

《企业会计准则第 18 号——所得税》解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）所得税会计的基本要求；（2）资产、负债的计税基础；（3）所得税费用的计算；（4）递延所得税的特殊处理。

一、所得税会计的基本要求

（一）递延所得税资产、递延所得税负债的确认

所得税会计是以企业的资产负债表及其附注为依据，结合相关账簿资料，分析计算各项资产、负债的计税基础，通过比较资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异，确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

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

按照暂时性差异与适用所得税税率计算的结果，确定递延所得税资产、递延所得税负债以及相应的递延所得税费用。其中，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来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，该应纳税所得额为未来期间企业正常生产经营活动实现的应纳税所得额，以及因应纳税暂时性差异在未来期间转回相应增加的应税所得，并应提供相关的

证据。

（二）递延所得税资产、递延所得税负债的转回

递延所得税负债和递延所得税资产确认后，相关的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异于以后期间转回的，应当调整原已确认的递延所得税资产、递延所得税负债以及相应的递延所得税费用。

（三）所得税费用在利润表中的列示

利润表中应当单独列示所得税费用。所得税费用由两部分内容构成：一是按照税法规定计算的当期所得税费用（当期应交所得税），二是按照上述规定计算的递延所得税费用，但不包括直接计入所有者权益项目的交易和事项以及企业合并的所得税影响。

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础，资产、负债的计税基础一经确定，即可计算暂时性差异并在此基础上确认递延所得税资产、递延所得税负债以及递延所得税费用。

二、资产、负债的计税基础

（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，资产取得时其入账价值与计税基础是相同的，后续计量因会计准则规定与税法规定不同，可能造成账面价值与计税基础的差异。

例如，各项资产如发生减值，提取的减值准备。按照会计准则规

定，资产的可变现净值或可收回金额低于其账面价值时，应当计提相关的减值准备；税法规定，企业提取的减值准备一般不能税前抵扣，只有在资产发生实质性损失时才允许税前扣除，产生了资产的账面价值与计税基础之间的差异即暂时性差异。假定某企业期末持有一批存货，成本为 1000 万元，按照存货准则规定，估计其可变现净值为 800 万元，对于可变现净值低于成本的差额，应当计提存货跌价准备 200 万元，由于税法规定资产的减值损失在发生实质性损失前不允许税前扣除，该批存货的计税基础仍为 1000 万元，其账面价值为 800 万元，两者之间的差额 200 万元即为可抵扣暂时性差异。

又如，会计准则规定，企业自行开发的无形资产在满足资本化条件后发生的支出应当资本化，确认为无形资产成本；税法规定，企业的研究开发支出一般可于发生当期税前扣除，由此产生自行开发的无形资产在持有期间的暂时性差异。

（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。

一般而言，短期借款、应付票据、应付账款、其他应付款等负债的确认和偿还，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。

某些情况下，负债的确认可能会涉及损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使得其计税基础与账面价值之间产生差额，如企业因或有事项确认的预计负债。会计上对于预计负债，按照最佳估计数确

认，计入相关资产成本或者当期损益。按照税法规定，与预计负债相关的费用多在实际发生时税前扣除，该类负债的计税基础为 0，形成会计上的账面价值与计税基础之间的暂时性差异。

企业应于每个资产负债表日，对资产、负债的账面价值与其计税基础进行分析比较，两者之间存在差异的，按照重要性原则，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。企业合并等特殊交易或事项中取得的资产和负债，应在购买日比较其入账价值与计税基础，计算确认相关的递延所得税资产或递延所得税负债。

三、所得税费用的计算

企业在计算确定当期应交所得税以及递延所得税费用（或收益）以后，利润表中的所得税费用为两者之和。即：

所得税费用 = 当期所得税费用 + 递延所得税费用（- 递延所得税收益）

例：某企业 20×7 年 12 月 31 日资产负债表中有关项目金额及其计税基础如下表所示（单位：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	存货	20000000	22000000		2000000
2	无形资产	6000000	0	6000000	
3	预计负债	1000000	0		1000000

债				
合计			6000000	3000000

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，且递延所得税资产和递延所得税负债不存在期初余额，适用的所得税税率为 33%。假定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来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：

$$\text{递延所得税负债} = 6000000 \times 33\% = 1980000$$

$$\text{递延所得税资产} = 3000000 \times 33\% = 990000$$

$$\text{递延所得税费用} = 1980000 - 990000 = 990000$$

$$\text{所得税费用} = 6000000 + 990000 = 6990000$$

四、递延所得税的特殊处理

某些情况下，递延所得税产生于直接计入所有者权益的交易或事项，或者产生于企业合并中因资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异。这类交易或事项中产生的递延所得税，不影响利润表中确认的所得税费用，其所得税影响应视情况分别确认。

（一）直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税

直接计入所有者权益的交易或事项的所得税影响，无论是对当期所得税的影响还是递延所得税的影响，均应计入所有者权益。

（二）企业合并中产生的递延所得税

因会计准则规定与税法规定对企业合并类型的划分标准不同，某些情况下会造成合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。因企业合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的影响，应在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时，相应调整合并中应予确认的商誉。