	600	900	(300)
2011	0	0	0	30%	0	600	(600)

步骤四，确定本期所得税费用，如下表。