

2006年全国高级会计师考试所得税的大纲 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/82/2021_2022_2006_E5_B9_B4_E5_85_A8_c48_82244.htm

所得税会计的目的，是通过比较资产、负债等项目按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础之间的差异，将该差异的所得税影响确认为递延所得税资产或递延所得税负债，并在此基础上确定所得税费用。

一、资产、负债的计税基础

(一) 资产的计税基础

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。如果有关的经济利益不纳税，则资产的计税基础即为其账面价值。例如，企业于20×5年1月1日购入一项固定资产，取得时按照会计规定及税法规定确定的成本均为400万元，企业预计该项固定资产的使用年限为8年，税法规定该类固定资产的折旧年限为5年，净残值为0。会计核算及计税时均按照直线法计提折旧，则在取得该项资产当年年末，该资产的计税基础为320万元，即按照税法规定可以通过折旧或是最终处置时从未来期间的应税经济利益中抵扣的金额。

(二) 负债的计税基础

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。例如，企业销售商品后承诺提供3年的免费保修，按照会计准则规定，企业在销售商品的期间，在确认销售收入的同时，应估计该项保修义务的金额，并作为预计负债确认。按照税法规定，有关的保修费用只有在实际发生时才能够税前扣除。企业当期如果按照会计规定确认了100万元的预计负债，而该项保修义务预计在以后3年逐期发生，则按

照税法规定，有关的保修费用在实际发生时可从税前扣除，即未来期间可从税前扣除的金额总计为100万元，则该项负债的账面价值100万元减去未来期间按照税法规定可予抵扣的100万元，其计税基础为0。

二、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。根据该差额对未来期间应税金额影响的不同，暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

（一）应纳税暂时性差异

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。资产的账面价值大于其计税基础或是负债的账面价值小于其计税基础时，会产生应纳税暂时性差异。

沿用本章所举固定资产的例子，在取得资产当年年末，在不考虑其他因素的情况下，该项固定资产的账面价值为350（ $400400 \div 8$ ）万元，其计税基础为320（ $400400 \div 5$ ）万元，从取得当年年末的情况看，企业在未来期间自该项资产至少可以取得350万元的经济利益流入，但其中只有320万元按照税法规定可以自未来应税所得中扣除，两者之间的差额即为未来期间的应税金额30万元，为应纳税暂时性差异。

（二）可抵扣暂时性差异

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。资产的账面价值小于其计税基础或是负债的账面价值大于其计税基础时，会产生可抵扣暂时性差异。例如，本章中所举预计保修费用的例子中，企业按照会计规定预计的100万元

负债，在未来期间实际发生时可税前扣除，即其账面价值100万元与计税基础0之间的差额100万元可以减少未来期间的应纳税金额，形成可抵扣暂时性差异。

三、递延所得税资产和递延所得税负债的确认

（一）递延所得税资产的确认

1. 确认递延所得税资产的情况

企业对于可抵扣暂时性差异可能产生的未来经济利益，应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，确认相应的递延所得税资产，并减少所得税费用。在估计未来期间可能取得的应纳税所得额时，除正常生产经营所得外，还应考虑将于未来期间转回的应纳税暂时性差异导致的应纳税金额等因素。例如。本章中所举预计保修费用的例子中，假定企业预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异，适用的所得税税率为33%，企业应确认递延所得税资产33万元，同时减少所得税费用33万元。下列交易或事项中产生的可抵扣暂时性差异，应根据交易或事项的不同情况确认相应的递延所得税资产：

（1）企业对于能够结转以后年度的未弥补亏损，应视同可抵扣暂时性差异，以很可能获得用来抵扣该部分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。

（2）对于与联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，如果有关的暂时性差异在可预见的未来很可能转回并且企业很可能获得用来抵扣该可抵扣暂时性差异的应纳税所得额时，应确认相关的递延所得税资产。对于与联营企业、合营企业等的投资相关的可抵扣暂时性差异，通常产生于因联营企业或合营企业发生亏损，投资企业按持股比例确认应予承担的部分而减少投资的账面价值，但税法规定投资应以其成本作为计税基础，从而形成可抵扣暂时性差异，该差

异在满足确认条件时应确认相应的递延所得税资产。（3）非同一控制下的企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，同时调整合并中应予确认的商誉。（4）与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异，相应的递延所得税资产应计入所有者权益。如因可供出售金融资产公允价值下降而应确认的递延所得税资产。

2.不确认递延所得税资产的情况 除企业合并以外的交易中，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，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成可抵扣暂时性差异的，相应的递延所得税资产不予确认。如融资租赁中承租人取得的资产，按照会计准则规定应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者以及相关的初始直接费用作为租入资产的入账价值，而税法规定融资租入固定资产应当按照租赁协议或者合同确定的价款加上运输费、途中保险费等金额计价，作为其计税基础。对于两者之间产生的暂时性差异，如确认其所得税影响，将直接影响到融资租入资产的入账价值，按照会计准则规定，该种情况下不确认相应的递延所得税资产。

（二）递延所得税负债的确认 除明确规定不应确认递延所得税负债的情况以外，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，并计入所得税费用。沿用本章所举固定资产的例子，对于固定资产的账面价值与其计税基础之间形成的30万元的应纳税暂时性差异，应确认相应的递延所得税负债，假定适用的所得税税率为33%，则应增加所得税费用9.9万元，同时确认9.9万元

的递延所得税负债。非同一控制下的企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成应纳税暂时性差异的，应确认相应的递延所得税负债，同时调整合并中应予确认的商誉；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的应纳税暂时性差异，相应的递延所得税负债应计入所有者权益，如因可供出售金融资产公允价值上升而应确认的递延所得税负债。不确认递延所得税负债的情况包括：1.商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，因企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额，按照会计准则规定应确认为商誉，但按照税法规定不允许确认商誉，即商誉的计税基础为0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异，因确认该递延所得税负债会增加商誉的价值，准则中规定对于该部分应纳税暂时性差异不确认其所产生的递延所得税负债。2.除企业合并以外的交易中，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，则交易中产生的资产、负债的入账价值与其计税基础之间的差额形成应纳税暂时性差异的，相应的递延所得税负债不予确认。3.企业对与联营企业、合营企业等的投资相关的应纳税暂时性差异，在投资企业能够控制暂时性差异转回的时间并且预计有关的暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回时，不确认相应的递延所得税负债。

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