
审计

《企业会计准则第18号 - 所得税》 实务指南

德勤全球

Deloitte（“德勤”）泛指根据瑞士法律组成的社团性质的组织Deloitte Touche Tohmatsu（“德勤全球”）、其成员所/公司、以及他们的附属机构和关联机构。德勤全球是一个由全球各地众多的成员所/公司组成的组织，致力于提供卓越的专业服务及咨询。德勤全球重视客户服务，并在逾140个国家切实执行其全球性客户服务战略。德勤依托由约150,000名专业人士组成的全球网络，在审计、税务、企业管理咨询和财务咨询等四个领域为超过八成的全球最大型企业以及全国性大型企业、公共机构、当地的重要客户以及众多发展迅速的全球性公司提供专业服务。作为社团组织的德勤全球并不提供上述服务，由于法律规定及其他原因，某些成员所/公司不会在所有四个专业领域提供服务。作为一家根据瑞士法律组成的社团性质的组织，德勤全球和其任何成员所/公司之间对其相互的行为、疏忽或遗漏不承担任何责任。每一成员所/公司是一个冠以“Deloitte”、“Deloitte & Touche”、“Deloitte Touche Tohmatsu”、“德勤”或其他相关名称独立运营的法律实体。

德勤中国

德勤中国通过其众多的法律实体为客户提供专业服务，此等法律实体均是 Deloitte Touche Tohmatsu 德勤全球（瑞士会员性社团组织）的成员。

德勤是中国大陆及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一，共拥有7,000名员工，分布在北京、大连、广州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州和天津。

早在1917年，德勤于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

德勤中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，德勤更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

若需获得有关我们的更多资料，请浏览我们的网站www.deloitte.com/cn。

目录

1	序言	1
2	概述	5
3	基本概念释义	15
4	当期所得税	21
5	递延所得税	
	5.1 背景	27
	5.2 计税基础	30
	5.3 暂时性差异	35
	5.4 确认	41
	5.5 计量	46
	5.6 费用的确认	53
	5.7 列报及披露	56
6	专题	
	6.1 资产及负债的初始确认	65
	6.2 长期股权投资	70
	6.3 企业合并	76
	6.4 固定资产、无形资产及投资性房地产	91
	6.5 金融工具	97
	6.6 外币折算	101
7	首次执行	107
8	附录	
	8.1 列报及披露核对表	113
	8.2 企业会计准则第 18 号及其应用指南	114

釋例

例 4.1	计算当期应纳税所得额	23
例 5.1.1	应付税款法与按纳税影响会计法确认所得税费用的比较	27
例 5.2.1	资产的计税基础释例	31
例 5.2.2	负债的计税基础释例	33
例 5.2.3	没有账面余额的项目的计税基础释例	34
例 5.3.1	合并财务报表中的暂时性差异 - 内部交易存货未实现利润	36
例 5.3.2	应纳税暂时性差异 - 资产	38
例 5.3.3	应纳税暂时性差异 - 负债	38
例 5.3.4	可抵扣暂时性差异 - 资产	39
例 5.3.5	可抵扣暂时性差异 - 负债	39
例 5.4.1	不确认递延所得税负债情形 - 初始确认中产生	41
例 5.4.2	不确认递延所得税资产的情形 - 初始确认中产生	42
例 5.4.3	递延所得税资产 - 限制确认	45
例 5.5.1	递延所得税负债的计算	46
例 5.5.2	适用税率 - “两免三减”税收优惠期	48
例 5.5.3	资产负债表日已颁布在未来期间执行的税率	49
例 5.5.4	资产负债表日后的税率变动	50
例 5.5.5	资产收回方式对税率的影响	51
例 5.6.1	递延所得税费用计入当期损益	53
例 5.6.2	递延所得税费用计入所有者权益	54
例 5.7.1	所得税的会计政策	57
例 5.7.2	所得税费用(收益)与会计利润关系的披露	59
例 5.7.3	不同税收管辖区的单个调节	60
例 5.7.4	不同税收管辖区的单个调节	61
例 5.7.5	未确认暂时性差异的披露	62
例 6.1.1	资产初始确认时产生的应纳税暂时性差异 - 初始成本将来不得在税前抵扣	66
例 6.1.2	补偿尚未发生的费用的免税政府补助	67
例 6.1.3	不影响当期利润但影响应纳税所得额的交易或事项 - 开发费用资本化	68
例 6.1.4	不影响当期利润但影响应纳税所得额的交易或事项 - 与资产相关的应税政府补助	69

例 6.2.1	母公司个别财务报表与合并财务报表的暂时性差异不一致的情况	72
例 6.2.2	由于联营公司存在未分配利润而产生的暂时性差异	73
例 6.2.3	管理层意图处置对子公司、合营企业及联营企业投资	74
例 6.3.1	按收购日的公允价值确认被收购方的净资产	78
例 6.3.2	收购时确认的额外资产	79
例 6.3.3	收购时额外确认的递延所得税金额	81
例 6.3.4	收购时被收购方未确认的递延所得税资产	82
例 6.3.5	收购后对被收购方递延所得税的调整	85
例 6.3.6	收购后税率发生变动	87
例 6.3.7	递延所得税资产在收购后确认	88
例 6.3.8	递延所得税资产在收购后利用	89
例 6.3.9	抵销未实现利润的递延所得税影响	90
例 6.4.1	采用双倍余额递减法计提折旧	92
例 6.4.2	产品自用转为固定资产	92
例 6.4.3	在建工程试运行期间的净收入	93
例 6.4.4	使用寿命不确定的无形资产	94
例 6.4.5	以公允价值计量的投资性房地产	95
例 6.4.6	采用公允价值计量的投资性房地产转为自用	96
例 6.5.1	金融工具的初始计量	98
例 6.5.2	以公允价值计价的金融资产	98
例 6.5.3	混合金融工具	99
例 6.6.1	境外经营的记账本位币非当地计税货币	102

图表

表 2.1	确认递延所得税的五个步骤	8
表 2.2	主要原则变化	9
表 4.1	计算当期应纳税所得额的公式	22
表 5.3.1	时间性差异与暂时性差异的比较	37
表 5.3.2	识别应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异	40
表 6.1.1	资产或负债初始确认时产生的暂时性差异	65
表 6.2.1	关于对子公司、合营企业和联营企业投资是否应当确认递延所得税的分析	70

序言



1. 序言

欢迎阅读德勤关于所得税核算的最新实务指南。德勤希望本指南有助于您在实务中应用《企业会计准则第18号 - 所得税》。

财政部于2006年2月15日发布了《企业会计准则第18号 - 所得税》，该准则自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，并鼓励其他企业执行。新准则基本上与《国际会计准则第12号 - 所得税》一致。新准则要求采用资产负债表债务法核算资产负债表项目的暂时性差异，并确认、计量递延所得税，与目前普遍采用的应付税款法或采用纳税影响会计法对利润表的时间性差异核算递延所得税的会计核算方法相比，其确认、计量递延所得税的原则和方法发生了根本性的变化。尤其需要注意的是，虽然按照新准则的资产负债表债务法计算的递延所得税的金额可能与按照现行企业会计制度的纳税影响会计法计算的递延所得税金额相近，但新准则的理论基础却发生了实质性的改变，而且涉及范围也较广。

由于《企业会计准则第18号 - 所得税》引入了较多的新概念、新原则及新方法，本指南尝试通过实务中的大量案例来解释有关概念，介绍所得税会计的具体核算原则和方法。本指南分两部分，第一部分对《企业会计准则第18号 - 所得税》涉及的主要概念、递延所得税的确认、计量原则及方法作了较为详尽的解释和分析；第二部分介绍了准则在实务应用中的一些主要案例。

所得税会计的影响普遍且复杂，在尚未获得准则在实务应用中的广泛经验以前，我们无法预计所有可能产生的所得税会计问题。在编写本指南时，由于将于2008年1月1日起执行的《中华人民共和国企业所得税法》的实施条例尚未发出，因此，本指南仅对与

所得税会计在实务应用上相关的一些重要会计概念提供可行的指导意见，并不是针对现行税法编写的。

为方便使用者能及时取得更新的资料及案例，本实务指南会同时以电子格式在网站 www.casplus.com 中刊登，并根据实务及法规的发展定期更新有关内容。

我们提醒注意，准则在实务中的合理应用需重点考虑特定的交易或事项在会计及税法（特别是刚发出的企业所得税法）上的处理，本指南并不能代替阅读《企业会计准则第 18 号 - 所得税》、财政部发出的相关文件，以及相关税法，也不能代替使用者在编制财务报表时对有关当期及递延所得税确认、计量和列报所作出的专业判断。

本指南若有不足之处，恳请读者提出宝贵意见。

德勤

中国

2007 年 11 月

概述



2. 概述

综述

- 2.1 《企业会计准则第 18 号 – 所得税》（“所得税准则”）自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行，并鼓励其他企业执行。首次执行所得税准则需进行追溯调整。
- 2.2 所得税准则引入了新的所得税会计核算方法，涉及当期所得税及递延所得税的核算。所得税准则对递延所得税的核算要求与现行企业会计制度的纳税影响会计法相比，发生了根本性的改变，而在首次执行日可能需要涉及较大范围的追溯调整。

范围

- 2.3 所得税准则规范了所得税的会计处理，包括企业以应纳税所得额为基础确定的各种境内和境外税额。所得税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，应当按照所得税准则进行确认和计量。

现行企业会计制度对所得税会计的要求

- 2.4 在现行企业会计制度下，企业可以选择采用应付税款法或以利润表为基础的纳税影响会计法核算所得税。有关应付税款法与纳税影响会计法确认所得税费用的比较，详见例 5.1.1。
- 2.5 我国大多数企业是采用应付税款法核算所得税，即按税法规定计算得出应交所得税，并确认当期所得税费用。
- 2.6 以利润表为基础的纳税影响会计法是指企业确认利润表项目的时间性差异（即由于税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额的差异）对所得税的影响金额，按照当期应交所得税和时间性差异对所得税影响金额的合计，确认为当期所得税费用的方法。

- 2.7 预期时间性差异转回期间的适用税率发生变化时，按现行企业会计制度企业可选择采用债务法对以前期间已确认的递延所得税余额进行相应的调整，从而使递延所得税余额能真实反映其于资产负债表日的状况；又或采用较简单的递延法，不对以前期间已确认的递延所得税余额进行调整，仍按其发生时的税率计算。
- 2.8 按纳税影响会计法确认递延税款资产时，应当遵循谨慎性原则，合理预计在可抵减时间性差异转回期间内（一般为 3 年）是否有足够的应纳税所得额予以抵减。

所得税准则对所得税会计的要求

- 2.9 所得税准则关注资产负债表项目相关暂时性差异（即资产及负债的账面价值与其计税基础之间的差额）的所得税影响，并采用以下公式计算递延所得税：

$$\text{递延所得税资产或负债} = \text{暂时性差异} \times \text{税率}$$

因此，递延所得税的计算与暂时性差异和税率两个因素直接相关。

- 2.10 一项资产或负债的**计税基础**是计税时应归属于该资产或负债的金额。一项资产或负债的计税基础可以为零，也可能与该项资产或负债的账面价值相同或者不同。
- 2.11 所有时间性差异都是暂时性差异，但不是所有暂时性差异也是时间性差异。暂时性差异分两类：**应纳税暂时性差异**和**可抵扣暂时性差异**。**应纳税暂时性差异**会导致未来报告期间应交所得税的增加，产生递延所得税负债；**可抵扣暂时性差异**则会导致未来报告期间应交所得税的减少，产生递延所得税资产。

- 2.12 资产的账面价值**高于**其计税基础，或负债的账面价值**低于**其计税基础时会产生应纳税暂时性差异。例如，当资产的计税折旧年限比会计折旧年限短时，则会产生应纳税暂时性差异。又如，以公允价值计量的金融负债由于其公允价值下降，使得负债的账面金额减少，但相关利得将于负债清偿时才计税，则会产生负债的应纳税暂时性差异。

资产：	账面价值 > 计税基础	➔	产生应纳税暂时性差异
负债：	账面价值 < 计税基础		

- 2.13 资产的账面价值**低于**其计税基础，或负债的账面价值**高于**其计税基础时会产生可抵扣暂时性差异。例如，企业按会计准则规定计提资产减值准备，但相关损失只能于资产出售或报废时才能在税前确认，则会产生可抵扣暂时性差异。又如企业按照会计准则预计质量保证损失并将其确认为一项预计负债，但该项负债直至清偿时才允许在税前抵扣，则会产生负债的可抵扣暂时性差异。

资产：	账面价值 < 计税基础	➔	产生可抵扣暂时性差异
负债：	账面价值 > 计税基础		

2.14 根据所得税准则，递延所得税的确认和计量的步骤，具体见表 2.1。

表 2.1 确认递延所得税的五个步骤

第 1 步： 计算资产负债表中各项资产及负债的计税基础；

第 2 步： 计算资产负债表中各项资产及负债的暂时性差异 (如有)；

第 3 步： 识别会产生递延所得税资产或递延所得税负债的暂时性差异；

第 4 步： 以预期的适用税率（预计暂时性差异转回期间的适用税率）乘以各项暂时性差异计算递延所得税资产或负债的余额；

第 5 步： 将递延所得税资产或负债余额的变动确认为损益、权益或调整商誉。

本指南第 5 章将对上述五个步骤进行详细讨论。

2.15 所得税准则与现行企业会计制度下的纳税影响会计法相比，主要原则的变化见表 2.2。

表 2.2 主要原则变化	
现行企业会计制度的 纳税影响会计法	所得税准则
<p>仅考虑影响利润表时间性差异的项目。</p>	<p>关注资产负债表项目，考虑资产负债表日关于所有资产及负债的暂时性差异。所有时间性差异都是暂时性差异，但不是所有暂时性差异也是时间性差异。</p>
<p>当预期时间性差异转回期间的适用税率发生变化时，需考虑是否需要以前期间已确认的递延所得税余额进行相应的调整，现行企业会计制度允许采用债务法或递延法核算。</p>	<p>只允许采用债务法核算。</p>
<p>确认递延所得税资产时，通常以未来三年很可能获得用来抵扣的应纳税所得额为限。</p>	<p>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，确认递延所得税资产，但不再将时间限定为三年。</p>

重大影响

2.16 与纳税影响会计法相比，所得税准则对递延所得税的核算发生了重大变化。现将产生重大影响的部分难点概述如下：

以公允价值计量的资产及负债

2.17 以公允价值计量的资产和负债，由于其计税基础为历史成本，故其公允价值变动均会对所得税产生影响。公允价值变动计入所有者权益的资产和负债，其递延所得税影响也计入所有者权益；公允价值变动计入损益的资产和负债，其递延所得税影响也计入当期损益。(详见第 6.5 章)

企业合并

2.18 根据《企业会计准则第 20 号—企业合并》的规定，在非同一控制下的企业合并，合并方取得被合并方的资产和负债在其合并财务报表中按公允价值确认，但如果被合并方的资产及负债的计税基础并没有改变，由此资产和负债的公允价值与其计税基础存在暂时性差异，需确认相应的递延所得税资产或负债。但商誉在初始确认时不确认递延所得税影响。(详见第 6.3 章)

混合金融工具

2.19 根据《企业会计准则第 37 号—金融工具列报》的规定，如果混合金融工具中的权益部分和负债部分于初始确认时应当进行分拆并单独确认，但在计算其计税基础时如果不予分拆，则会产生一项暂时性差异，因此可能需要确认相关的递延所得税负债。

2.20 于初始确认时分拆后，混合金融工具中的负债部分将按照实际利率法确认利息费用，由此增加了负债部分的账面金额，减少了相对应的负债部分的账面金额与计税基础的差异，也相应减少了递延所得税负债的账面金额。(详见第 6.5 章)

長期股权投资

- 2.21 如果子公司、合营企业和联营企业在分配利润予投资方时，投资方需额外缴付税款，或投资方意图处置其持有的子公司、合营企业或联营企业的股权投资时，其在核算其所占子公司、合营企业及联营企业权益份额时将会产生暂时性差异，除非投资者能够控制暂时性差异转回的时间且暂时性差异在可预见的未来可能不会转回，否则应当确认此类暂时性差异的递延所得税负债。(详见第 6.2 章)

首次执行

- 2.22 所得税准则自 20X7 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。首次执行所得税准则时需进行追溯调整，具体详见本指南第 7 章。
- 2.23 鉴于所得税准则与现行企业会计制度的纳税影响会计法相比发生了根本性的变化，企业于首次执行日需全面评估各项资产及负债的所得税影响，并需付出很大努力收集及分析有关的列报信息，可能还需要修改会计及信息系统以保证其能提供以前期间未做要求的信息。

基本概念释义



3. 基本概念释义

3.01 会计利润

指一个期间内扣除所得税费用前的损益。

3.02 应纳税所得额

应纳税所得额指根据有关税法的规定计算的一个期间内应当缴纳所得税的所得额。

3.03 当期所得税费用

当期所得税费用指根据一个期间的应纳税所得额计算的当期应交所得税金额。

$$\text{当期所得税费用} = \text{当期应纳税所得额} \times \text{税率}$$

3.04 所得税费用

所得税费用指计入当期损益的当期所得税费用和递延所得税费用的总金额。

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税费用} + \text{递延所得税费用}$$

3.05 计税基础

一项资产或负债的计税基础指在计税时确认的资产或负债金额。

资产的计税基础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。

负债的计税基础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。

3.06 暂时性差异

暂时性差异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。

$$\text{暂时性差异} = \text{账面价值} - \text{计税基础}$$

暂时性差异包括以下两种：

- (1) 应纳税暂时性差异；及
- (2) 可抵扣暂时性差异。

3.07 应纳税暂时性差异

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（即：在未来计税时的可抵扣金额将小于其账面价值，因此将增加未来的应纳税所得额）。

3.08 可抵扣暂时性差异

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（即：在未来计税时的可抵扣金额将大于其账面价值，因此将减少未来的应纳税所得额）。

3.09 递延所得税资产

递延所得税资产指根据以下各项计算的未来期间可收回的所得税金额：

- (1) 可抵扣暂时性差异；
- (2) 结转后期的未利用的可抵扣亏损；及
- (3) 结转后期的未利用的税款抵减。

$$\begin{array}{l}
 \text{可抵扣暂时性差异} \times \text{未来适用税率} \\
 \text{或} \\
 \text{递延所得税资产} = \text{未利用可抵扣亏损} \times \text{未来适用税率} \\
 \text{或} \\
 \text{未利用税款抵减}
 \end{array}$$

3.10 递延所得税负债

递延所得税负债指根据应税暂时性差异计算的未来期间应交所得税金额。

$$\text{递延所得税负债} = \text{应纳税暂时性差异} \times \text{未来适用税率}$$

当期所得税



4. 当期所得税

摘要

- 4.01 当期所得税指根据一个期间的应纳税所得额计算的应交所得税金额，是企业按照税法规定计算确定的预期应缴纳的与会计期间相关的所得税额。

$$\text{当期所得税费用} = \text{当期应纳税所得额} \times \text{税率}$$

当期所得税资产及负债的确认

- 4.02 所得税准则规定，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。

当期所得税资产及负债的计量

- 4.03 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。
- 4.04 所得税准则禁止对递延所得税资产及负债进行折现，但并未规定说明是否允许对当期所得税资产及负债进行折现。因当期所得税负债通常在相对较短的期间内偿付，其货币时间价值的影响一般可以不予考虑。但是，如果某些国家的税法允许企业在超过正常偿付期延期支付应交税款时，理论上应对预计的现金流量采用适当的折现率调整为现值。

计算当期所得税费用时的纳税调整事项

- 4.05 根据税法的有关规定，某些已在会计上确认的收入及费用在计算当期应纳税所得额时可能不予确认；同样，某些在计算应纳税所得额时确认的收入及费用在会计上也可能不予确认，因此在计算当期的应纳税所得额时，通常以利润表为基础对上述事项进行调整后计算。

4.06 关于计算当期应纳税所得额的公式，详见表 4.1。

表 4.1 计算当期应纳税所得额的公式

会计利润/亏损	XX
加： 税法规定不予抵扣但会计上已确认的费用	XX
税法规定可以确认但在会计上不予确认的收益	XX
减： 税法规定可以抵扣但会计上不予确认的费用	(XX)
税法规定不予确认但在会计上确认的收益	(XX)
应纳税所得额	<u>XX</u>

例 4.1 计算当期应纳税所得额

A 公司于 20X5 年度的会计利润为 \$10,000。

公司 20X5 年度支付罚款 \$300 (不可税前抵扣)，国债利息收入 \$1,200 (该收入免税)。公司当年的会计折旧费用为 \$450，税法允许扣除的折旧为 \$600；20X5 年公司因诉讼事项预计的负债为 \$775 (20X4 年：\$625)，该费用于支付时可以税前抵扣。20X4 年因诉讼事项预计的负债 \$625 已于 20X5 年支付。除此以外，没有其他对所得税产生影响的项目。公司的税率为 30%。

会计利润/亏损：	10,000
加： 税法不予抵扣但在会计上确认的费用：	
- 罚款	300
- 折旧	450
- 预计负债	775
减： 税法允许抵扣但在会计上不确认的费用：	
- 计税折旧	(600)
- 支付诉讼损失	(625)
减： 税法不予确认但在会计上确认的收益：	
- 国债利息收入	<u>(1,200)</u>
应税利润/亏损：	<u>9,100</u>
当期所得税 @ 30%：	<u><u>2,730</u></u>

当期所得税费用的确认

4.07 一般来说，当期的所得税费用应计入当期损益。但在少数情况下，一些直接计入所有者权益的交易或事项，其相关的当期所得税费用也计入所有者权益；企业合并产生的当期所得税则作为收购产生的商誉的调整。

前期金额的调整

- 4.08 对于当期所得税负债或资产的最终支付或退还金额高于或低于前期财务报表的确认金额时应当如何处理的问题，所得税准则并未作出规定。一般来说，如果该项差异符合《企业会计准则第 28 号 - 会计政策、会计估计变更和差错更正》定义的差错时，应当追溯调整前期财务报表。但在其他情况下则将有关调整计入当期损益。
- 4.09 根据《企业会计准则第 28 号 - 会计政策、会计估计变更和差错更正》，差错是指没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成的省略和错报：
- (1) 编制前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；
 - (2) 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。

列报与披露

- 4.10 有关所得税准则中资产负债表及利润表中当期所得税的列报及其披露要求详见本指南第 5.7 章。

递延所得税



5. 递延所得税

5.1 背景

5.1.1 根据现行企业会计制，企业可选择采用应付税款法或纳税影响会计法核算所得税。

应付税款法

5.1.2 应付税款法下，利润表中的所得税费用为按照税法确认的当期应交所得税额。该种会计处理方法使利润表中的所得税费用采用税务基础而非会计基础进行确认和计量，导致所得税费用的确认和计量基础与其他各会计要素的不一致。

纳税影响会计法

5.1.3 纳税影响会计法按影响利润表的时间性差异(即由于税法与会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额的差异)计算递延所得税费用，当期应交所得税和因时间性差异产生的递延所得税费用合计是当期所得税费用。但该方法并未涉及一些不影响利润表的交易或事项，比如在非同一控制下的企业合并，对如何在合并财务报表中确认和计量因对可辨认资产及负债按公允价值计量而产生的递延所得税影响未予以规范(详见第 6.3 章)。

例 5.1.1 应付税款法与纳税影响会计法确认所得税费用的比较

某公司 20X3 及 20X4 年度每年(税前)利润总额均为\$1,000。于 20X3 年度，公司就未来产品保修计提了\$200 预计负债。公司于 20X4 年度实际支付了该保修费用，并可于 20X4 年在税前列支。公司 20X3 及 20X4 年度所得税税率均为 30%。

(1) 采用应付税款法:

	20X3	20X4
利润总额	1,000	1,000
预计保修费用	200	(200)
应纳税所得额	1,200	800
所得税费用 (30%)	(360)	(240)
净利润	640	760

(2) 采用纳税影响会计法

	20X3	20X4
利润总额	1,000	1,000
预计保修费用	200	(200)
应纳税所得额	1,200	800
当年应纳所得税(30%)	(360)	(240)
预计保修费用产生的递延所得税(\$200x30%)	60	(60)
所得税费用	(300)	(300)
净利润	700	700

第(1)种方式是按照当期应交所得税确认利润表中的所得税费用。该种方式下，财务报表中不确认由于该项产品保修负债可以抵减未来的应纳税所得额而产生的经济利益流入；第(2)种方式则通过按权责发生制确认该项产品保修负债可以抵减未来的应纳税所得额而产生的经济利益流入，确认一项递延所得税资产，以按照与其他收入、费用一致的确认和计量基础确认所得税费用。

按上面两种方法计算的 20X3 及 20X4 年度的所得税费用之和均为\$600，净利润之和均为\$1,400。

资产负债表债务法

- 5.1.4 所得税准则要求采用资产负债表债务法，关注在资产负债表日资产负债表上的所有资产及负债相关的暂时性差异的所得税影响。
- 5.1.5 所有时间性差异都是暂时性差异，但不是所有暂时性差异也是时间性差异。比如在非同一控制下的企业合并中，合并方取得被合并方的资产和负债按公允价值确认，但被合并方的资产及负债的计税基础通常为其账面价值。因此，如果资产和负债的公允价值与其账面价值存在差异，则会产生暂时性差异，需确认相应的递延所得税资产或负债。但按现行企业会计制度的纳税影响会计法，则不用考虑其所得税影响。(另详见第 6.3 章)
- 5.1.6 以下是其他情况下产生的是暂时性差异而非时间性差异的例子：
- 资产或负债初始确认的账面金额不同于其初始计税基础 (参见第 6.1 章)；
 - 子公司、联营企业或合营企业没有向母公司或投资者分配全部利润 (参见第 6.2 章)；
 - 重估资产而在计税时不作相应调整 (参见第 6.4 及 6.5 章)；
 - 企业的非货币性资产和负债以记账本位币计量，但是应税利润或亏损由另外一种货币确定 (参见第 6.6 章)。

5.2 计税基础

- 5.2.1 按所得税准则的规定，递延所得税须根据资产及负债产生的暂时性差异按适用税率予以确定，而在确定暂时性差异前则应先确定相关资产及负债的计税基础。
- 5.2.2 所得税准则规定企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产或负债的**计税基础**概念对按照所得税准则采用资产负债表法核算递延所得税来说，是一个非常重要的概念。

摘要

- 5.2.3 暂时性差异（及产生的递延所得税资产及负债）的核算取决于企业对资产负债表中各项资产及负债计税基础的合理识别。
- 5.2.4 资产或负债的**计税基础**是计税时应归属于该项资产或负债的金额。

资产的计税基础

- 5.2.5 一项资产的计税基础是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规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

$$\text{资产的计税基础} = \text{未来可税前列支的金额}$$

- 5.2.6 这些应税经济利益一般可通过使用或出售资产获得利益。
- 5.2.7 企业可以从资产产生超过该资产账面价值的经济利益。例如某项资产的公允价值比其账面价值超出很多，在此情况下，所得税准则并未要求企业估计有关资产的未来经济利益，反之，计算递延税时，会假定该等经济利益等于资产的账面价值，即所得税准则只要求考虑在资产负债表上确认的项目的所得税影响。
- 5.2.8 此外，计量计税基础时需考虑的是未来纳税后果，与过去的纳税后果无关，因后者在核算当期所得税时已经考虑其影响。

无纳税影响时

- 5.2.9 如果资产产生的经济利益不予计税，则该资产的计税基础等于其账面价值。
- 5.2.10 当资产或负债的计税基础与其账面价值存在差异时才会产生递延所得税。因此，如果资产产生的经济利益不予计税，则从资产收回其账面价值的过程中不会产生任何纳税后果，该资产的计税基础等于其账面价值。
- 5.2.11 关于资产的计税基础释例，详见以下释例 5.2.1。

例 5.2.1 资产的计税基础释例

- 一台机器的原值为**\$100**，会计上按加速折旧法计算的累计折旧余额为**\$40**，税法上按照直线法计算的累计折旧余额为**\$30**。该机器的账面价值为**\$60**，但将来可税前列支的金额是**\$70**，因此其计税基础为**\$70**。
- 存货的账面余额为**\$200**，存货跌价准备为**\$30**，净值为**\$170**，计提的存货跌价损失不能在税前抵扣。该存货的计税基础为**\$200**。
- 应收国债利息为**\$200**，国债利息收入免税。该国债利息收入收到时将不需纳税，因此其计税基础即为其账面价值**\$200**。
- 应收账款的余额为**\$300**，相关的收入已纳入当期的应纳税所得额。收到该应收账款时不需纳税，该应收账款的计税基础为**\$300**。
- 已资本化开发支出余额**\$200**，但该项支出于发生当期已在税前抵扣。由于该项支出所形成的无形资产在以后期间可税前列支的金额是**\$0**，因此该项开发支出的计税基础为零。

- 年初购入一项投资性房地产，初始成本\$2,000，按公允价值计量，年末公允价值为\$2,100。假设按照税法规定，该项房地产可自购入当月起按直线法分 20 年计提折旧，假设不考虑预计净残值的影响。该项房地产的计税基础为 \$1,900（初始成本\$2,000-计税折旧\$100）。

负债的计税基础

5.2.12 一项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。

$$\text{负债的计税基础} = \text{账面价值} - \text{未来可税前抵扣的金额}$$

5.2.13 一般来说，负债的确认及偿还不会影响企业的损益或应纳税所得税额，因此如果一项负债的清偿不会产生任何纳税后果，则该项负债的计税基础即为其账面价值。

5.2.14 但如果负债是一项预收收入，在所得税准则下，以上公式仍然适用，但《国际会计准则第 12 号 — 所得税》另外指出，该预收收入的计税基础可以按其账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时不可计税的收入金额得出。

$$\text{预收款的计税基础} = \text{账面价值} - \text{未来不可计税的收入金额}$$

5.2.15 关于负债的计税基础释例，详见以下释例 5.2.2。

例 5.2.2 负债的计税基础释例

- 预计负债余额为**\$200**，相关的支出在实际支付时才可抵减当期的应纳税所得额。该项预计负债未来支付时可税前列支的金额为**\$200**，因此其计税基础为零。
- 流动负债中有余额为**\$100**的应计罚款，计税时该项罚款不可抵扣。该项应计罚款未来可税前列支的金额为零，因此其计税基础为**\$100**。
- 一项银行借款的账面余额为**\$2,000**。归还该借款时不会产生任何纳税后果，因此其计税基础等于其账面余额**\$2,000**。
- 发行可转换债券**\$2,000**，初始确认时将其权益成分(**\$200**)和负债成分(**\$1,800**)进行分拆并单独确认，但在计税时不予分拆。该项应付可转换债券负债部分的账面余额为**\$1,800**，但其计税基础为**\$2,000**。
- 收到预收款**\$200**，会计上尚不符合收入确认条件，但计税时与会计确认原则相同。由于该预收款将来计税时会计入应纳税所得额，因此该项预收款未来不可计税的收入金额为零，因此其计税基础为**\$200**。
- 收到预收款**\$200**，会计上尚不符合收入确认条件，但税务上于收到时计入当期的应纳税所得额。由于该项预收款将来在财务报表上确认时，其不用计入应纳税所得额，因此该项预收款未来不可计税的收入金额为**\$200**，因此其计税基础为零。
- 售后租回的未实现利润确认为递延收益，余额为**\$200**，该项收益已计入当期应纳税所得额。该项递延收益未来不可计税的收入金额为**\$200**，因此其计税基础为零。
- 收到一项与固定资产相关的政府补助，金额为**\$2,000**并计入递延收益，假设收到该项补助时不需交税。该递延收益在未来不可计税的收入金额为**\$2,000**，故其计税基础为零。(另参见例 6.1.2 关于其确认递延所得税资产的豁免)

- 收到一项与固定资产相关的政府补助，金额为**\$2,000**并计入递延收益，假设收到该项补助时需要交税，该固定资产的折旧允许在税前抵扣。*该递延收益未来不可计税的收入金额为**\$2,000**，故其计税基础为零。*

没有账面余额的项目的计税基础

- 5.2.16 也有一些项目，其在资产负债表中的账面余额为零，但是，按照税法的有关规定，其对未来报告期间计算的应纳税所得额会产生影响，该等项目的计税基础并非为零。

例 5.2.3 没有账面余额的项目的计税基础释例

某企业于 20X4 年 1 月发生开办费**\$250**，并于发生时计入损益。按照税法的有关规定，开办费应在企业开始生产经营当月起 5 年内摊销。假设该企业于 20X4 年 1 月正式开始生产经营。于 20X4 年 12 月 31 日，该项开办费的账面余额为零，但其计税基础为**\$200**，等于其初始成本**\$250** 减按税法规定的摊销额**\$50** ($\$250/5$)。

管理层意图的影响

- 5.2.17 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预期收回资产或清偿负债的不同方式的所得税影响，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。
- 5.2.18 纳税后果可能会因为收回资产或清偿负债的方式不同而不同。资产的计税基础可能会因管理层意图通过出售或使用收回资产的账面价值，从而产生不同的纳税后果。
- 5.2.19 有关管理层意图对递延所得税的影响详见第 5.5.10 至 5.5.11 段。

5.3 暂时性差异

摘要

5.3.1 所得税准则要求确认与暂时性差异相关的递延所得税。当资产或负债的账面价值与其计税基础存在差异时则产生了暂时性差异。但是对大多数交易来说，会计处理与税务处理并无差异，因此也不会产生暂时性差异或递延所得税。

5.3.2 所得税准则将**暂时性差异**定义为资产负债表中资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差异。

$$\text{暂时性差异} = \text{账面价值} - \text{计税基础}$$

5.3.3 产生暂时性差异的情况很多，例如：

- 当收入或费用计入当期的会计利润但被计入另一期间的应纳税所得额时（这是我们熟悉的纳税影响会计法下“时间性差异”）；
- 资产按公允价值计量，但其计税基础并无改变；
- 企业合并中，当资产或负债的账面价值调整至其收购当日的公允价值，但资产及负债的计税基础仍采用合并前的账面价值时；
- 产生于资产或负债的初始确认，如取得某项资产的全部或部分成本在计税时不可以抵扣。

5.3.4 鉴于所得税准则在确认递延所得税时包含多项例外规定，并非以上的暂时性差异均会产生递延所得税资产或递延所得税负债，确认递延所得税的例外情况详见本指南第 5.4 章。

5.3.5 编制合并财务报表时，暂时性差异通过比较以下数据得出：

- 合并资产负债表中各项资产、负债的账面价值；及
- 纳税时归属每项资产或负债的金额；如果按集团内每家子公司单独计算应纳税所得额，则计税基础应将每家子公司的计税基础汇总后得出；如果税务部门允许以集团合并为基础计算应纳税所得额，则计税基础应取自合并的税务数据。

例 5.3.1 合并财务报表中的暂时性差异 - 内部交易存货未实现利润

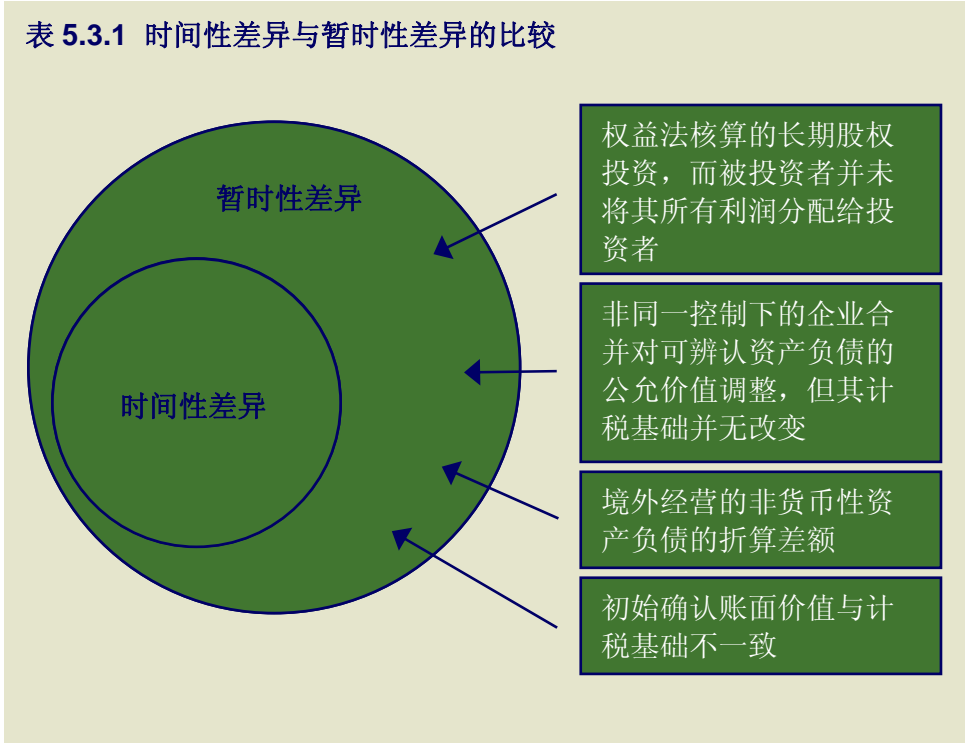
母公司向子公司销售存货\$1,000，销售成本为\$800。资产负债表日子公司尚未对外销售该存货。编制合并财务报表时，抵销内部交易未实现利润\$200后，该存货的账面价值为\$800。假设集团需单独计算每一家子公司的应纳税所得额，则在确定该存货的计税基础时，应按子公司购入存货的实际成本\$1,000计算。(另参见例 6.3.9)

时间性差异和暂时性差异比较

- 5.3.6 所得税准则介绍了暂时性差异的概念，而现行企业会计制度下的纳税影响会计法则侧重于时间性差异。为了掌握所得税准则，首先需要了解这两个概念的区别。
- 5.3.7 时间性差异是由于税法与会计准则及制度确认某项收入或费用的期间不同，从而导致当期应纳税所得额与会计利润（于某一个期间产生而在其后的一个或多个期间内转回）产生差额的差异。暂时性差异是一项资产或负债的计税基础与其账面价值之间的差异。
- 5.3.8 所有的时间性差异均为暂时性差异；但不是所有暂时性差异均是时间性差异。

5.3.9 时间性差异与暂时性差异的关系见表 5.3.1。

表 5.3.1 时间性差异与暂时性差异的比较



5.3.10 所得税准则并没有提及“永久性差异”的概念，但对此类项目的会计处理与按现行企业会计制度的纳税影响会计法进行核算得出的结果，一般来说应是一致的。

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

应纳税暂时性差异

- 5.3.12 **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，将导致产生应纳税金额的暂时性差异。
- 5.3.13 应纳税暂时性差异是产生未来应纳税所得额的差异，它增加了未来的应纳税所得额，因而产生了一项递延所得税负债。
- 5.3.14 资产的账面价值高于其计税基础时将产生应纳税暂时性差异。例如，资产的计税折旧金额较会计折旧金额大的情况。应纳税暂时性差异将产生递延所得税负债。

例 5.3.2 应纳税暂时性差异 - 资产

一项设备原价为**\$200**，累计折旧为**\$50**，按照税法规定已确认的计税折旧为**\$80**。

该项资产的计税基础是**\$120**。通过使用该项资产收回其账面价值时，可以从该项资产取得应纳税所得额**\$150**，而可以抵减未来应纳税所得额的金额为**\$120**，当该资产以账面价值收回，将产生**\$30**的应纳税所得净额，因此这是应纳税暂时性差异。

- 5.3.15 负债的计税基础高于其账面价值时，将产生应纳税暂时性差异。

例 5.3.3 应纳税暂时性差异 - 负债

某项外币贷款：本金**\$500**；账面价值**\$450**；所产生的**\$50**汇兑收益已经计入损益，但假定税法不允许其计入当期的应纳税所得额。

在清偿该外币贷款时，应纳税所得为**\$50**，没有可抵减未来应纳税所得额的金额。

如果按该负债账面价值清偿时，则产生**\$50**的应纳税所得净额，因此这是应纳税暂时性差异。

可抵扣暂时性差异

- 5.3.16 **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。
- 5.3.17 可抵扣暂时性差异是减少未来应纳税所得额的差异，它减少了未来的应纳税所得额，因而产生了一项递延所得税资产。
- 5.3.18 资产的账面价值小于其计税基础时，将产生一项可抵扣暂时性差异。

例 5.3.4 可抵扣暂时性差异 - 资产

存货的账面余额为\$200，计提了存货跌价准备\$50。

该项存货的计税基础是\$200。通过销售收回该项存货账面价值时，可以取得应纳税所得额\$150，而可以抵减未来应纳税所得额的销售成本为\$200，当该存货按账面价值\$150出售，将还有\$50的可以抵减未来应纳税所得额的销售成本，因此产生可抵扣暂时性差异。

- 5.3.19 负债的账面价值大于其计税基础时，将产生一项可抵扣暂时性差异。

例 5.3.5 可抵扣暂时性差异 - 负债

预计诉讼准备为\$200，相关损失在实际支付时抵减当期的应纳税所得额。

该项预计负债未来可税前列支的金额为\$200，因此其计税基础是零。清偿该项负债时，并不产生应纳税所得额，但是可以抵减未来应纳税所得额的金额为\$200，如果该负债以账面价值\$200清偿，将可于实际支付时抵减\$200的当期应纳税所得额，因此产生可抵扣暂时性差异。

5.3.20 由于负债的计税基础是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或未来不可计税的收入金额，而暂时性差异则等于账面价值减去计税基础，因此负债的暂时性差异实质等于其未来可税前抵扣的金额或未来不可计税的收入金额。

$$\text{负债的暂时性差异} = \begin{matrix} \text{未来可税前抵扣的金额} \\ \text{或} \\ \text{未来不可计税的收入金额} \\ \text{(适用于负债是一项预收款的情况)} \end{matrix}$$

5.3.21 下表列示了识别一项暂时性差异是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异的简要公式。

表 5.3.2 识别应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异

资产：	账面价值 < 计税基础	→	可抵扣暂时性差异	→	递延所得税资产
	账面价值 > 计税基础	→	应纳税暂时性差异	→	递延所得税负债
负债：	账面价值 < 计税基础	→	应纳税暂时性差异	→	递延所得税负债
	账面价值 > 计税基础	→	可抵扣暂时性差异	→	递延所得税资产

5.4 递延所得税的确认

确认要求

应纳税暂时性差异

5.4.1 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：

- (1) 商誉的初始确认；或
- (2) 同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认：
 - 该项交易不是企业合并；及
 - 交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额；或
- (3) 对子公司、合营企业或联营企业的长期股权投资：
 - 投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；及
 - 该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

例 5.4.1 不确认递延所得税负债情形 - 初始确认中产生

企业购入一项固定资产\$1,000，按5年直线法折旧，税率为15%。因未取得合法发票，其计提的折旧不得在税前列支，处置时其初始成本也不得抵应纳税所得额。

分析：由于该固定资产的账面价值与其计税基础(\$0)之间的暂时性差异(\$1,000)是由于资产的初始确认产生的，且其不是因企业合并产生的，交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，因此不确认递延所得税负债\$150(\$1,000 x 15%)。

第2年，该固定资产的账面价值为\$800，其计税基础仍是零，企业仍不应确认相应的递延所得税负债\$120(\$800 x 15%)，因为该项暂时性差异仍是由该资产的初始计量产生的。

可抵扣暂时性差异

5.4.2 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：

- (1) 该项交易不是企业合并；及
- (2) 交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额。

例 5.4.2 不确认递延所得税资产的情形 - 初始确认中产生

A 公司收到的与资产相关的政府补助\$500，该项政府补助免税，资产的折旧在以后期间不能于税前抵扣，A 公司按《企业会计准则第 16 号—政府补助》将该项政府补助确认为递延收益。

递延收益的账面余额\$500 与计税基础(\$0)之间的差额是一项可抵扣暂时性差异。由于该项可抵扣暂时性差异产生于递延收益的初始确认，既不是企业合并，且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，根据所得税准则关于初始确认中的例外规定的规定，A 公司不应当确认所产生的递延所得税资产。

5.4.3 企业与子公司、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：

- (1) 暂时性差异在可预见的未来很可能转回；
- (2) 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。

确认的例外情况

- 5.4.4 根据上文所述的确认要求，一般情况下，递延所得税资产及递延所得税负债均需予以确认，但由以下事项产生的除外：
- (1) 商誉的初始确认；或
 - (2) 产生于资产或负债的初始确认（除企业合并产生的外），且在交易发生时既不影响会计利润也不影响当期应纳税所得额；或
 - (3) 与对子公司、合营企业及联营企业的长期股权投资相关的某些暂时性差异。
- 5.4.5 除上述特殊情况外，将可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产还需满足特定标准，即很可能取得用以抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

递延所得税资产的确认

- 5.4.6 递延所得税资产是根据以下各项计算的未来期间可收回的所得税金额：
- (1) 可抵扣暂时性差异；
 - (2) 可结转后期的未利用的可抵扣亏损；及
 - (3) 可结转后期的未利用的税款抵减。
- 5.4.7 虽然可抵扣亏损及税款抵减不是因资产或负债的账面价值与其计税基础不同产生，但其性质与可抵扣暂时性差异相同，均可抵扣未来应纳税所得额和应交所得税。
- 5.4.8 根据所得税准则，所有可抵扣暂时性差异及未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减均需确认递延所得税资产，但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。

5.4.9 如果企业估计不是很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额，因而未确认递延所得税资产，企业应于期后各资产负债表日重新估计是否很可能获得足够的应纳税所得额，如果期后估计很可能获得应纳税所得额，则应于重新估计的当期确认原未予确认的递延所得税资产。

5.4.10 企业应于资产负债表日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利益。

未来可获得的应纳税所得额

5.4.11 只有当企业很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额时，递延所得税资产的账面价值才可能收回。因此，企业需要估计是否很可能取得足够的应纳税所得额。

5.4.12 企业在确定未来期间是否很可能取得应纳税所得额时，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。

5.4.13 以下标准可以帮助评估是否可以确认递延所得税资产：

- (1) 有足够的与同一税务部门及同一纳税主体有关的递延所得税负债，此等负债将于递延所得税资产预计转回期间或于可抵扣亏损能够转入期间转回；
- (2) 企业于递延所得税资产预计转回期间或于可抵扣亏损能够转入期间可能会有足够的与同一税务部门及同一纳税主体有关的应纳税所得额（从递延所得税负债转回以外的来源产生）；
- (3) 企业具有在合理期间产生应纳税所得额的税务计划机会。

可抵扣税务亏损

- 5.4.14 如果企业近年发生亏损的，确认递延所得税资产需特别谨慎。
- 5.4.15 未利用可抵扣亏损提供了“未来很可能没有应纳税所得额的有力证据”，如果在相关期间企业的递延所得税负债转回不足以抵销确认的递延所得税资产，则必须获得未来很可能取得足够的应纳税所得额的“其他有力证据”。
- 5.4.16 在对可抵扣亏损确认递延所得税资产时，需要考虑未利用可抵扣亏损是否源于不大可能重复发生的可识别原因。如果可抵扣亏损是由于重复发生的可识别原因引致，递延所得税资产可能不能予以确认。
- 5.4.17 企业的亏损状况将引起对其未来盈利情况的质疑。但是，企业的亏损也可能通过处置亏损经营单位、重组或降低经营成本来解决。
- 5.4.18 此外，在考虑确认可抵扣亏损的递延所得税资产时，应注意可抵扣亏损使用的限制。例如，根据我国税法，可抵扣亏损只能结转5年。

例 5.4.3 递延所得税资产 - 限制确认

某企业于 20X5 年 12 月 31 日的可抵扣暂时性差异为 \$10,000，应纳税暂时性差异 \$3,000，该可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异均将于 20X6 年度转回。预计 20X6 年度的应纳税所得额为 \$1,000，假若企业在 20X6 年后五年内均不能获得应纳税所得额，也未实施任何税务计划，所得税率为 33%。

分析：由于可抵扣暂时性差异在预计转回的期间，仅能获得预计同期转回的应纳税暂时性差异 \$3,000，以及应纳税所得额 \$1,000 可以抵扣，因此于 20X5 年 12 月 31 日确认的递延所得税资产金额为 \$1,320（\$4,000 x 33%）。

5.5 递延所得税的计量

计算递延所得税资产及负债

5.5.1 递延所得税资产及负债采用以下列公式计算：

$$\text{递延所得税资产} = \text{可抵扣暂时性差异} \times \text{税率}$$

$$\text{递延所得税负债} = \text{应纳税暂时性差异} \times \text{税率}$$

5.5.2 可结转后期的可抵扣亏损及税款抵减也会产生递延所得税资产，具体计算公式如下：

$$\text{递延所得税资产} = \begin{matrix} \text{未利用可抵扣亏损} \times \text{税率} \\ \text{或} \\ \text{未利用税款抵减} \end{matrix}$$

例 5.5.1 递延所得税负债的计算

某企业于 20X1 年年初以 \$100,000 购置了一项固定资产，资产的会计折旧年限为 5 年，计税折旧年限为 2 年，适用税率为 25%。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债
初始确认	100,000	100,000	-		
20X1	80,000	50,000	30,000	25%	7,500
20X2	60,000	0	60,000	25%	15,000
20X3	40,000	0	40,000	25%	10,000
20X4	20,000	0	20,000	25%	5,000
20X5	0	0	0	-	-

适用税率

- 5.5.3 递延所得税的余额以资产负债表日根据适用税法规定，按预期该暂时性差异转回期间执行的适用税率计算。
- 5.5.4 如果暂时性差异转回期间的适用税率不能确定，则一般采用当期税率计算。
- 5.5.5 如果未来期间的适用税率与本年度不同（如“两免三减”的税收优惠期），应当预计暂时性差异转回的期间，并按适用税率计算递延所得税资产或负债。

例 5.5.2 适用税率 - “两免三减” 税收优惠期

A 公司为一家外商投资企业，所得税税率为 30%，假设根据有关规定，A 公司可享受“两免三减半”的税收优惠政策，公司 20X1、20X2 年免缴企业所得税，20X3-20X5 年按减半税率 15% 缴纳企业所得税。

A 公司的一项固定资产成本为 \$12,000，会计上采用直线法分 6 年折旧，计税时可以采用直线法分 3 年折旧，20X1 年度为 A 公司首个获利年度。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	暂时性差异结转	当期税率	预计转回期间的税率	递延所得税负债
初始确认	12,000	12,000	-				
20X1	10,000	8,000	2,000	不适用	0%	15%	300 (2,000 x 15%)
20X2	8,000	4,000	4,000	不适用	0%	15%	600 (4,000 x 15%)
20X3	6,000	0	6,000	不适用	15%	15% 及 30%	1,200 (4,000 x 15% + 2,000 x 30%)
20X4	4,000	0	4,000	2,000	15%	不适用	900 (2,000 x 15% + 2,000 x 30%)
20X5	2,000	0	2,000	2,000	15%	不适用	600 (2,000 x 30%)
20X6	0	0	0	2,000	30%	不适用	0

从上表可以看出，在当期税率和暂时性差异预计转回期间税率不一致的情况下，有必要预估暂时性差异转回期间适用的税率。本例中，预计 20X1 年产生的暂时性差异会在 20X4 转回，因此，适用于递延所得税的税率是 15% 而不是 0%；同样，20X2 年和 20X3 年产生的暂时性差异会分别在 20X5 年及 20X6 年转回，并分别适用 15% 和 30% 的税率。

已执行的税率

- 5.5.6** 资产负债表日，对于递延所得税资产及递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间执行的适用税率计量。税法是否于资产负债表日已执行是显而易见的。但是，对于资产负债表日或之前颁布的新税率或税法，如果使其生效的程序还未完成，有必要确认其是否为实质上已执行的税率或税法。
- 5.5.7** 在确定预期暂时性差异转回期间执行的适用税率时，应按在资产负债表日已颁布在相关未来期间执行的税率为基础计算相对应的递延所得税。

例 5.5.3 资产负债表日已颁布在未来期间执行的税率

某企业于 20X6 年 12 月 31 日有应纳税暂时性差异 \$10,000，\$6,000 预计能于 20X7 年转回，余下 \$4,000 预计于 20X8 年转回。20X6 年当年的税率是 30%。于 20X6 年 12 月 15 日，政府公布了新的税收法规，根据新的税收法规该公司自 20X8 年 1 月 1 日起适用税率变更为 20%。

分析：由于新的税收法规在 20X6 年 12 月 31 日前已正式颁布在 20X8 年执行，因此在计算 20X6 年 12 月 31 日的递延所得税负债时，预计于 20X7 年转回的 \$6,000 应纳税暂时性差异按税率 30% 计算递延所得税，而于 20X8 年转回的 \$4,000 应纳税暂时性差异应按税率 20% 计算递延所得税，所以该公司于 20X6 年 12 月 31 日的递延所得税负债为 \$2,600。[($\$6,000 \times 30\%$) + ($\$4,000 \times 20\%$)]

资产负债表日后的税率变动

- 5.5.8** 资产负债表日后税率或税法发生变动的，无需对资产负债表日的递延所得税资产及负债的账面金额进行调整。但是，在影响十分重大以至于不披露将会影响财务报表使用者做出合理评价及决策的能力时，则需根据《企业会计准则第 29 号 - 资产负债表日后事项》进行披露。

例 5.5.4 资产负债表日后的税率变动

某企业于 20X5 年 12 月 31 日的递延所得税资产余额为 \$3,000，该余额是按照预期暂时性差异转回期间的适用税率 15% 计算的。但于 20X6 年 1 月 30 日，政府公布了一项新的税收法规，根据新的税收法规，该公司自 20X6 年 1 月 1 日起的适用税率将变更为 24%。假设企业 20X5 年度财务报表的批准报出日为 20X6 年 2 月 2 日。

分析：企业在 20X5 年度财务报表的批准报出日，虽然已知道暂时性差异未来转回期间的适用税率为 24%，但并不需要对 20X5 年 12 月 31 日的递延所得税余额进行调整，因为税收法规在 20X5 年 12 月 31 日并没有公布。如果税率变动的影响很大，企业需在财务报表附注中说明。

- 5.5.9 如果税收法规未发生变化，但税务部门在资产负债表日后颁布或修订了相关的纳税实务指引或解释，从而影响企业对其递延所得税余额的计算，则应当按照相关的指引或解释重新计算递延所得税余额，因为指引或解释是对资产负债表日适用税法的进一步解释或说明。

收回资产或清偿负债方式对适用税率的影响

- 5.5.10 递延所得税将根据企业收回资产或清偿负债的方式而确定，计算递延所得税的税率应当与企业预计收回资产或清偿负债的方式一致。
- 5.5.11 管理层预期收回资产或清偿负债的方式发生变化时，可能会影响相关递延所得税的计算。企业应当根据最新的预计资产收回或负债清偿方式，重新计算递延所得税余额，递延所得税余额的变动一般计入当期损益，但是，以前期间计入所有者权益的递延所得税的变动仍应计入所有者权益中。

例 5.5.5 资产收回方式对税率的影响

20X5 年年初，A 公司（一家内资企业）购买了 B 公司 20% 的股权，并对其有重大影响，投资的初始成本为 \$1,000。B 公司于 20X5 年度实现净利润 \$100，于 20X5 年 12 月 31 日该联营公司的净资产为 \$5,100，未宣告派发现金股利。A 公司所得税税率为 33%，B 公司的所得税税率为 15%。

于 20X5 年 12 月 31 日，该项长期股权投资的账面价值为 \$1,020（权益法），其计税基础为 \$1,000，产生暂时性差异 \$20。

- (1) 如果 A 公司打算长期持有 B 公司股权，并假设 B 公司的利润将向股东分配，按有关税法规定，当 B 公司分配利润予 A 公司时，A 公司须按适用税率 33% 计算的应纳税所得额减去 B 公司已按 15% 的税率交纳的所得税额后的差额补交所得税，因此 A 公司根据权益法核算的投资收益，应按有关税法规定确认一项递延所得税负债。相应的适用税率及递延所得税负债计算如下：

适用税率： $(33\% - 15\%) / (1 - 15\%) = 21.18\%$

递延所得税负债： $\$20 \times 21.18\% = \42.36

- (2) 如果 A 公司打算近期处置该项股权投资，按照税法的规定，A 公司应当根据处置收入扣除该项股权投资的初始成本后的金额，按照适用税率 33% 交纳所得税。则计算递延所得税的适用税率为 33%。

递延所得税负债： $\$20 \times 33\% = \66

折现

- 5.5.12** 企业不应当对递延所得税资产和递延所得税负债折现。
- 5.5.13** 不允许对递延所得税折现并非因为违反某些会计原则或概念，而是因为以折现基础确认递延所得税资产及负债时，需要仔细确定每一项暂时性差异转回的具体时间在实务中的可行性问题，在大多数情况下，确定每一项暂时性差异转回的具体时间是不切实际或相当复杂的。

5.6 递延所得税费用的确认

摘要

5.6.1 递延所得税资产/负债的期末余额与期初余额之差，应当确认为递延所得费用并计入当期损益，但以下情况产生的除外：

- 交易或事项按会计准则计入所有者权益的，相应的递延所得税余额的变化也计入所有者权益；
- 企业合并中形成的递延所得税资产或负债，调整商誉。

5.6.2 交易或事项的所得税影响应当按与交易或事项相一致的方法进行会计核算。

例 5.6.1 递延所得税费用计入当期损益

某企业于 20X1 年初取得固定资产计\$100,000，资产的预计使用年限为 5 年，按直线法以每年\$20,000 计提折旧。资产的计税折旧年限为 4 年，税率为 30%。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税负债	本年变动
初始确认	100,000	100,000	-		
20X1	80,000	75,000	5,000	1,500	1,500
20X2	60,000	50,000	10,000	3,000	1,500
20X3	40,000	25,000	15,000	4,500	1,500
20X4	20,000	0	20,000	6,000	1,500
20X5	0	0	-	-	(6,000)
					0

每年的递延所得税费用均计入利润表。

直接记入所有者权益的递延所得税费用

5.6.3 某项交易或事项按会计准则计入所有者权益的，由该项交易或事项产生的递延所得税资产或负债及其变化也应计入所有者权益。

例 5.6.2 递延所得税费用计入所有者权益

某企业于 20X1 年 12 月 31 日将自用的房产改为出租，作为采用公允价值计量的投资性房地产核算，转换日该房产的原账面价值为\$200,000，假设计税基础与账面价值一致，转换日该房产的公允价值为\$300,000。税率为 30%。

分析：按《企业会计准则第 3 号—投资性房地产》，自用的房地产转换为投资性房地产时，转换当日的公允价值大于原账面价值的部分，计入所有者权益。由于投资性房地产在计税时仍按原账面价值计算，公允价值与计税基础（原账面价值）之间的暂时性差异产生的递延所得税负债（\$100,000 x 30%）也应计入所有者权益。

5.6.4 递延所得税直接计入所有者权益的其他情形如下：

- 可供出售金融资产的公允价值变动；
- 混合金融工具中的负债和权益成分初始分拆确认；
- 境外经营外币报表折算产生的报表折算差额。

企业合并产生的递延所得税的确认

5.6.5 非同一控制下的企业合并，以下情形将会产生递延所得税：

- 被收购企业收购前的递延所得税余额；
- 收购日确认被收购企业原未予确认的其他资产或负债；
- 对被收购企业的资产和负债的公允价值调整；
- 其他可能新增递延所得税资产的情况，如被收购企业原不符合确认条件的递延所得税资产在收购后符合确认条件。

5.6.6 上述各种情形下产生的递延所得税应当作为一项收购日的可识别的净资产予以确认。因此，企业合并产生的递延所得税将影响收购产生的商誉金额。

5.6.7 企业合并产生的递延所得税的进一步讨论见本指南第 6.3 章。

递延所得税资产或负债余额的其他变动

5.6.8 递延所得税资产或负债的余额可能会因暂时性差异变化之外的原因发生变动。此类变动可能因以下事项而发生：

- 税率或税法变化；
- 重新估计递延所得税资产的可收回性；
- 资产预计收回方式的变化。

5.6.9 一般来说，上述情形导致的递延所得税余额的变化应当在利润表中确认，除非产生递延所得税的交易或事项直接计入所有者权益，则相应的递延所得税余额的变动也应当计入所有者权益。

5.7 列报及披露

资产负债表

5.7.1 资产负债表中应列报下述项目：

- 单独列示应交税金、递延所得税资产及递延所得税负债；
- 递延所得税资产及负债必须作为非流动性项目列报。

利润表

5.7.2 利润表中应单独列示反映所得税费用。

财务报表附注

5.7.3 企业应当在财务报表附注披露与所得税有关的以下信息：

- 所得税的会计政策
- 所得税费用(收益)的组成部分；
- 所得税费用(收益)与会计利润关系的说明；
- 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)；
- 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；
- 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。

例 5.7.1 所得税的会计政策

应交所得税

当期所得税是根据当年应纳税所得额计算得出。应纳税所得额不同于利润表上列报的净利润，因为应纳税所得额并不包括计入在其他年度内的应税收入或可抵税支出等项目，并且不包括非应税或不可抵税项目。本公司的当期所得税负债是以资产负债表日适用税率计算。

递延所得税资产和递延所得税负债

递延所得税资产和递延所得税负债是由于财务报表中资产及负债的账面价值与其用于计算应纳税所得额的相应计税基础之间的差额所产生的预期应付或可收回税款。递延所得税资产和递延所得税负债采用资产负债表负债法核算。一般情况下，所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债均予确认，而递延所得税资产则只能在估计未来期间很可能取得足够的应纳税所得额用以抵扣该可抵扣暂时性差异的限度内，才予以确认。如果暂时性差异是由商誉的初始确认，或在某一既不影响应纳税所得额、也不影响会计利润的非企业合并交易中的其他资产和负债的初始确认下产生的，那么，该递延所得税资产及负债则不予确认。

本公司对与子公司及联营企业和合营企业投资相关的应税暂时性差异确认为递延所得税负债，除非本公司能够控制这些暂时性差异的转回，且暂时性差异在可预见的将来很可能不会转回。本公司对与子公司及联营企业和合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异，只能在暂时性差异在可预见的未来很可能转回，且未来期间很可能取得足够的应纳税所得额用以抵扣该可抵扣暂时性差异的限度内确认递延所得税资产。

在每一资产负债表日对递延所得税资产的账面金额进行复核，如果不再是很可能获得足够的应纳税所得额来抵扣可抵扣暂时性差异，则会相应减少递延所得税资产的账面金额。

递延所得税资产和递延所得税负债，以资产负债表日的适用税率（和税法）为基础，按预期实现该资产或清偿该负债的期间的税率计量。递延所得税资产和递延所得税负债的计量，应反映在资产负债表日预期从收回或清偿其资产和负债账面金额的方式中导致的纳税后果。

递延所得税资产及负债只有在与他们相关的所得税是由同一个税务机关征收，并且本集团打算以净额结算其当期所得税资产及负债时才能相互抵销。

当期和递延所得税

当期和递延所得税应确认为一项收益或费用并包括在该期的损益中，除非其(1)与直接在所有者权益确认的交易或者事项相关，在这情况下，当期所得税和递延所得税会直接在所有者权益内确认，或(2)与企业合并相关，在这情况下，在计算商誉或确定购买方在被购买方可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额超过合并成本的权益份额的金额时应考虑递延所得税的影响。

- 5.7.4 所得税准则及其应用指南并没有规范所得税费用(收益)与会计利润关系的说明的方式，在实务中企业可在所得税费用(收益)与会计利润乘以适用税率的乘积之间进行的数字调节作出披露，并披露确定适用税率的基础。

例 5.7.2 所得税费用(收益)与会计利润关系的披露

	20X1	20X0
会计利润	8,740	8,775
按 35%计算的所得税费用 (20X0: 40%)	3,059	3,510
计算应纳税所得额时考虑不可抵 扣费用的纳税影响	122	480
税率下调导致期初递延所得税负 债余额的减少	(1,127)	-
所得税费用	2,054	3,990

5.7.5 一般来说，影响所得税费用 (收益)与会计利润之间关系的因素为：

- 免税收入；
- 确认应纳税所得额时不可抵扣的费用；
- 可抵扣亏损的影响 (如本期利用以前未确认的可抵扣亏损，或出于对回收性的考虑，本期产生的可抵扣亏损未作为递延所得税资产确认)；
- 出于对回收性的考虑，终止确认其他递延所得税资产或对以前确认的递延所得税资产的账面金额计提准备；
- 由于税率变化所引起的递延所得税余额的调节；
- 按权益法核算的对联营企业及合营企业投资的影响；
- 境外经营子公司或其他子公司适用税率的差异的影响。

适用税率

5.7.6 编制调节表（不论是金额调节还是比例调节）首先应当确定适用税率。特别对于需编制合并财务报表的集团来说，选择能够反映最适当的税率尤其重要，通常可采用母公司的适用税率或主要子公司所属税收管辖区的税率。

- 5.7.7** 一般来说，采用母公司所在税收管辖区的税率是合适的，但对于主要业务集中在境外子公司的企业来说，最适当的税率应为主要子公司的适用税率。
- 5.7.8** 企业在不同税收管辖区从事经营的，而各项经营的比重亦较平均时，按企业经营所在各税收管辖区的单个调节表（采用各税收管辖区的税率），再以汇总的方式列报，一般来说，这是较易理解及较好的列报方法。
- 5.7.9** 集团选择不单独列报各相关税收管辖区的调节表时，不同税率的影响将作为‘理论’所得税费用与实际所得税费用的调节项目。如果调节的金额重大，则会降低调节表的信息价值。因此在无法单独列报调节表的情况下（如，跨国公司在多个税收管辖区从事经营活动），可以说明性附注作为补充以提高信息质量。

例 5.7.3 不同税收管辖区的单个调节

	中国大陆		中国香港		合计	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
适用税率	30%	30%	17.50%	16%	N/A	N/A
会计利润	5,036	4,972	3,704	3,801	8,740	8,773
按适用税率计算的 所得税费用	881	796	1,111	1,140	1,992	1,936
计算应纳税所得额 时考虑不可抵扣 费用的纳税影响	59	23	232	198	291	221
利用以前期间未确 认的可抵扣亏损 的纳税影响	-	(122)	(98)	(73)	(98)	(195)
税率提高导致期初 递延所得税负债 余额的增加	150	-	-	-	150	-
所得税费用	<u>1,090</u>	<u>697</u>	<u>1,245</u>	<u>1,265</u>	<u>2,335</u>	<u>1,962</u>

例 5.7.4 不同税收管辖区的单个调节

	20X1	20X0
会计利润	8,740	8,773
按 17.5% 的税率计算的所得税费用(20X0: 16%)	1,530	1,404
计算应纳税所得额时考虑不可抵扣费用的纳税影响	194	129
利用以前期间未确认的可抵扣亏损的纳税影响	(57)	(161)
税率提高导致期初递延所得税负债余额的增加	150	-
在其他税收管辖区内从事经营活动的子公司税率不一致的影响	518	590
所得税费用	<u>2,335</u>	<u>1,962</u>

未确认暂时性差异

5.7.10 所得税准则要求全面披露未确认暂时性差异，包括：

- 可抵扣暂时性差异的金额
- 未利用可抵扣亏损；及
- 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（未确认递延所得税负债）。

例 5.7.5 未确认暂时性差异的披露

在资产负债表日，本集团有人民币**\$1,123**万元(20X4年：人民币**\$1,653**万元)的可用于抵扣未来应纳税所得额的可抵扣亏损。其中就该亏损确认了人民币**\$352**万元(20X4年：人民币**\$524**万元)的递延所得税资产。因为未来利润的不可预见性，所以并未对剩余的人民币**\$771**万元(20X4年：人民币**\$1,129**万元)的可抵扣亏损确认递延所得税资产。另外，未确认的可抵扣亏损中有人民币**\$238**万元(20X4年：人民币**\$329**万元)将于20X7年到期。其他亏损可以无限期地结转后期。

在资产负债表日，与子公司未分配利润有关的、且又未确认递延所得税负债的暂时性差异总额为人民币**\$790**万元(20X4年：人民币**\$630**万元)。由于本集团可以控制这些暂时性差异转回的时间，并且这些差异在可预见的未来很可能不会转回，所以并未确认相关递延所得税负债。

与在联营实体和合营实体中的权益相关的暂时性差异并不重大。

其他披露要求

5.7.11 按其他企业会计准则，其他披露要求包括：

- 与借记或贷记入所有者权益相关的累计当期及递延所得税；
- 可能对企业当期及递延所得税资产及负债产生重大影响的资产负债表日后执行或公布的税率或税法发生变动；
- 对于终业经营，其相关所得税费用。

5.7.12 关于所得税准则的列报及披露要求，另详见附录 8.1 列报及披露核对表。

专题



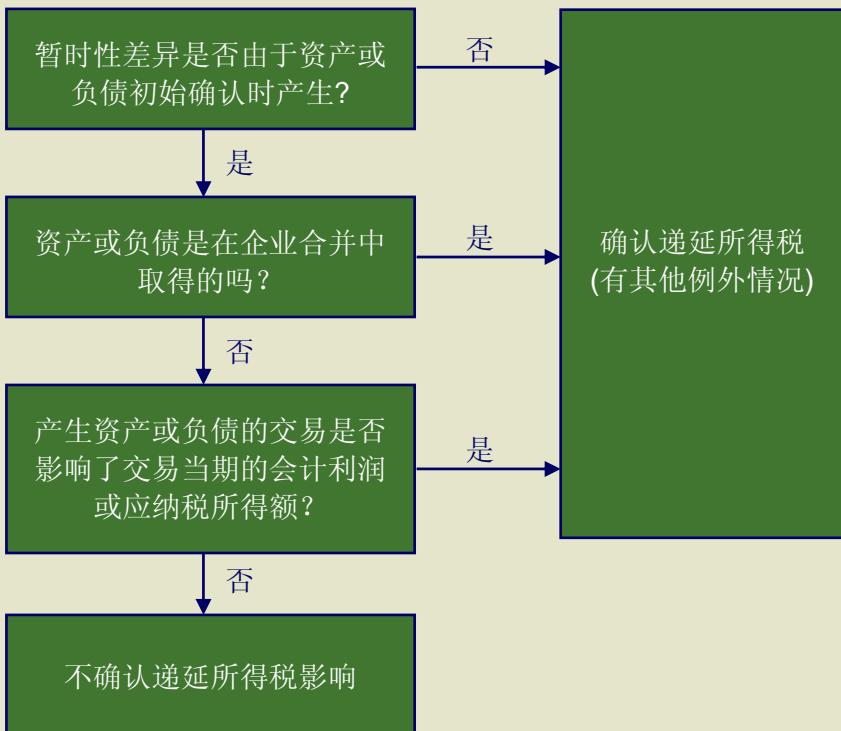
6.1 递延所得税：资产或负债的初始确认

6.1.1 对因以下任一情况产生的资产或负债，需确认与暂时性差异相关的递延所得税：

- 影响当期利润表的交易或事项(如预计负债)；
- 影响当期应纳税所得额的交易或事项(如已资本化的开发支出)；或
- 企业合并。

6.1.2 除上述情况外，所得税准则严禁在其他任何情况下对资产或负债的初始确认确认递延所得税。

表 6.1.1 资产或负债初始确认时产生的暂时性差异



6.1.3 一般来说，以下情形产生的资产和负债的初始确认金额与其计税基础之间的差异，不需考虑递延所得税的影响：

- 资产初始确认成本或其中的一部分将来不得在税前抵扣(如：未取得合法发票，超过银行借款利率的资本化利息部分)；
- 计入递延收益的免税政府补助。

6.1.4 上述情况下，初始确认产生的暂时性差异的递延所得税影响不予确认，暂时性差异期后转回的递延所得税影响也不予确认。

例 6.1.1 资产初始确认时产生的应纳税暂时性差异 - 初始成本将来不得在税前抵扣

某企业以\$100,000 购置一项固定资产，其中部分支出不符合税务要求，计税成本仅为\$60,000，该固定资产按 4 年计提折旧，不考虑净残值的影响，税率为 17.5%。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税负债
初始确认	100,000	60,000	40,000	-
第 1 年	75,000	45,000	30,000	-
第 2 年	50,000	30,000	20,000	-
第 3 年	25,000	15,000	10,000	-
第 4 年	0	0	-	-

分析：由于该项暂时性差异是由于资产、负债的初始确认产生，且交易中的资产或负债的初始确认不是由于企业合并产生，及在交易时既不影响当期的会计利润也不影响当期的应纳税所得额，企业**不应当**确认所产生的递延所得税负债；在之后由于固定资产计提折旧，其账面价值与计税基础将发生变化，也不应当在期后确认与该项暂时性差异相关的递延所得税，因为该差异是与资产的初始计量相关的。

例 6.1.2 补偿尚未发生的费用的免税政府补助

某企业收到一项与尚未发生的研究费用相关的非应税政府补助\$200，计入递延收益，该项政府补助不需纳税的，税率为30%。

分析：该递延收益在未来不可计税的收入金额为\$200，故其计税基础为零。递延收益的账面余额与计税基础(\$0)之间的差额是一项可抵扣暂时性差异。根据所得税准则中关于初始确认中例外规定的规定，企业**不应当**确认所产生的递延所得税资产，因为交易中初始确认的资产或负债不是因企业合并产生，而在交易时既不影响会计利润也不影响应税利润。

6.1.5 初始确认后，同一资产或负债可能还会发生额外的暂时性差异，新产生的暂时性差异由于不是由于初始确认时产生，因此其递延所得税影响应予确认。

影响当期会计利润或应纳税所得额的交易和事项

6.1.6 如果资产或负债的初始确认影响当期会计利润或应纳税所得额，其所产生的暂时性差异应当确认递延所得税。

6.1.7 资产或负债的初始确认不影响当期会计利润但影响应纳税所得额的常见例子包括(视税务法规而定)：

- 开发费用资本化；
- 计税的与资产相关的政府补助；
- 售后回租；
- 建造合同利息资本化；
- 预收销售款（如在税务上符合收入确认条件）
- 生产产品转为固定资产自用。

**例 6.1.3 不影响当期利润但影响应纳税所得额的交易或事项
- 开发费用资本化**

某企业于 20X3 年 1 月发生开发费用\$2,000，所发生的开发费用符合《企业会计准则第 6 号—无形资产》的资本化条件，因此将该项开发费用确认为无形资产，并按 4 年摊销。按照税法规定，该项费用可于发生时税前列支，公司的所得税税率为 30%。

暂时性差异产生的递延所得税资产计算如下：

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税负债
初始确认	2,000	0	2,000	600
20X3	1,500	0	1,500	450
20X4	1,000	0	1,000	300
20X5	500	0	500	150
20X6	0	0	0	0

由于上述资产的初始确认影响了当期的应纳税所得额，因此需确认相应的递延所得税。

例 6.1.4 不影响当期利润但影响应纳税所得额的交易或事项 - 与资产相关的应税政府补助

企业收到一项与固定资产相关的应税政府补助\$200，该项政府补助应在收到的当年计入应纳税所得，税率为 30%，固定资产按五年计提折旧。

分析：根据《企业会计准则第 16 号—政府补助》，公司应当将该政府补助确认为递延收益，其账面价值为\$200。但是在税务上，该补助属于当年度应纳税所得，全额计缴所得税，纳税后其计税基础为零。在这种情况下，递延收益的账面余额与零计税基础之间的差额是一项可抵扣暂时性差异。

因为该交易影响了发生当期的应纳税所得额，如果未来有足够的应纳税所得可以抵扣该项暂时性差异，则应确认递延所得税资产。

6.1.8 资产或负债的初始确认影响当期会计利润但不影响当期应纳税所得额的常见例子包括(视税务法规而定)：

- (1) 预计保修准备金；
- (2) 以现金结算的股份支付。

6.2 递延所得税：对子公司、联营企业和合营企业的投资

长期股权投资产生暂时性差异的原因

6.2.1 如果对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资的账面价值与计税基础不一致时，会产生暂时性差异。这些暂时性差异可能在很多不同的情况下产生，例如：

- 子公司、联营企业和合营企业存在未分配利润；
- 投资方和子公司、联营企业及合营企业分处在不同的国家，汇率变动使境外经营主体的账面价值发生变化；
- 子公司、联营企业和合营企业除当期损益以外的其他股东权益发生变动；
- 对联营企业及合营企业的投资计提减值准备。

对长期股权投资确认递延所得税负债的条件

6.2.2 除非同时满足以下两个条件，企业对与子公司、联营企业及合营企业的长期股权投资相关的应纳税暂时性差异应当确认为一项递延所得税负债：

- 企业能够控制该项暂时性差异转回的时间；且
- 该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

表 6.2.1 关于对子公司、合营企业和联营企业投资是否应当确认递延所得税的分析

子公司：在合并报表的情况下，由于母公司能控制子公司，其能够控制与该项投资相关的暂时性差异转回的时间安排。因此，当母公司决定子公司的利润在可预见的未来不予分配时，母公司可以不确认递延所得税负债；如果母公司决定子公司的利润在未来期间按某一比例分配，则可以仅对将来分配的部分对应的长期股权投资余额确认递延所得税。相同的考虑适用于分支机构的投资。

联营企业：按权益法核算时，由于投资者不能控制联营企业，通常也不能决定其股利政策。因此，如果没有协议要求联营企业的利润在可预见的未来不予分配，投资者应确认对联营企业投资相关的应税暂时性差异所产生的递延所得税负债。

合营企业：合营者之间通常存在协议，并通常会涉及利润分配。按权益法核算时，如果合营者能够控制合营企业的股利政策，并且合营企业的利润在可预见的未来不是很可能分配时，不应当确认递延所得税负债；否则应当确认相应的递延所得税负债。

合并财务报表中对长期股权投资的递延所得税计算可能与母公司报表存在差异

6.2.3 按《企业会计准则第2号—长期股权投资》，母公司对子公司的长期股权投资在母公司个别财务报表中应采用成本法核算，投资的账面价值等于投资时实际支付的成本，因此，其账面价值与计税基础一致，不需计算递延所得税。

6.2.4 在编制合并财务报表时，由于子公司的净利润将作为合并财务报表净利润的一部分，假设子公司的税率比母公司的适用税率低，根据税法规定，当子公司分配股利予母公司时，母公司需补缴税率差异部分的所得税，如果子公司尚未宣告现金股利，但在编制合并财务报表时，则应对子公司将要向母公司分配的现金股利部分应补缴的所得税额确认一项递延所得税负债，因此，导致合并财务报表中的暂时性差异将与母公司财务报表中的暂时性差异不一致。

例 6.2.1 母公司个别财务报表与合并财务报表的暂时性差异不一致的情况

20X5 年度，母公司(A)持有子公司(B)100%的股权，该项股权投资初始成本为\$100。B公司于20X5年度实现净利润\$20，于资产负债表日B公司的净资产为\$120，B公司未宣布派发当年的现金股利。于20X5年12月31日，母公司按成本法核算的长期股权投资余额为\$100，在编制合并财务报表时，子公司当年的净利润\$20纳入合并财务报表，假设B公司的利润的50%将在以后年度进行分配。母公司所得税税率为33%，子公司的所得税税率为15%。

分析：在编制母公司财务时，由于该项长期股权投资的计税基础与账面价值均为\$100，因此，母公司财务报表不需确认与该项股权投资相关的递延所得税负债。但是，在编制合并财务时，需考虑子公司利润在以后年度宣告分配的当期，将由母公司按税率差补缴所得税，从而需要将母公司以后缴纳的所得税确认合并财务报表中的一项递延所得税负债。

暂时性差异(20 x 50%)	10
适用税率(33%-15%) / (1-15%) (注)	<u>21.18%</u>
递延所得税负债	<u>2.118</u>
递延所得税费用	<u>2.118</u>

注：由于A公司的适用税率高于B公司的税率，B公司宣告股利时，按照税法规定，A公司应当对应收股利按税率差补缴所得税。补缴金额为A公司按股权比例享有的B公司的利润总额乘以A公司的税率(33%)，减去上述利润已由B公司缴纳的所得税额。

6.2.5 如果投资方的适用税率比联营企业和合营企业的适用税率高，根据税法规定，被投资方在宣告股利分配时，投资方应按税率差补缴所得税。如果联营企业和合营企业存在未分配利润，投资方在对联营企业和合营企业的投资进行权益法核算时将产生一项暂时性差异。

例 6.2.2 由于联营公司存在未分配利润而产生的暂时性差异

A 公司为一家内资企业，持有 B 公司 20% 的表决权资本，并采用权益法核算该项长期股权投资。A 公司及 B 公司的所得税率分别为 33% 和 15%，该项投资的初始成本为 \$100。B 公司宣告股利时，A 应当将应收股利计入当期的应纳税所得额。当年度，B 公司实现净利润 \$100，但并未宣告发放现金股利，权益调整后长期股权投资的账面价值为 \$120。

分析：

权益法调整后长期股权投资账面价值	120
计税基础	100
暂时性差异	20
适用税率 [(33%-15%) / (1-15%)] (注)	21.18%
递延所得税负债	4.236
递延所得税费用	4.236

注：由于 A 公司的适用税率高于 B 公司的税率，B 公司宣告分派股利时，按照税法规定，A 公司应当对应收股利按税率差补缴所得税。补缴金额为 A 公司按股权比例享有的 B 公司的利润总额乘以 A 公司的税率(33%)，减去上述利润已由 B 公司缴纳的所得税额。

如果 A 公司计划转让该项股权，则适用税率为 33%。相关说明见例 6.2.4。

- 6.2.6** 如果管理层意图转让对子公司、联营企业或合营企业的投资，该项投资可以抵减应纳税所得额的成本仅为投资的初始成本（除非投资方为外商投资企业或是持有拟转让的子公司 95% 以上的股权外）。

例 6.2.3 管理层意图处置对子公司、合营企业及联营企业投资

A 公司为一家内资企业，持有 B 公司 20% 的股权并采用权益法核算，A 公司的所得税率为 33%，B 公司的所得税率为 15%，该项投资的初始投资成本为 \$100。(1)20X0 年度，B 公司实现净利润 100，未宣告发放股利；(2)20X1 年度，A 公司董事会作出决议，计划处置该项投资。

(1) 20X0 年度

权益法调整后长期股权投资账面价值	120
计税基础	100
暂时性差异	20
适用税率 [(33%-15%) / (1-15%)]	21.18%
递延所得税负债	4.236
递延所得税费用	4.236

(2) 20X1 年度

由于管理层意图转让该项股权投资，而且权益法调整金额均不能作为成本抵减应纳税所得额，因此，其适用税率为 33%，A 应当按照该税率对原来确认的递延所得税负债进行调整，补计递延所得税费用。

暂时性差异	20
适用税率	33%
递延所得税负债期末余额	6.600
递延所得税负债期初余额	4.236
递延所得税费用	2.364

对长期股权投资确认递延所得税资产的条件

6.2.7 如果同时满足以下条件，企业对与子公司、联营企业及合营企业的长期股权投资相关的可抵扣暂时性差异应当确认为一项递延所得税资产：

- 暂时性差异在可预见的未来很可能转回；
- 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。

结转以后期间抵扣的股权让损失

6.2.8 投资的转让损失在发生的当期应当确认为一项费用，但根据税法的规定，投资损失不能抵减经营性利润产生的应纳税所得额，只能抵减投资产生的应纳税所得额。如果当期没有足够的应纳税所得额可以抵减，则可以无限期向以后年度结转，直至有足够的应纳税所得额可以抵减为止。

6.2.9 对于结转以后期间抵扣的股权让损失，企业应当根据 6.2.7 所述的规定判断是否应当确认一项递延所得税资产。

6.3 递延所得税：企业合并

不同企业合并方式下取得的被收购方资产及负债的计税基础

6.3.1 无论是同一控制下或非同一控制下的企业合并，根据相关税法规定，企业合并中收购方取得被收购方资产及负债的计税基础：

- 可能是按收购方取得被收购方的资产、负债时被收购方原账面价值确定；
- 也可能是按收购方取得被收购方的资产、负债时的公允价值确定

非同一控制下的企业合并

6.3.2 非同一控制下的企业合并产生的递延所得税，收购方应将该递延所得税作为企业合并时取得的一项可识别资产或负债，并调整企业合并中形成的商誉的账面价值。

6.3.3 于收购日，以下事项可能产生暂时性差异并应当确认递延所得税：

- 被收购方资产及负债的账面价值应当根据收购日的公允价值进行调整；
- 收购日可能需确认被收购方原未确认的其他资产及负债；
- 被收购方原来对（基于初始确认的例外情形）资产及负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异未确认递延所得税的，应在收购日的合并财务报表中确认；及
- 被收购企业原不符合递延所得税资产确认条件的可抵扣暂时性差异，如果预计收购后可获得足够的应纳税所得额抵扣该项可抵扣暂时性差异，应当确认递延所得税资产（如可抵扣亏损）。

6.3.4 对于编制合并财务报表的企业来说，一般以纳入合并财务报表范围内每家公司的资产及负债的计税基础作为合并财务报表中资产及负债的计税基础，因此，编制合并财务报表时对内部交易未实现损益的抵销也可能产生暂时性差异。

公允价值调整

6.3.5 对于非同一控制下的企业合并，收购方编制收购日的合并财务报表时，对被收购方的可识别资产及负债应当按照收购日的公允价值进行调整，这将导致与被收购方财务报表中该项资产及负债的账面价值产生差异，但被收购方资产及负债的计税基础并未发生变化，因此产生了一项暂时性差异。

6.3.6 如果收购日被收购方资产的公允价值高于其在被收购方财务报表中的账面价值，收购方编制的合并财务报表应当按照较高金额确认，而其计税基础保持不变。这种情况下，将会产生与企业合并相关的应纳税暂时性差异。应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债应当在收购方的合并财务报表中确认，以反映收回资产公允价值时的未来纳税影响。

6.3.7 如果企业合并产生了一项递延所得税负债，应当相应调整商誉的账面价值。

例 6.3.1 按收购日的公允价值确认被收购方的净资产

H 公司收购 S 公司所有权益，收购对价为\$350，S 公司持有两项房产 A、B 及其他资产。房产 A 及房产 B 的计税折旧及会计折旧年限均为 10 年，S 的税率为 30%。

	账面价值	公允价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债
房产 A	100	130	100	30	30%	9
房产 B	150	140	150	(10)	30%	(3)
其他净资产	30	30	30	-		
	<u>280</u>	<u>300</u>	<u>280</u>	<u>20</u>		<u>6</u>
收购产生的递延所得税负债		(6)				
收购取得的可辨认净资产的公允价值		294				
合并对价		<u>350</u>				
商誉		<u>56</u>				

收购日合并财务报表

	H 公司	S 公司	合并调整	合并后金额
H 公司长期股权投资	350	-	(350)	-
商誉	-	-	56	56
房产 A	-	100	30	130
房产 B	-	150	(10)	140
其他净资产	-	30	-	30
递延所得税负债	-	-	(6)	(6)
净资产	<u>350</u>	<u>280</u>	<u>(280)</u>	<u>350</u>
股本	(350)	(150)	150	(350)
留存收益	-	(130)	130	-
所有者权益	<u>(350)</u>	<u>(280)</u>	<u>-</u>	<u>(350)</u>

收购时确认被收购方原未确认的资产或负债

- 6.3.8** 根据《企业会计准则第 20 号 – 企业合并》，企业合并日，收购方需要识别并确认未在被收购方财务报表中确认的资产及负债。如被收购方原未在财务报表确认的公允价值能够可靠计量的无形资产和或有负债等。
- 6.3.9** 收购方于收购日确认被收购方原未确认的资产或负债时，也应同时确认递延所得税影响。虽然对于收购方来说属于资产或负债的首次确认，但因为该确认是因企业合并而产生，故不适用初始确认的例外情况。

例 6.3.2 收购时确认的额外资产

沿用例 6.3.1 的资料，假定企业合并前 S 公司未将其持有的专利权确认为一项资产，该专利权的公允价值为\$50，专利权的计税基础为零，S 公司税率为 30%。

于收购方的合并财务报表，该项无形资产应当按公允价值入账，其公允价值与其零计税基础之间将产生一项暂时性差异。

	账面价值	公允价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债
房产 A	100	130	100	30	30%	9
房产 B	150	140	150	(10)	30%	(3)
无形资产	0	50	0	50	30%	15
其他净资产	30	30	30	-		-
	<u>280</u>	<u>350</u>	<u>280</u>	<u>70</u>		<u>21</u>
收购产生的递延所得税负债		<u>(21)</u>				
收购取得的可辨认净资产的公允价值		<u>329</u>				
合并对价		<u>350</u>				
商誉		<u>21</u>				

收购日合并财务报表

	H 公司	S 公司	合并调整	合并后金额
H 公司长期股权投资	350	-	(350)	-
商誉	-	-	21	21
房产 A	-	100	30	130
房产 B	-	150	(10)	140
无形资产	-	0	50	50
其他净资产	-	30	-	30
递延所得税负债	-	-	(21)	(21)
净资产	350	280	(280)	350
股本	(350)	(150)	150	(350)
留存收益	-	(130)	130	-
所有者权益	350	(280)	-	(350)

与例 6.3.1 相比，收购产生的商誉调减了\$35，差异是因为确认无形资产调减了商誉\$50，以及增加递延所得税负债调增了\$15 商誉所致。

- 6.3.10 虽然确认企业合并产生的其他资产及负债可能产生递所得税影响，但确认商誉本身不会产生递延所得税负债，因为所得税准则第 11 条规定，不对企业合并产生的商誉于初始确认时确认递延所得税负债。

收购时确认被收购方原未确认的递延所得税

- 6.3.11 被收购方对符合递延所得税确认的例外情形的一些暂时性差异，不应在财务报表中确认相关的递延所得税。但收购方在合并财务报表中应当确认该项暂时性差异的递延所得税影响，因为对于收购方来说，该项暂时性差异是在企业合并中产生的，不再属于确认递延所得税的例外情形。

例 6.3.3 收购时额外确认的递延所得税金额

沿用例 6.3.2 的资料，但假定房产 A 的计税基础为\$50，在财务报表中，该项暂时性符合递延所得税确认的例外情形，未确认递延所得税。S 公司税率为 30%。

	账面 价值	公允 价值	计税 基础	暂时性 差异	税率	递延所得 税负债	
房产 A	100	130	50	80	30%	24	
房产 B	150	140	150	(10)	30%	(3)	
无形资产	0	50	0	50	30%	15	
其他净资产	30	30	30	-		-	
	<u>280</u>	<u>350</u>	<u>230</u>	<u>120</u>		<u>36</u>	
收购产生的 递延所得税负债		<u>(36)</u>					
收购取得的可辨认 净资产的公允价值		314					
合并对价		<u>350</u>					
商誉		<u>36</u>					
收购日合并财务报表							
				H 公司	S 公司	合并 调整	合并后 金额
H 公司长期股权投资				350	-	(350)	-
商誉				-	-	36	36
房产 A				-	100	30	130
房产 B				-	150	(10)	140
无形资产				-	0	50	50
其他净资产				-	30	-	30
递延所得税负债				-	-	(36)	(36)
净资产				<u>350</u>	<u>280</u>	(280)	<u>350</u>
股本				(350)	(150)	150	(350)
留存收益				-	(130)	130	-
所有者权益				<u>(350)</u>	<u>(280)</u>	-	<u>(350)</u>

与例 6.3.2 相比，由于房产 A 产生的递延所得税负债的增加，收购产生的商誉增加了\$15。

确认被收购方原未确认的递延所得税资产

6.3.12 如果被收购方预计将来不是很可能获得可抵减可抵扣暂时性差异的应纳税所得额，因此未确认递延所得税资产（如可抵扣亏损）。如果估计这些原未确认的递延所得税资产于企业合并后是可以收回的，递延所得税资产应当在合并日予以确认。

例 6.3.4 收购时被收购方未确认的递延所得税资产

沿用 6.3.3 的资料，假设 S 公司有可抵扣亏损\$20 未确认递延所得税资产，但估计在收购后可以产生足够的可抵扣该项可抵扣亏损的应纳税所得额。S 公司税率为 30%。

	账面 价值	公允 价值	计税 基础	暂时性 差异	税率	递延所得 税负债
房产 A	100	130	50	80	30%	24
房产 B	150	140	150	(10)	30%	(3)
无形资产	0	50	0	50	30%	15
其他净资产	30	30	30	-		-
结转可抵扣亏损	-	-	-	(20)	30%	(6)
	<u>280</u>	<u>350</u>	<u>230</u>	<u>100</u>		<u>30</u>
收购产生的 递延所得税负债		<u>(30)</u>				
收购取得的可辨认 净资产的公允价值		<u>320</u>				
合并对价		<u>350</u>				
商誉		<u>30</u>				

收购日合并财务报表				
	H 公司	S 公司	合并调整	合并后金额
H 公司长期股权投资	350	-	(350)	-
商誉	-	-	30	30
房产 A	-	100	30	130
房产 B	-	150	(10)	140
无形资产	-	0	50	50
其他净资产	-	30	-	30
递延所得税负债	-	-	(30)	(30)
净资产	350	280	(280)	350
股本	(350)	(150)	150	(350)
留存收益	-	(130)	130	-
所有者权益	(350)	(280)	-	(350)

与例 6.3.3 相比，由于与可抵扣亏损相关的递延所得税资产的增加，收购产生的商誉减少了\$6。

收购方的可抵扣暂时性差异和可抵扣亏损

- 6.3.13** 如果收购方于企业合并后认为其很可能会收回企业合并前未确认的自有递延所得税资产，收购方应确认一项递延所得税资产，但不得将该项确认的递延所得税资产在确认企业合并产生的商誉时予以考虑。
- 6.3.14** 合并日，企业应当从集团的角度确认与所得税利益或损失相关的递延所得税资产及递延所得税负债。递延所得税资产或负债在考虑可识别的资产及负债按公允价值计量的纳税影响后予以确认，且不得折现。所得税资产包括企业合并前未予确认，但合并后符合确认标准的递延所得税资产。

6.3.15 如果企业合并（如，被境外母公司收购）改变了被收购方的税务状况，从而使适用税率发生变化，应按照收购后的适用税率确认被收购方于收购日的递延所得税资产及负债。因此，被收购方税务状况的变化也将导致对被收购方的财务报表作出相应调整。

收购后对递延所得税账面金额的调整

6.3.16 企业合并日确认的递延所得税资产或负债，将会影响企业合并产生的商誉或影响因合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额而直接计入损益的差额。如果对递延所得税余额的估计在企业合并日后发生变化，应当识别该等变化是否也将调整商誉。

6.3.17 企业合并发生的当期期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应当以所确定的暂时价值为基础对企业合并进行确认和计量。购买日后 12 个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。

6.3.18 购买日后 12 个月内对企业合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值的重新计量如果影响递延所得税的，应当确认相应的递延所得税资产或负债，并调整商誉，视同购买日已确认和计量该项递延所得税资产或负债，即应进行追溯调整，并调整比较报表相关信息。

例 6.3.5 收购后对被收购方递延所得税的调整

沿用例 6.3.4 的资料，假设收购于 20X1 年 12 月发生。于 20X2 年 3 月，在 20X1 年度财务报表报出日后，管理层收到收购日可辨认资产、负债的评估结果，收购日无形资产的公允价值为\$60。

无形资产的摊销期为 5 年。房产 A 及 B 的计税旧期及会计折旧期均为 5 年，在 20X1 年度未进行摊销及计提折旧。20X1 年度确认的可抵扣亏损在 20X2 年度全部利用。

(i) 根据调整后的无形资产的公允价值重新计算商誉

	账面价值	公允价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债
房产 A	100	130	50	80	30%	24
房产 B	150	140	150	(10)	30%	(3)
无形资产	0	60	0	60	30%	18
其他净资产	30	30	30	-		-
结转可抵扣亏损	-	-	-	(20)	30%	(6)
	<u>280</u>	<u>360</u>	<u>230</u>	<u>110</u>		<u>33</u>
收购产生的递延所得税负债		<u>(33)</u>				
收购取得的可辨认净资产的公允价值		<u>327</u>				
合并对价		<u>350</u>				
商誉		<u>23</u>				

(ii) 20x2 年 12 月 31 日的递延所得税余额

	合并后账面价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债
根据最初估计					
房产 A	104	40	64	30%	19.2
房产 B	112	120	(8)	30%	(2.4)
无形资产	40	0	40	30%	12
其他净资产	30	30	-		-
	<u>286</u>	<u>190</u>	<u>96</u>		<u>28.8</u>

	合并后 账面价值	计税 基础	暂时性 差异	税率	递延所得 税负债
根据调整后估计					
房产 A	104	40	64	30%	19.2
房产 B	112	120	(8)	30%	(2.4)
无形资产	48	0	48	30%	14.4
其他净资产	30	30	-		-
	<u>294</u>	<u>190</u>	<u>104</u>		<u>31.2</u>
(iii) 期后调整					
		调整后 账面价值	初始 账面价值		调整
商誉					
于收购日		23	30		(7)
20X2 年 12 月 31 日		<u>23</u>	<u>30</u>		<u>(7)</u>
无形资产					
于收购日		60	50		10
累计摊销		12	10		(2)
20X2 年 12 月 31 日		<u>48</u>	<u>40</u>		<u>8</u>
递延所得税负债					
于收购日		(33)	(30)		(3)
利用可抵扣亏损转出 递延所得税资产		(6)	(6)		-
转出递延所得税负债		7.8	7.2		0.6
20X2 年 12 月 31 日		<u>(31.2)</u>	<u>(28.8)</u>		<u>(2.4)</u>
20X2 年合并调整分录					
				借	贷
无形资产			10		
无形资产累计摊销					2
商誉					7
递延所得税负债					2.4
利润表(管理费用\$2 减所得税费用\$0.6)				1.4	
				<u>11.4</u>	<u>11.4</u>

收购后税率变动

6.3.19 如果由于收购后发生的事项导致对递延所得税余额进行调整，则该影响作为收购后的事项核算。

例 6.3.6 收购后税率发生变动

沿用例 6.3.4 的资料。H 公司结算日为 12 月 31 日，于 20X1 发生一项企业合并。

20X2 年 5 月 1 日，适用被收购方 20X3 年 1 月 1 日以后的企业所得税率上调至 33%。截至 20X2 年 12 月 31 日，原始暂时性差异 \$100 中的 \$4 转回（应税暂时性差异 \$120 的 20%，减可抵扣亏损 \$20）。剩余 \$96 应按 33% 计税（即 \$31.68，而不是 \$28.80）。增加的 \$2.88 应计入利润表（借：所得税费用；贷：递延所得税负债），不能记入商誉，因该变动是因收购后事项引起。

收购后确认的递延所得税资产

6.3.20 如果被购买方的可抵扣亏损结转后期或者其他递延所得税资产的潜在利益，在合并日进行会计处理时，由于不能满足递延所得税资产的确认条件而没有确认递延所得税资产。但在后续期间如果其满足确认条件而得以实现时，购买方应将产生的递延所得税收益在利润表中反映。同时，购买方应当：

- 减少商誉的账面价值，如同递延所得税资产在购买日确认为一项可辨认资产所应确认的金额那样；及
- 将商誉账面价值的减少确认为资产减值损失。

但是，上述调整不应引致购买方在被购买方可辨认资产、负债及或有负债的公允价值净额中的份额超过合并成本或增加由于因合并成本小于合并中取得被购买方可辨认资产公允价值份额而直接计入损益的差额。

6.3.21 收购后确认收购日未确认的递延所得税资产无时间限制，即使在收购多年后确认收购日未确认的递延所得税资产，仍需调整商誉的账面价值。因此，企业对此类未确认的递延所得税资产应当保存合理的会计记录。

例 6.3.7 递延所得税资产在收购后确认

H 公司收购 S 公司。S 公司有可抵扣暂时性差异计 \$300。收购时的税率为 30%。基于对回收性的考虑，在确认收购 S 公司产生的商誉 \$500 时并未将递延所得税资产 \$90 作为可识别资产确认。

收购日两年后，H 公司估计有足够的未来应纳税所得额以抵扣前述的未予确认的可抵扣暂时性差异。企业确认递延所得税资产 \$90 ($\$300 \times 30\%$) 并在利润表中确认递延所得税收益 \$90；并减少商誉成本 \$90，减少额在利润表中确认。

会计分录如下：

借：递延所得税资产	90	
贷： 所得税费用		90
借：资产减值损失	90	
贷： 商誉减值准备		90

例 6.3.8 递延所得税资产在收购后利用

A 公司收购 B 公司。B 公司有可抵扣暂时性差异计 \$300。收购时的税率为 30%。基于对回收性的考虑，在确认收购 B 公司产生的商誉 \$500 时并未将递延所得税资产 \$90 作为可识别资产确认。

收购日两年后，A 公司的应纳税所得额抵扣了该项可抵扣暂时性差异。由于该项递延所得税资产的利益在当期已经实现，应当作如下分录：

借：资产减值损失	90	
贷：商誉		90

未实现利润抵销

- 6.3.22** 如果集团内一家企业向另一企业销售商品，销售方作为独立法人确认销售收入及成本。但是，如果该商品期末由另一家企业持有并未对外销售，则在编制集团合并财务报表时将抵销该笔存货期末账面价值中的未实现利润，合并财务报表中该存货的账面价值为销售方的实际成本。
- 6.3.23** 由于上述存货的计税基础为购买方取得存货的实际成本，而合并财务报表中存货的账面价值经合并抵销未实现利润后为销售方的存货成本，因此抵销会导致合并财务报表中出现存货账面金额与其计税基础（假定为购买方个别财务报表的账面金额）之间的暂时性差异。与暂时性差异有关的递延所得税影响应按一般原则予以确认。
- 6.3.24** 在对集团内的企业间交易中未实现利润抵销而产生的递延所得税影响进行确认时，所采用的税率参照暂时性差异转回时企业的适用税率确认，一般来说这会是购买方的适用税率。

例 6.3.9 抵销未实现利润的递延所得税影响

H 公司向其境外子公司 S 公司销售商品，成本为\$100，销售收入为\$160。H 公司和 S 公司的适用税率分别为 30%和 25%。年末 S 公司仍未将该存货对外销售。

S 公司该项存货的计税基础为\$160，因此，在 S 公司的财务报表中，该项存货的计税基础等于其账面价值，未产生暂时性差异。

但是，在编制合并财务报表时该存货的账面价值从\$160 减记至 \$100（基于未实现利润抵销）。账面价值(\$100) 与计税基础 (\$160)之间产生了可抵扣暂时性差异\$60。递延所得税资产由暂时性差异\$60 乘以 25%得出，该项递延所得税资产在 S 公司对外销售该项存货时实现。因此，在 H 公司编制合并财务报表时确认递延所得税资产\$15。

6.4 递延所得税：固定资产、无形资产及投资性房地产

固定资产暂时性差异及所得税影响

6.4.1 固定资产的暂时性差异可能在很多不同的情况下产生，例如：

- 购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定；
- 固定资产成本中包含预计弃置费用；
- 会计上按照与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产的折旧方法，包括双倍余额递减法和年数总和法等；
- 根据固定资产的性质及使用情况合理确定使用寿命和预计净残值；
- 产品自用转为固定资产；
- 在建工程试运行期间的收入冲减固定资产成本；
- 对固定资产计提减值准备。

6.4.2 企业应当按照与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产的折旧方法，包括双倍余额递减法和年数总和法等。而根据税法的有关规定，企业采用双倍余额递减法和年数总和法计提折旧时，需要向当地税务主管部门备案，尚未备案前，不得将加速折旧费用超出直线法的部分在税前列支。在这情况下，会计上使用的折旧方法与计税使用的方法不一致，将产生一项暂时性差异。

6.4.3 企业应当根据固定资产的性质和使用情况合理确定使用寿命和预计净残值，但税法对固定资产的折旧年限和残值率的标准均有相关规定，如果企业预计的固定资产使用寿命或净残值与税务法规不一致，将产生一项暂时性差异。

例 6.4.1 采用双倍余额递减法计提折旧

A 于 20X4 年 12 月 31 日以 \$100 购买了一项固定资产，企业按双倍余额递减法在 4 年内计提折旧，计税时按直线法 4 年计提折旧，税率为 30%，假如每年应纳税额为 \$20，会计及税法均认可其预计残值为零。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税资产	递延所得税费用 (收益)
初始确认	100	100	-		
20X5	50	75	25	7.5	(7.5)
20X6	25	50	25	7.5	0
20X7	12.5	25	12.5	3.75	3.75
20X8	0	0	0	0	3.75

6.4.4 产品自用转为固定资产时，会计上按存货的实际成本作为结转固定资产的成本，但如果根据税法规定，企业将产品自用转为固定资产时应当视同产品销售，并按公允价值确认固定资产的初始成本，这将产生一项暂时性差异。

例 6.4.2 产品自用转为固定资产

某公司 20X5 年度将自产产品用于在建工程项目，该产品成本为 \$60,000，对外销售价格为 \$80,000。增值率为 17%，所得税率为 30%。在建工程于 20X5 年 12 月 31 日完工，并按实际成本 \$73,600 ($\$60,000 + \$80,000 \times 17\%$) 结转固定资产，分 5 年按直线法计提折旧。税法规定的折旧期限与会计一致，预计净残值为零。

分析：企业生产的产品作为固定资产自用时，在税务上应作为销售收入处理，相应地，该固定资产的计税基础 ($\$80,000 + \$80,000 \times 17\%$) 按对外采购价格确认，并计提相应的应税折旧。固定资产的账面价值与计税基础的暂时性差异应当确认为一项递延所得税资产。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税资产	递延所得税费用(收益)
初始入账	73,600	93,600	20,000	6,000	(6,000)
1年后	58,880	74,880	16,000	4,800	1,200
2年后	44,160	56,160	12,000	3,600	1,200
3年后	29,440	37,440	8,000	2,400	1,200
4年后	14,720	18,720	4,000	1,200	1,200
5年后	-	-	-	-	1,200

6.4.5 在建工程试运行期间的收入在会计上应当冲减固定资产成本，但根据税法规定，如果该项收入应作为当期的应纳税所得额，两者处理的不同将产生一项暂时性差异。

例 6.4.3 在建工程试运行期间的净收入

某企业的在建工程的建造成本\$6,000，试运行期间取得试生产产品的销售收入\$900，产品销售成本\$300，公司将试生产形成的产品销售利润冲减在建工程成本\$600。固定资产按三年折旧，残值率为零。企业的所得税率为 30%。

与该等试生产期间的净收入相关的暂时性差异的相关数据如下：

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税资产	递延所得税费用(收益)
初始成本确认	6,000	6,000			
试运行生产净收入	(600)	-			
初始确认	5,400	6,000	600	180	(180)
第1年	3,600	4,000	400	120	60
第2年	1,800	2,000	200	60	60
第3年	-	-	-	-	60

无形资产暂时性差异及所得税影响

6.4.6 无形资产的暂时性差异可能在很多不同的情况下产生，例如：

- 购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定；
- 符合条件的开发费用可以资本化；
- 使用寿命不确定的无形资产不予摊销；
- 按照与无形资产有关经济利益的预期实现方式，合理选择无形资产摊销方法；
- 对无形资产计提减值准备。

6.4.7 根据《企业会计准则第 6 号 - 无形资产》，按照与无形资产有关经济利益的预期实现方式，合理选择无形资产的摊销方法，但根据税法的有关规定，无形资产只能采用直线法进行摊销，两者的差异将导致产生暂时性差异。

6.4.8 根据《企业会计准则第 6 号 - 无形资产》，使用寿命不确定的无形资产不予摊销；但如果根据税法的有关规定，使用寿命不确定的无形资产也应采用直线法进行摊销，两者的差异将导致产生暂时性差异。

例 6.4.4 使用寿命不确定的无形资产

某企业以\$300购入一项无确定使用寿命的商标使用权，会计上不允许摊销，在税法上可按 10 年摊销，所得税率为 30%。

分析：尽管该项暂时性差异转回的期间无法合理估计，但由于该项暂时性差异不是由于资产的初始计量产生，不符合不确认递延所得税负债的例外条件，因此公司应当于每年确认一项递延所得税负债和递延所得税费用，该项递延所得税负债将于该商标使用权不再使用时或转让时予以转回。

投资性房地产暂时性差异及所得税影响

6.4.9 投资性房地产的暂时性差异可能在很多不同的情况下产生，例如：

- 购买投资性资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，投资性房地产的成本以购买价款的现值为基础确定；
- 公允价值能够持续可靠取得的投资性房地产采用公允价值计量；
- 对采用成本模式计量的投资性房地产计提减值准备。

6.4.10 公允价值能够持续可靠取得的投资性房地产可以采用公允价值计量。采用公允价值计量的投资性房地产不计提折旧，而按照税法规定，投资性房地产不允许按公允价值计量，应采用和固定资产一致的方法计提折旧。

例 6.4.5 以公允价值计量的投资性房地产

某公司于 20X4 年 12 月以 \$10,000 购入一项投资性房地产，并采用公允价值模式进行后续计量，税法上规定的计税折旧期为 5 年。

该项投资性房地产 20X5 年 12 月 31 日的公允价值为 \$10,000，20X6 年 12 月 31 日的公允价值为 \$12,000；20X7 年 12 月 31 日的公允价值为 \$8,000；20X8 年 1 月，公司转让该项投资性房地产，转让价格为 \$7,000。公司所得税率为 30%。

	账面 价值	计税 基础	暂时性 差异	税率	递延所得 税负债	递延所得税 费用 (收益)
初始确认	10,000	10,000	-			
20X5	10,000	8,000	2,000	30%	600	600
20X6	12,000	6,000	6,000	30%	1,800	1,200
20X7	8,000	4,000	4,000	30%	1,200	(600)
处置	-	-	-	-	-	(1,200)

例 6.4.6 采用公允价值计量的投资性房地产转为自用

某公司 20X4 年 12 月以 \$10,000 的价格购入一项投资性房地产，并采用公允价值模式进行后续计量，税法上规定的计税折旧期为 5 年。

该项投资性房地产 20X5 年 12 月 31 日的公允价值为 \$10,000，20X6 年 12 月 31 日的公允价值为 \$12,000；20X7 年 12 月 31 日公司将该项投资性房地产转为自用房地产，转换日的公允价值为 \$13,000 元，并按使用年限计提折旧。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	税率	递延所得税负债	递延所得税费用 (收益)
初始确认	10,000	10,000	-			
20X5	10,000	8,000	2,000	30%	600	600
20X6	12,000	6,000	6,000	30%	1,800	1,200
20X7	13,000	4,000	9,000	30%	2,700	900
20X8	6,500	2,000	4,500	30%	1,350	(1,350)
20X9	-	-	-	-	-	(1,350)

6.5 递延所得税：金融工具

金融工具的暂时性差异及所得税影响

6.5.1 金融工具的暂时性差异可能在很多不同的情况下产生，例如：

- 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债；
- 以公允价值计量的可供出售金融资产；
- 以摊余成本计量的贷款及应收款和持有至到期投资；
- 混合金融工具的分拆；
- 金融资产减值。

按公允价值计量的金融工具

6.5.2 对于以公允价值计量的金融资产及金融负债，如果按照税法规定，其公允价值变动形成的利得或损失在发生当期不应计入应纳税所得额或可于税前列支，而只能在其处置时才可计入应纳税所得额或可于税前列支，则会计及税务上不同的处理将产生暂时性差异。

6.5.3 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债的公允价值变动计入当期损益，相应的递延所得税费用也应计入当期损益。

6.5.4 可供出售金融资产的以公允价值变动计入所有者权益，相应的递延所得税费用也计入所有者权益。

6.5.5 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债的交易费用计入当期损益，但如果根据税法的有关规定，该等交易费用不能于税前列支，而应当作为初始确认成本，二者处理的不同将产生暂时性差异。或者，从交易费用单方面考虑，其在发生时影响了会计利润但不影响当期应纳税所得额，而于处置相关金融资产或负债时则可抵扣处置当期应纳税所得额。因此，交易费用的计税基础等于其发生金额。

例 6.5.1 金融工具的初始计量

企业于 20X5 年度购买一项交易性金融资产，买价为\$280，此外发生交易费用\$20，初始确认时交易费用计入当期损益，但计税时该项交易费用在交易性金融资产出售时才允许抵扣当期应纳税所得额。假设该金融工具 20X5 年 12 月 31 日的公允价值为\$280，该项金融资产于 20X6 年以\$280 出售，税率为 30%。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税资产	递延所得税费用 (收益)
20X5 年	280	300	20	6	(6)
20X6 年	-	-	-	-	6

例 6.5.2 以公允价值计量的金融资产

于 20X5 年度，企业购买了一项可供出售金融资产，初始确认金额为\$400；于 20X5 年 12 月 31 日，该可供出售金融资产的公允价值为\$340；20X6 年 12 月 31 日，该可供出售金融资产的公允价值为\$200，公司估计该项资产已发生减值。所得税率为 30%。

	账面价值	计税基础	暂时性差异	递延所得税资产	递延所得税费用 (收益)
20X5 年 12 月 31 日	340	400	60	18	(18) [计入资本公积]
20X6 年 12 月 31 日	200	400	200	60	18 [转出资本公积]
					(60) [计入损益]

由于可供出售金融资产的公允价值变动计入所有者权益，故 20X5 年度的递延所得税费用（收益）也应计入所有者权益；于 20X6 年 12 月 31 日，由于该项金融资产发生了减值，减值损失计入当期损益，相应的递延所得税费用（收益）也应计入当期损益，并将原计入所有者权益的递延所得税转出一并计入损益。

混合金融工具

- 6.5.6** 所得税准则并没有讨论混合金融工具在分拆后的递延所得税问题。但《国际会计准则第 12 号—所得税》指出，对于企业发行的包含负债和权益成份的非衍生金融工具，如果会计上需将其分拆的，而根据税法的有关规定，计税时如果并不将其分开计量的，二者处理的不同将产生一项暂时性差异。
- 6.5.7** 由于有关暂时性差异是因为相关权益部分的初始确认而产生(不是因为负债部分的初始确认而产生)，相关递延所得税负债也应直接计入所有者权益。
- 6.5.8** 分拆后相应的负债部分通过计提利息费用而慢慢转出，有关递延所得税负债亦会随着减少并计入损益。

例 6.5.3 混合金融工具

某公司于 20X4 年 12 月 31 日发行了一笔 3 年期的可转换公司债券 \$10,000，于 20X8 年 1 月 1 日偿付，该债券发行期间内不计息，但能选择在 3 年末将债券转换为股票。

假设根据《企业会计准则第 37 号—金融工具确认和计量》的规定，公司应将该可转换公司债券包含的负债和权益成份进分拆。公司按照同期市场利率 9% 计算该债券的负债部分的公允价值为 \$7,722，并将余额 \$2,278 计入资本公积。公司每年按 9% 的利率确认负债部分应计的利息费用。所得税税率为 30%。

如果可转换公司债券以面值支付不会产生纳税后果，该可转换债券的计税基础为 \$10,000。如果该债券以 \$7,722 偿付则会形成应税收入，从而产生应纳税暂时性差异 \$2,278，并产生递延所得税负债 \$683 ($\$2,278 \times 30\%$)。该递延所得税负债将直接计入所有者权益。

计算与负债部分相关的暂时性差异及递延所得税

	31/12/20X4	31/12/20X5	31/12/20X6	31/12/20X7
负债本金	7,722	7,722	8,417	9,174
应计利息 (注) [A]	-	695	757	826
负债部分余额	7,722	8,417	9,174	10,000
计税基础	10,000	10,000	10,000	10,000
暂时性差异	2,278	1,583	826	-
递延所得税负债 (30%)	683	475	247	-
冲减所有者权益的递延所得税	683	-	-	-
递延所得税费用/ (收益) [B]	-	(208)	(228)	(247)
可转换公司债券负债部分的应计利息及递延所得税对利润表的影响 [A]+[B]	-	487	529	579

注：按负债的账面余额乘以实际利率 9% 计息。

6.6 递延所得税：外币折算

外币资产及负债

- 6.6.1 企业应当在每个资产负债表日，对持有的外币货币性资产或负债按即期汇率进行折算，因资产负债表日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。关于外币货币性资产及负债项目折算的处理，税法的规定与会计处理一般是一致的，因此不会产生暂时性差异。
- 6.6.2 但如果税务法规不允许有关汇兑差额于税前列支(即计税基础不变)，只有在处置或清偿该等外币货币性资产或负债时才能将差额计入或抵减应纳税所得额，那么于资产负债表日将该等外币货币性资产或负债进行折算便会产生暂时性差异。
- 6.6.3 企业持有的在境外的非货币性资产应按购买日的即期汇率折算为企业的记账本位币。如果企业处置该项资产时须按境外当地税务法规缴纳税款，而该项资产的计税基础会受汇率的变化而改变，因此会产生暂时性差异。

境外经营的记账本位币非当地货币

- 6.6.4 如果企业境外经营实体的记账本位币并非当地货币，该境外经营持有的非货币性资产按照购买当日的汇率折算为记账本位币。由于境外经营实体一般是以当地货币为货币单位编制纳税申报表并进行申报的，该项资产的计税基础将随着期后汇率的变化而变化，但该项资产的账面价值却由于按历史汇率折算而不会发生变化，因此将会产生一项暂时性差异。

例 6.6.1 境外经营的记账本位币非当地计税货币

某公司在新西兰有一家境外经营 M，M 的记账本位币为人民币。M 于 20X0 年 11 月 30 日以 \$12,000 新西兰币

(CU12,000) 购买了一项固定资产，按当地税法，该固定资产的计税基础为 CU12,000。购买当日汇率为 0.60，20X0 年 12 月 31 日汇率为 0.80。M 以记账本位币人民币编制的财务报表按历史汇率计算该固定资产的账面价值，但根据当地税法，该固定资产计税基础为 CU12,000，需按期末汇率折算为人民币。新西兰的适用税率为 25%，该公司当地的税率为 17.5%。

20X0 年 12 月 31 日，固定资产的下列相关部分发生暂时性差异：

	CU	汇率	人民币
账面价值	12,000	0.60	20,000
计税基础	12,000	0.80	15,000
应纳税暂时性差异	—		5,000
递延所得税负债(税率 25%)	—		1,250

由于该项固定资产按历史汇率折算为账面价值(人民币)，在汇率发生变化时，该项固定资产折算为计税基础所使用的汇率为期末汇率，两者之间的差异将产生递延所得税负债。递延所得税负债计入利润表中。

假设在资产负债表日按账面价值人民币 \$20,000 元处置该项资产，按年末汇率 0.80 计算，为 CU16,000。这将导致产生应纳税所得额 CU4,000(CU16,000-CU12,000)和应交税金 CU1,000(CU4,000 乘以新西兰税率 25%)。本项税额将被确认为递延所得税负债人民币 \$1,250 (CU1,000，年末汇率 0.80)。

外币报表折算

- 6.6.5** 企业对境外经营的外币财务报表应当按照资产负债表日的即期汇率进行折算。由于折算各项资产、负债账面价值和计税基础的汇率一致，且境外经营的外币财务报表已按照其记账本位币记录相应的递延所得税资产或负债，因此，境外经营的外币报表折算不会产生暂时性差异。
- 6.6.6** 境外经营的递延所得税余额因外币财务报表折算时使用的汇率不同而产生的变化，确认为外币报表折算差额。
- 6.6.7** 虽然境外经营的外币财务报表折算不会直接产生暂时性差异，但由于子公司折算后的净资产与母公司对子公司长期股权投资的计税基础不一致，因此在编制合并财务报表时会因上述不一致产生暂时性差异。

首次执行



7. 递延所得税：首次执行

首次执行日

- 7.01 所得税准则作为新企业会计准则体系的一部分，自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内实施，也鼓励其他企业执行。
- 7.02 企业应当在财务报表附注中对所得税会计政策的变化作出充分披露。

追溯调整

- 7.03 按照《企业会计准则第 38 号 – 首次执行企业会计准则》第 12 条的规定，企业应当在首次执行日对所得税会计政策变更的影响金额调整期初留存收益，并应当对会计政策变更的前期影响数追溯调整。

比较数据重述

- 7.04 所得税会计政策的变化对财务报表的影响应当调整比较数据。因此，需要考虑所得税会计政策的变化对比较财务报表的期初留存收益以及对比期间利润表的影响。

首次执行日的调整

- 7.05 本指南列举了所得税准则对主要资产、负债项目的所得税影响。以下内容将讨论首次执行所得税准则可能产生调整的较复杂领域，我们并未考虑所有需要调整的情况，企业需要对其所有的资产、负债项目进行一次全面检查，以确保已经识别了所有需要调整的项目。

过去发生的企业合并

- 7.06 首次执行日，对于过去发生的同一控制下的企业合并的股权投资，其尚未摊销完毕的股权投资差额以及商誉应当予以冲销。由于该等股权投资差额及商誉不确认递延所得税，因此上述调整也不确认相应的所得税影响。
- 7.07 由于以下因素的影响，过去发生的企业合并可能产生递延所得税：
- (1) 过去发生的企业合并中，如果取得的资产、负债按公允价值计量，但该等资产、负债的计税基础为原账面价值的，取得资产、负债的公允价值与原账面价值之间的差额将产生暂时性差异，并因此而确认递延所得税。
 - (2) 以前未确认递延所得税资产的可抵扣亏损，如果符合确认条件，可以确认为递延所得税资产。

固定资产

- 7.08 对于固定资产，除了由于企业合并产生的暂时性差异外（见前文），导致暂时性差异最常见因素主要为会计上的折旧方法、折旧年限及残值率与相关税法规定不一致。相关暂时性差异对递延所得税的影响应当调整期初留存收益。

以公允价值计量的资产及负债

- 7.09 对于按公允价值计量的资产及负债(例如投资性房地产、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或负债、可供出售金融资产、衍生金融工具等)，应当按公允价值与计税基础之间的暂时性差异确认递延所得税，并调整期初留存收益。

递延所得税资产的确认

- 7.10 应当根据对未来是否很可能取得足够的应纳税所得额，以确定是否确认相应的递延所得税资产。

境外经营的记账本位币非当地货币

- 7.11 如果境外经营的记账本位币非当地货币，且当地税务部门对非货币性资产要求按当地货币计税时，应当根据该非货币性资产的期末汇率计算其计税基础，其与账面价值的差异应当确认为递延所得税，并调整期初留存收益。

对子公司、合营企业和联营企业的长期股权投资

- 7.12 确认对子公司、合营企业和联营企业的长期股权投资的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，相应的递延所得税负债或资产应调整留存收益。
- 7.13 对子公司、合营企业和联营企业的长期股权投资产生的应纳税暂时性差异，如果母公司或投资方有权控制该项暂时性差异的转回时间，且该项暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回，则不确认相应的递延所得税负债。

可转换债券

- 7.14 按《企业会计准则第 38 号—首次执行企业会计准则》第 17 条将可转换债券的负债部分和权益部分进行分拆的，确认由此产生的暂时性差异而导致的递延所得税，并直接计入所有者权益。

附录



附录 8.1 列报及披露核对表

编号	列报及披露要求	相关规定
所得税费用(收益)		
1	利润表应单独列示反映所得税费用	CAS30.27(十一) CAS18.24
2	所得税费用/收益的主要组成部分应分开披露	CAS18.25(一)
3	与直接计入所有者权益项目相关的所得税影响应单独列示反映	CAS30.30(二)
4	披露所得税费用(收益)与会计利润之间的关系	CAS18.25(二)
5	对于终止经营,披露与其相关的所得税费用	CAS30 指南
所得税资产与负债		
6	资产负债表中应单独列示反映应交税金(含应交所得税)、递延所得税资产及递延所得税负债	CAS30.19(十) CAS30.21(三)及 (九)
7	递延所得税资产(负债)应作为非流动资产(负债)列报	CAS18.23
财务报表附注		
8	应当披露以下内容: (1) 未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣所得税亏损(如有到期日,还应披露到期日); (2) 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余额,确认递延所得税资产的依据; (3) 未确认递延所得税负债的,与对子公司、联营企业和合营企业投资相关的暂时性差异金额。	CAS18.25(三) CAS18.25(四) CAS18.25(五)

附录 8.2 企业会计准则第 18 号及其应用指南

第一章 总则

- 第一条** 为了规范企业所得税的确认、计量和相关信息的列报，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，应当按照本准则进行确认和计量。

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。

应用指南：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。

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。

应用指南：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，并提供相关的证据。

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）同时具有下列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，应当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，同时具有下列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，应当根据税法规定，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，除直接在所有者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所得税影响，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。

应用指南：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：

$$\begin{array}{l} \text{所得税费用} \\ \text{（或收益）} \end{array} = \begin{array}{l} \text{当期} \\ \text{所得税} \end{array} + \begin{array}{l} \text{递延所得} \\ \text{税费用} \end{array} \quad \left(- \begin{array}{l} \text{递延所得} \\ \text{税收益} \end{array} \right)$$

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：

××企业

单位：万元

	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：

$$\begin{aligned} \text{递延所得税负债} &= 500 \times 33\% = 165 \text{ (万元)} \\ \text{递延所得税资产} &= 100 \times 33\% = 33 \text{ (万元)} \\ \text{递延所得税费用} &= 165 - 33 = 132 \text{ (万元)} \\ \text{当期所得税费用} &= 600 \text{ (万元)} \\ \text{所得税费用} &= 600 + 132 = 732 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

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) 直接在所有者权益中确认的交易或者事项。

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

应用指南：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

根据本准则第二十二條規定，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）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。

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）所得税费用（收益）与会计利润关系的说明。
- （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。

德勤中国业务的联络详情

北京

德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城西二办公楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

大连

德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 1119 / 1121

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层B座
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222号
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所
中国深圳市深南东路5001号
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6762 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

关于本出版物

本文件中所含资料及其所含信息乃德勤就某个专题或某些专题而提供的一般性信息，并非对此类专题的详尽表述。

故此，这些资料所含信息并不能构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。读者不应依赖本资料中的任何信息作为可能影响其自身或其业务决策的唯一基础。在作出任何可能影响个人财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。

上述资料及其所含信息均按原貌提供，德勤对该等资料或其所含信息不做任何明示或暗示的表述或保证。除前述免责声明外，德勤亦不承担该等资料或其所含信息准确无误或者满足任何特定的业绩或者质量标准。德勤明确表示不提供任何隐含的保证，包括但不限于，对可商售性、所有权、对某种特定用途的适用性、非侵权性、适配性、安全性及准确性的保证。

您需自行承担使用这些资料及其所含信息的风险，并承担因使用这些资料及其所含信息而导致的全部责任及因使用它们而导致损失的风险。德勤不承担与使用这些资料或其所含信息有关的任何专项、间接、附带、从属性或惩罚性损害赔偿或者其他赔偿责任，无论是否涉及合同、法定或侵权行为（包括但不限于疏忽行为）。

倘若前述条款的任何部分因任何原因不能完全执行，其余部分内容仍然有效。

©2007 德勤·关黄陈方会计师事务所版权所有 保留一切权利
HK-035-07