**第五章 所得税会计**

**案例讨论参考答案：**

（1）完善所得税会计准则，限制递延所得税的确认。

所得税会计准则对于递延所得税资产的确认仅仅规定了要以未来应纳税所得额为限，但是具体用什么来度量企业未来的应纳税所得额却没有明确的界定，全部靠企业管理层的主观判断。因此，为了提高企业所披露的资产质量和确保会计信息的真实可靠，就需要减少企业对递延所得税资产的主观判断空间，对现行的企业会计准则进行完善，对未来应纳税所得额的判断依据做出明确的规定，限制递延所得税资产的确认条件。同时，对于确认递延所得税资产金额过大的企业，要求详细列出具体项目形成的原因以及确认依据等，规范企业对递延所得税资产确认的随意性。

（2）改进财务指标计算方法，分析企业真实经营水平

首先需要完善财务指标的计算方法，考虑到递延所得税的存在会降低财务指标分析的准确性，在进行指标计算时要使用剔除递延所得税资产、负债后的数据，去除递延所得税对财务指标的影响。其次，投资者对企业进行财务分析时，不应过于依赖于指标分析，要把握企业真实的经营水平和管理者的意图，关注递延所得税相关科目，特别是确认金额较多或变动较大的企业，对于通过递延所得税来掩盖财务状况的行为多加防范。

（3）加强对递延所得税的披露，完善审计监督

由于越来越多的企业将递延所得税的确认作为一种盈余管理的手段，因此有必要完善递延所得税的披露制度，包括其具体的构成和确认依据等。还应披露其对净利润金额的影响多少，让报表使用者直观看出递延所得税所带来的影响，以此来限制管理层企图将递延所得税作为盈余管理手段的行为。此外，为了防止这一现象频繁出现，还要加强对递延所得税处理的审计指导。当企业确认递延所得税资产过大时注册会计师要对其进行重点关注，并对审计的真实性负责，要制定相应的奖惩机制，提高惩罚力度，尤其对于帮助企业掩盖财务造假，进行利润操纵等恶劣行为严惩不贷。

**复习思考题与练习题**

1. **复习思考题**
2. 资产负债表债务法的基本程序是：

（1）按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。

（2）按照会计准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础。

（3）比较有关资产、负债的账面价值与计税基础，确定暂时性差异；分别确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异对未来的纳税影响，即递延所得税负债和递延所得税资产的期末应有余额；将其与递延所得税负债和递延所得税资产的期初余额相比，进而确认当期递延所得税负债和递延所得税资产的发生额。

（4）就企业当期发生的交易或事项，按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税，作为当期所得税。

（5）确定利润表中的所得税费用。利润表中的所得税费用由当期所得税和递延所得税两部分构成。企业在计算确定当期所得税和递延所得税的基础上，将两者之和（或之差）作为利润表中所得税费用。

2. 永久性差异，是会计利润与应税利润之间因会计准则和税法法规对某些收入、费用的确认口径不同而导致的某一期间发生、以后期间不能转回的差异。这里的“确认口径不同”有两层含义：一是确认与否的口径不同；二是确认金额的口径不同。暂时性差异是指一项资产或者负债的账面价值与计税基础之间的差异。资产、负债的账面价值是指资产负债表中有关资产、负债的报告价值；资产、负债的计税基础则是指计税时归属于有关资产、负债的金额。

3. 递延所得税负债，是指按照应纳税暂时性差异和现行税率计算确定的负债，其性质属于应付的税款，在未来期间转为应纳税款。递延所得税资产，是指按照可抵扣暂时性差异和现行税率计算确定的资产，其性质属于预付的税款，在未来期间抵扣应纳税款。

4. 在按照资产负债表债务法核算所得税的情况下，利润表中的所得税费用包括当期应交所得税和当期应确认的递延所得税两个部分。企业在确定当期应交所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税法处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规规定进行调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。递延所得税=(递延所得税负债的期末余额一递延所得税负债的期初余额)-(递延所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额)。计算确定当期所得税及递延所得税以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即：所得税费用=当期应交所得税+当期应确认的递延所得税。

**二、练习题**

1. 该公司2019年资产负债表相关项目金额及其计税基础如下表所示：（单位：万元）

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 账面价值 | 计税基础 | 应纳税暂时性差异 | 可抵扣暂时性差异 |
| 存货 | 2 000 | 2 075 |  | 75 |
| 固定资产原值 | 1 500 | 1 500 |  |  |
| 减：累计折旧 | 300 | 150 |  |  |
| 减值准备 | 0 | 0 |  |  |
| 固定资产账面价值 | 1 200 | 1 350 |  | 150 |
| 交易性金融资产 | 1 200 | 800 | 400 |  |
| 其他应付款 | 250 | 250 |  |  |
| 总计 |  |  | 400 | 225 |

（1）2019年度当期应交所得税：

应纳税所得额=3 000+150+500-400+250+75=3 575(万元)

应交所得税=3 575×25%=893.75(万元)

（2）2019年度递延所得税

递延所得税资产=225×25%=56.25(万元)

递延所得税负债=400×25%=100(万元)

递延所得税=100-56.25=43.75(万元)

（3）利润表中应确认的所得税费用

所得税费用=893.75+43.75=937.50(万)，确认所得税费用的账务处理如下：

借：所得税费用 9 375 000

递延所得税资产 562 500

贷：应交税费——应交所得税 8 937 500

递延所得税负债 1 000 000

2. （1）当期所得税=当期应交所得税=1 155万元

（2）递延所得税：

①期末递延所得税负债 (675×25%)168.75

期初递延所得税负债 100

递延所得税负债增加 68.75

②期末递延所得税资产 (740×25%)185

期初递延所得税资产 56.25

递延所得税资产增加 128.75

递延所得税=68.75-128.75=-60(万元)(收益)

（3）确认所得税费用

所得税费用=1 155-60=1 095(万元)，确认所得税费用的账务处理如下：

借：所得税费用 10 950 000

递延所得税资产 1 287 500

贷：递延所得税负债 687 500

应交税费—应交所得税 11 550 000