

税前可弥补亏损所得税费用核算注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/548/2021\\_2022\\_\\_E7\\_A8\\_8E\\_E5\\_89\\_8D\\_E5\\_8F\\_AF\\_E5\\_c46\\_548611.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/548/2021_2022__E7_A8_8E_E5_89_8D_E5_8F_AF_E5_c46_548611.htm) 2006年财政部制定的

《企业会计准则第18号所得税》（以下简称“新准则”）中要求：企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。在资产负债表日，企业应当根据税法规定对递延所得税资产（注：此处只提及递延所得税资产）按照预期收回该资产期间的适用税率计量。当适用税率发生变化的，企业应当对已确认的递延所得税资产进行重新计量，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以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。新准则还规定，在资产负债表日，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；而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。新准则的应用指南规定，按照税法规定允许用以后年度所得弥补的可抵扣亏损比照可抵扣暂时性差异的原则处理。根据上述分析，企业在发生可抵扣亏损的年度以及抵扣可抵扣亏损的年度，分别涉及递延所得税资产的初始确认和后续计量。在初始确认过程中，在企业发生亏损的年度，需要首先判断企业在以后可抵扣亏损的年度能否获得足够的应纳税所得额用以抵扣。如能获得则要以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损的未来应纳税所得额为限，不能高估递延所得税资产；否则不予以确认。在

后续计量过程中，一方面可能遇到适用税率变化时需要对递延所得税资产进行重新计量。另一方面，可能遇到在抵扣可抵扣亏损的年度无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产，需要减记递延所得税资产；同时减记后，在很可能获得足够的未来应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产时，需要转回减记的递延所得税资产。在此本文通过以下举例仔细分析。

一、适用税率不变时税前可弥补亏损的所得税费用核算 [例1]某企业2004年的应纳税所得额为一500万元，当年适用税率为33%，当期无暂时性差异。假设该企业未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产。2004年12月31日，该企业应确认递延所得税利益（资产）。其会计分录为：借：递延所得税资产补亏抵减（500万元×33%）1650000 贷：所得税费用递延所得税费用 1650000

2005年该企业的应纳税所得额为120万元，当年适用税率为33%，当期无暂时性差异。所以，2005年12月31日，该企业的账务处理应为：借：所得税费用递延所得税费用（120万元×33%）396000 贷：递延所得税资产补亏抵减 396000

2006年该企业的应纳税所得额为800万元，当年适用税率为33%，当期无暂时性差异。2006年12月31日的账务处理为：借：所得税费用递延所得税费用（1650000-396000）1254000 所得税费用当期所得税费用 1386000 贷：递延所得税资产补亏抵减 1254000 应交税费应交所得税 1386000 应交所得税=[800-(500-120)]×33%=138.6（万元）

假设[例1]中，该企业2006年、2007年、2008年均无应纳税所得额和暂时性差异。2009年该企业的应纳税所得额为200万元，若当年适用税率仍为33%，当期无暂时性差异。2009年12月31日，该企业的账务处理

应为：借：所得税费用递延所得税费用（200万元×33%）  
660000 营业外支出递延所得税资产 594000 贷：递延所得税资产  
资产补亏抵减 1254000 当企业税前可弥补亏损超过税法规定的  
五年期限，应将尚未抵扣的递延所得税资产减记，计入营业  
外支出，确认当期损益。在税法规定可抵扣亏损年度结束以  
前的年度，企业在资产负债表日也应当对递延所得税资产进  
行复核，若发现未来期间难以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时，企业也应减记由于可抵扣亏  
损确认的递延所得税资产的账面价值。

## 二、适用税率变动时 税前可弥补亏损的所得税费用核算 [例2]

某企业2006年的应纳税所得额为-1000万元，当年适用税率为33%，当期无暂时性差异。假设该企业未来期间可能获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产。2006年12月31日，该企业应确认递延所得税利益（资产），其会计分录为：借：递延所得税资产补亏抵减（1000万元×33%）3300000 贷：所得税费用递延所得税费用 3300000 2007年该企业的应纳税所得额为200万元，当年适用税率为33%，当期无暂时性差异。2007年12月31日账务处理为：借：所得税费用递延所得税费用（200万元×33%）660000 贷：递延所得税资产补亏抵减 660000 2008年该企业的应纳税所得额为100万元，当年适用税率为25%，当期无暂时性差异。2008年12月31日的账务处理为：（1）递延所得税资产因适用税率变化重新计量 借：所得税费用递延所得税费用 640000 贷：递延所得税资产补亏抵减 640000 递延所得税资产减少（1000-200）×（33%-25%）=64（万元）此处适用税率下降，应在税率下降后减少递延所得税资产并计入当期的所得税费用。若适用税率上升，则需补记递延所得税

资产并冲抵当期的所得税费用。（2）企业用当年的应纳税所得额抵扣递延所得税资产 借：所得税费用递延所得税费用（100万元×25%）250000 贷：递延所得税资产补亏抵减250000

2009年该企业无应纳税所得额和暂时性差异，并预计未来三年期间内无法取得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产（有相关证明）。当年适用税率为25%。2009年12月31日，该企业的账务处理应为：借：营业外支出递延所得税资产1750000 贷：递延所得税资产补亏抵减1750000

2010年经过多方努力，该企业当年的应纳税所得额为80万元，并预计未来期间将会继续盈利，当年适用税率为25%，当期无暂时性差异。2010年12月31日，该企业的账务处理应为：借：递延所得税资产补亏抵减1750000 贷：营业外支出递延所得税资产1750000 借：所得税费用递延所得税费用（80万元×25%）200000 贷：递延所得税资产补亏抵减200000

2011年该企业的应纳税所得额为1000万元，当年适用税率为25%，当期无暂时性差异。2011年12月31日的账务处理：借：所得税费用递延所得税费用1550000 所得税费用当期所得税费用950000 贷：递延所得税资产补亏抵减1550000 应交税费应交所得税950000

递延所得税资产（补亏抵减）=175-20=-155（万元）  
 应交所得税=（1000-200-100-80-1000）×25%=95（万元）

假设[例2]中，2011年该企业的应纳税所得额为500万元，当年适用税率为25%，当期无暂时性差异。2011年12月31日，该企业的账务处理应为：借：所得税费用递延所得税费用1250000 营业外支出递延所得税资产300000 贷：递延所得税资产补亏抵减1550000 所得税费用（递延所得税费用）=500×25%=125（万元） 营业外支出=155-125=30（万元）

100Test

下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问  
[www.100test.com](http://www.100test.com)