

2009年注册会计师会计知识点：递延所得税涉及的相关问题
注册会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/632/2021_2022_2009_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_632144.htm 递延所得税涉及的问题概述 递延所得税问题是注会会计教材中涉及范围最广的一根主线，几乎每个章节中都会涉及到，大家在学习的时候如果注意到就会发现很多共性的东西出来，这里稍作总结和思考。徐经长老师在讲课中多次提到资产类型和企业持有意图的问题，在学习中也发现了递延所得税计入的科目会有差别，为什么？原因就是和资产的类型有关系，持有意图不一样，暂时性差异核算科目也不一样，相应的递延所得税计入的科目也不相同，所以导致了递延所得税有时候计入到所得税费用，有时候计入到资本公积，有时候影响了期初留存收益，各种情况后面会慢慢写出来。通过总结和思考会发现递延所得税问题的本质：税法上认可的是历史成本，而且税法对于后续的价值变化也是有自己的方法，会计和税法就像是两家人一样，锅碗瓢盆的哪有不吵架的，吵归吵，该怎么办还要怎么办，闹的厉害了怎么办？各做各的，你会计上自己出个报表，税法也要求你弄个计税基础编制的报表，纳税申报的时候还要统统按照税法的规定给调整了，会计只能感慨一句：不服不行！开始的时候多考虑考虑有好处，虽然所得税在后面章节中介绍了，但是前面很多内容都涉及到了，学习的时候不妨去找找，考验一下自己的学习成果，下面个人慢慢给大家一些总结，希望能给您带去一些思考。

一、交易性金融资产

1、初始确认：交易性金融资产首先让我们认识了一个

全新的方法：公允价值计量，不过也开始就树立了矛盾：税法上不承认你公允价值，所以战斗从头就已经开始了。先来说说金融资产的追溯调整，因为什么？金融资产之前在短期投资中核算，现在忽然变了，对之前的短期投资要追溯调整，基本处理是公允价值高于账面价值的部分要调整期初留存收益。情景：一会计盼星星盼月亮终于等到了新准则的实行，之前的短期投资账面上100万，短期投资跌价准备20万，最近刚赶上牛市，公允价值飙升到150，这要是记录了账面上多好看呢？税管员这个时候就来了：税管员：牛市了，手里的股票值钱了吧？少不了我的所得税啊。会计说：公允价值是回升了，可是兜里没钱，股票没卖腰包里没钱啊，怎么交税呢？税管员一想也不能太过分，确实没有进腰包，做人还是要厚道一些：记住欠我的钱 $(150-100) * 25\% = 12.5$ 会计：我之前还计算减值了呢？20的减值怎么不计算呢？税管员：减值是你自己偷偷摸摸记的，还是会计估计，根本就是你自己一厢情愿，经过我的同意了吗？这事我不知道，我就知道你当初买的时候是100. 会计无语了，眼前这个税管员比较厉害，会计估计确实没啥好说的。税管员给会计下了个罚单：记住，以后欠我的钱，什么时候卖了赶紧来交给我！借：未分配利润 11.25 盈余公积 1.25 贷：递延所得税负债 $(150-100) * 25\% = 12.5$ 借：交易性金融资产-成本 150 短期投资跌价准备 20 贷：短期投资 100 未分配利润 63 盈余公积 7

知识点提示：对于这种追溯调整的情况，需要按照公允价值高于账面价值的差额部分调整期初留存收益，同时需要按照公允价值，也就是新的入账价值和税法认定的账面价值的差额确认递延所得税。原因在于会计上重新确认了一个账面价值，但是税

法上不认可，因此所得税的计算和所得税费用的计算就存在差异了。这里所谓的不认可也是暂时性的不认可，你现在没钱可以不认可你，以后出售了有钱了傻子才不认可，所以此一时彼一时，到时候有钱了还是要乖乖交税的，这也就是递延所得税的暂时性差异的本质，本质在于“暂时”，而不在于差异，所谓殊途同归就是这个道理。另外就是税法上在出售前认可计税基础，也就是历史成本问题，出售以后就认可你的钞票了呵呵。

2、持有期间：持有期间内公允价值一般会发生变化，变动了怎么办？会计上可以做账务处理，公允价值上升也好下降也好，不亦乐乎，好不忙碌。不过税管员不懂你这些，人家是稳坐钓鱼台，撕掉一切公允价值的伪装，历史成本就是没变，所以即便是会计到税管员面前哭诉也没有用的。

情景：第二个月股市大跌，会计账上的150万的股票亏了一多半剩50万了，会计上做了分录找税管员哭诉：借：公允价值变动损益 100 贷：交易性金融资产公允价值变动 100

会计：你看看我的账上，都会没钱了，能不能少交点税？

税管员：不要着急嘛，咱是不见棺材不掉泪，投资是屁股决定大脑，年轻人要坐得住。你要是一天不卖了怎么会有损失呢？

会计：那这次怎么办？

税管员：股市本来就上上下下的很正常，这次你还不是估计的？前几天公允价值大涨的时候怎么没见你来告诉我多交点税呢？一视同仁，万一砸手里了，我让你少交一点不就完了吗？回去记账去吧，递延所得税资产，这就是你以后少交税的凭证了。于是会计做账：借：递延所得税资产 $(150-50) \times 25\% = 25$ 贷：所得税费用 25

不过这里有一个问题需要注意，上面这个分录还是有问题的。为什么？就是因为一项资产或者负债只能确认一项递延所得税，

也就是说递延所得税资产和递延所得税负债不能同时确认，所以因为资产在初始确认的时候有递延所得税负债，所以应该先转回，差额再继续确认递延所得税资产。借：递延所得税资产 12.5 递延所得税负债 12.5 贷：所得税费用（ $150-50$ ） $\times 25\%=25$ 知识点提示：公允价值变动都是会计上瞎折腾，只要你没有出售交易性金融资产，税法上就认定你的价值就是原来的100，什么今天亏了明天涨了，税法上管都不管，因此形成的差异肯定是要确认递延所得税的。

3、最终处置：最终处置的时候就是媳妇见公婆的时候了，秋后算账的时候到了，所以会计上中间公允价值变动折腾来折腾去还是应该按照余额结转到“投资收益”中，这个时候因为资产已经是换成钞票了，税务局可以不承认公允价值，但是不能不承认钞票，所以递延所得税什么的就都该转回来了，有钱了该交税就交税，没有什么好说的了。借：所得税费用 12.5 贷：递延所得税资产 12.5 借：投资收益 50 贷：公允价值变动损益 50

知识点提示：公允价值变动损益在资产负债表日已经结转到本年利润了，为什么还要重新确认一次投资收益呢？对于这个分录，大家可以看看，两个损益科目一借一贷，对本期损益没有影响，那么这个其实就是象征意义更大了，一个就是说秋后算账，之前公允价值变动损益该有个名分了，统一作为投资收益核算，为什么？因为如果没有这个公允价值变动的伎俩，这部分也都是作为投资收益核算的，所以有了公允价值变动并不影响投资收益的本质，所以之后要追溯确认为投资收益。另外一方面就是税法上这个时候也要算账了，所以会计和税法等于是殊途同归了。本期总结：递延所得税问题作为一条主线不仅串联了全书中很多知识点，同样对一项

资产的整个核算流程进行了串联，按照这样的线索去学习有一种挖宝的兴奋和成就感，很多人找不到学习的方法，或者第二遍的时候学厌烦了，其实就是缺少思考的结果。

二、可供出售金融资产

1、初始确认：可供出售金融资产比较特殊

，又是公允价值又是摊余成本，狠毒考生就晕菜了，为什么？关键在这个名字上。“可供出售”是可以出售也可以不出售，所以这个金融资产企业持有意图就是：企业自己也不知道！假如说不打算出售不就是持有至到期投资了吗？摊余成本计量没有问题；假如说可以出售呢？那么就和交易性金融资产一样了，适用公允价值计量。正是因为可供出售金融资产这种“脚踏两条船”。决定了计量室上也采用了两种计量方法，所以一个很明显的优点是：按照公允价值入账，初始交易费用计入入账价值。对于可供出售金融资产来说，同时存在两种计量方法的是债券的情况，如果是股票那么肯定就是公允价值了。初始计量没有什么难点，需要注意的是假如说购买股票的时候没有宣告发放股利，也就是说股利是含在公允价值中的，所以计入到入账价值；另外假如说购进以后宣告发放了，应该冲减投资成本，很多人不能理解，其实没有什么难点，因为是股票，买进来宣告发放了，就把购买时候不确定的股利身份给打回原形了，既然这样肯定就不能在成本中呆着了。徐经长老师很强调这个企业持有意图的问题，实际上金融资产中各个资产的名字其实就说明了企业的持有意图。

交易性金融资产：所谓交易性就是说为了交易，随时因为交易就出售了，所以公允价值计量最及时，直接影响当期损益；持有至到期投资：很明显到期时间那么长，要考虑时间价值，所以应该考虑实际利率问题；可供出售金融资

产：可供出售顾名思义是可以出售，那么天生就是矛盾的，所以计量方法也有两种，出了名的两面派。其实如果掌握了可供出售金融资产你就掌握了所有的计量方法。进一步正式因为持有意图不同决定了会计处理的差异，交易性金融资产对公允价值变动直接计入当期损益，利润表还好看一些有时候，好像价值升高了纳税有点天经地义，所以才有了上一场的吵架；可供出售金融资产公允价值直接进入的是所有者权益，原因在于什么？在于防止上市公司操纵利润，因为持有期限长的很容易成为操纵利润的工具，这也是徐经长老师强调的会计中很多处理都是为了防止上市公司粉饰业绩设置的处理方法。

2、持有期间：持有期间和递延所得税有关系的就是公允价值变动的处理，这个变动是要计入到所有者权益的。需要注意的是：很多考生觉得公允价值变动的计算没有什么头绪，因为有了摊余成本来捣乱，所以不知道该怎么计算，实际上虽然是两种计量方法，但是平常是相安无事的，大家井水不犯河水，摊余成本和公允价值基本上是老死不相往来。所以计算公允价值价值变动的时候，压根就不考虑摊余成本，因为摊余成本实在太高深了，公允价值“百度”一地啊就知道了，所以一般就考虑上期的公允价值，直接就计算了；摊余成本就复杂多了，公允价值瞧不起它，它也还瞧不起公允价值，因为相比于比较高深的实际利率摊销的计算，公允价值的“百度”方法技术含量之低实在是无法忍受。

从这角度说，公允价值计量相当于是90后，怎么随意和方便怎么来，摊余成本计量就像是70后，怎么严肃学术怎么来，相隔了几十年，两种方法从来是水火不容的。

情景：会计买入可供出售股票第二个月股市又大跌，会计账上的150万的股

票亏了一多半剩50万了，会计上做了分录找税管员哭诉：借：资本公积-其他资本公积 100 贷：可供出售金融资产公允价值变动 100 会计：你看看我的账上，所有者权益都快冲完了，可怜可怜我们吧！税管员：真是好了伤疤忘了疼，上次交易性金融资产亏了100，利润表那么不好看我都没有让你扣？你琢磨一下这次我会让你扣吗？税管员拿出利润表：看看，利润一点影响都没有，还来跟我哭穷，该改什么干什么去。会计：那亏了怎么办？税管员：真是坐不住，股市有风险告诉过你，我就认钱，你什么时候割肉了再来找我吧！屁股决定大脑！下次公允价值涨了我也不会去烦你，行了吧。记住啊，所有者权益冲减了，也就是做做白日梦，现在亏了，先记着，以后让你少交点。于是会计做账：借：递延所得税资产 $(150-50) \times 25\% = 25$ 贷：资本公积-其他资本公积 25

知识点提示：公允价值变动都是会计上瞎折腾，只要你没有出售金融资产，税法上就认定你的价值就是原来的100，股市风云变幻的，成天跟着你担惊受怕可不是税务局的风格，所以税务局是“掐头去尾”，剩下的中间就是不要；税务局看人是比较准的，看你买进来多少，出去收入多少，差额就乖乖交税吧，至于中间的大起大落那是会计们关注的，税务上没有那闲工夫跟你会计一起关注股市。另外需要注意的是公允价值变动影响的是资本公积，那么相应的递延所得税也是影响资本公积，这就是不是一家人，不进一家门。大家对这一点要考虑清楚。由此生发一下，很多长期股权投资权益法的题目中告诉你，被投资单位因为持有可供出售金融资产公允价值变动了比如100，那么你按照多少来确定属于你的资本公积变动份额？你要知道的是被投资单位也需要核算递延所得税，

所以这样先计入100资本公积变动，再计入 $100 \times 25\%$ 的递延所得税影响，最终资本公积变化了多少？答案是75，所以投资方就是按照75来计算自己的投资份额的。还有一个是减值的问题，减值大家知道肯定是要确认递延所得税的，应该确认多少？确认递延所得税资产还是负债呢？情景：假如说之前可供出售金融资产公允价值上升确认了递延所得税负债，后面公允价值下降了应该确认递延所得税资产吗？会计到税务局商讨这个减值的问题：会计：最近股市成熊市了，股票是一直下跌，以后您让我少交点税，这个就是我的抵扣卷了啊，抵扣卷嘛肯定就是自己的一笔钱或者是资产了，所以叫做递延所得税资产，税哥您看怎么样？税管员：你傻啊！你忘记了，你在我这里还有个借条？上个月公允价值上升了，你以后可以是要多交我税的，欠我的钱这么快就忘记了？抵扣卷还不能给你，先把我这个债还了再说，多出来的再给你抵扣卷。于是会计乖乖的冲减了递延所得税负债，然后超过的部分确认了抵扣卷：递延所得税资产。知识点提示：一项资产或者负债只能是确定一项递延所得税，也就是上一讲说到的，递延所得税资产或者递延所得税负债只能是确认一个，不能两个同时确认，所以肯定是你确认另外一个的时候，先要把另外一个给冲减了，然后超过部分才需要正常确认，这个就是有始有终的意思了。

3、最终处置：最终处置的时候和交易性金融资产的处理差不多，同样递延所得税要处理掉，不过就是和原始计入的一样，转出也是影响的是资本公积。

借：资本公积其他资本公积 贷：递延所得税资产
借：投资收益 贷：资本公积其他资本公积

知识点提示：公允价值变动之前是计入到资本公积了，本质上金融资产还是投资，

所以肯定是要计算投资收益的，因此公允价值变动的部分肯定是最最终要确认为投资收益的，因此最终处置的时候要把资本公积的身份变为投资收益。这个处理实际上和交易性金融资产一个道理，所以对于可供出售来说，掌握了交易性金融资产的公允价值变动损益结转，就应该知道可供出售金融资产的公允价值结转，两个要懂得相互类比；唯一不同的地方在于，企业持有意图不同，或者为了防止上市公司操纵利润，可供出售金融资产的变动计入到了资本公积中了，而没有影响当期损益，记住这个差异就可以了。本期总结：递延所得税问题作为一条主线不仅串联了全书中很多知识点，同样对一项资产的整个核算流程进行了串联，按照这样的线索去学习有一种挖宝的兴奋和成就感，很多人找不到学习的方法，或者第二遍的时候学厌烦了，其实就是缺少思考的结果。

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