

审计助理人员分级培训系列课程

递延所得税资产、负债审计

主讲教师：韩建春

不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月



授课教师：韩建春

- 职务/职称：合伙人
- 工作单位：大信会计师事务所
- 社会兼职：独立董事、上海立信金融学院校外导师、国家会计学院智能财务研究院研究员
- 专业特长/研究方向：智能审计
- 主要获奖：上海注协优秀人才



学习目标：

1. 学会递延所得税资产/负债审计计算
2. 了解递延所得税资产/负债主要审计程序
3. 了解递延所得税资产/负债审计风险
4. 掌握递延所得税资产/负债的列报与披露

朱路基 做账
二零一四年四月

目

录

CONTENTS

- 1 案例导入
- 2 审计目标及审计准备工作
- 3 审计程序与底稿编制
- 4 审计风险点及应对措施

分录做账
2024年4月

一、案例导入

ABC 股份有限公司递延所得税资产期初账面余额为228,835.63元，期末账面余额为1,323,868.23元，本期计算结转递延所得税费用-1,095,032.60元

ABC 股份有限公司递延所得税所负债期初账面余额为0.00 元，期末账面余额为12,730.44元，本期计算结转递延所得税费用12,730.44元

审计
分录
账

二、审计目标

递延所得税资产

一、审计目标与认定对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
A 资产负债表中记录的递延所得税资产是存在的。	√				
B 所有应当记录的递延所得税资产均已记录。		√			
C 记录的递延所得税资产由被审计单位拥有或控制。			√		
D 递延所得税资产以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 递延所得税资产已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报。					√

会计基础

二、审计目标

递延所得税负债

一、审计目标与认定关系对应关系表

审计目标	财务报表认定				
	存在	完整性	权利和义务	计价和分摊	列报
A 资产负债表中记录的递延所得税负债是存在的。	√				
B 所有应当记录的递延所得税负债均已记录。		√			
C 记录的递延所得税负债是被审计单位应当履行的现时义务。			√		
D 递延所得税负债以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价调整已恰当记录。				√	
E 递延所得税负债已按照企业会计准则的规定在财务报表中作出恰当列报					√

审计基础

二、审计目标

1、递延所得税核算的基本原理

企业会计准则中，所得税采用资产负债表债务法核算，指从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债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，对于两者之间的差异分别**应纳税暂时性差异**与**可抵扣暂时性差异**，确认相关的**递延所得税负债**与**递延所得税资产**，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

递延所得税
核算原理

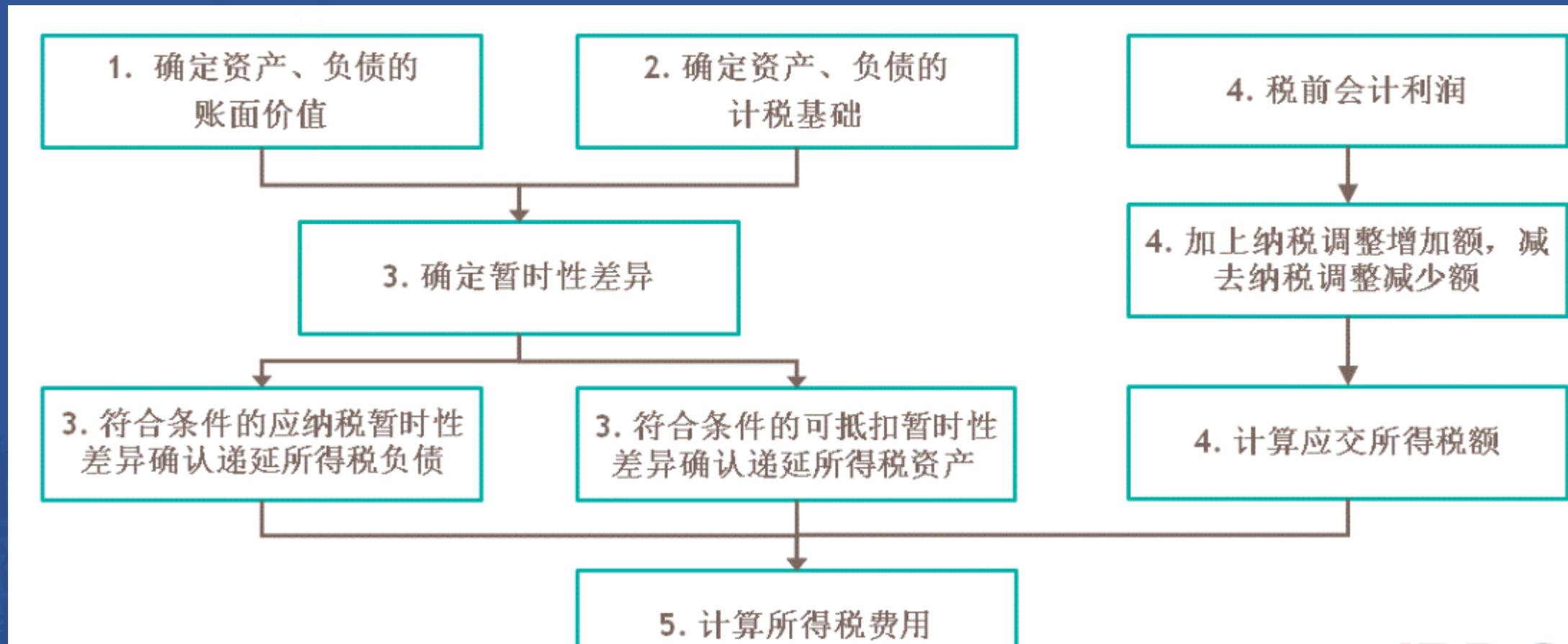
二、审计目标

1、递延所得税核算的基本原理

其中：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的，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的，产生可抵扣暂时性差异



二、审计目标



二、审计目标

递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量。

减少未来期间应交所得税的暂时性差异形成递延所得税资产，即未来期间由税前会计利润计算应纳税所得额时会纳税调整减少的暂时性差异确认递延所得税资产；

增加未来期间应交所得税的暂时性差异形成递延所得税负债，即未来期间由税前会计利润计算应纳税所得额时会纳税调整增加的暂时性差异应确认递延所得税负债

审计
基础
账

二、审计目标

例：某2021年公司取得一批存货，成本为100万元。资产负债表日，计提存货跌价准备40万元。税法规定，企业计提的资产减值损失在发生实质性损失时允许税前扣除。2021年该公司将上述存货全部对外销售，2022年由税前会计利润计算应纳税所得额时应纳税调整减少40万元，由此2022年会少交所得税 $=40 \times 25\% = 10$ （万元）。在2021年12月31日考虑，由于此项存货的存在，以后会少交所得税10万元，应确认递延所得税资产10万元。即2021年12月31日，存货的账面价值 $=100 - 20 = 80$ （万元），存货的计税基础为100万元。由于存货账面价值和计税基础不一致，产生可抵扣暂时性差异，从而确认递延所得税资产。

二、审计目标

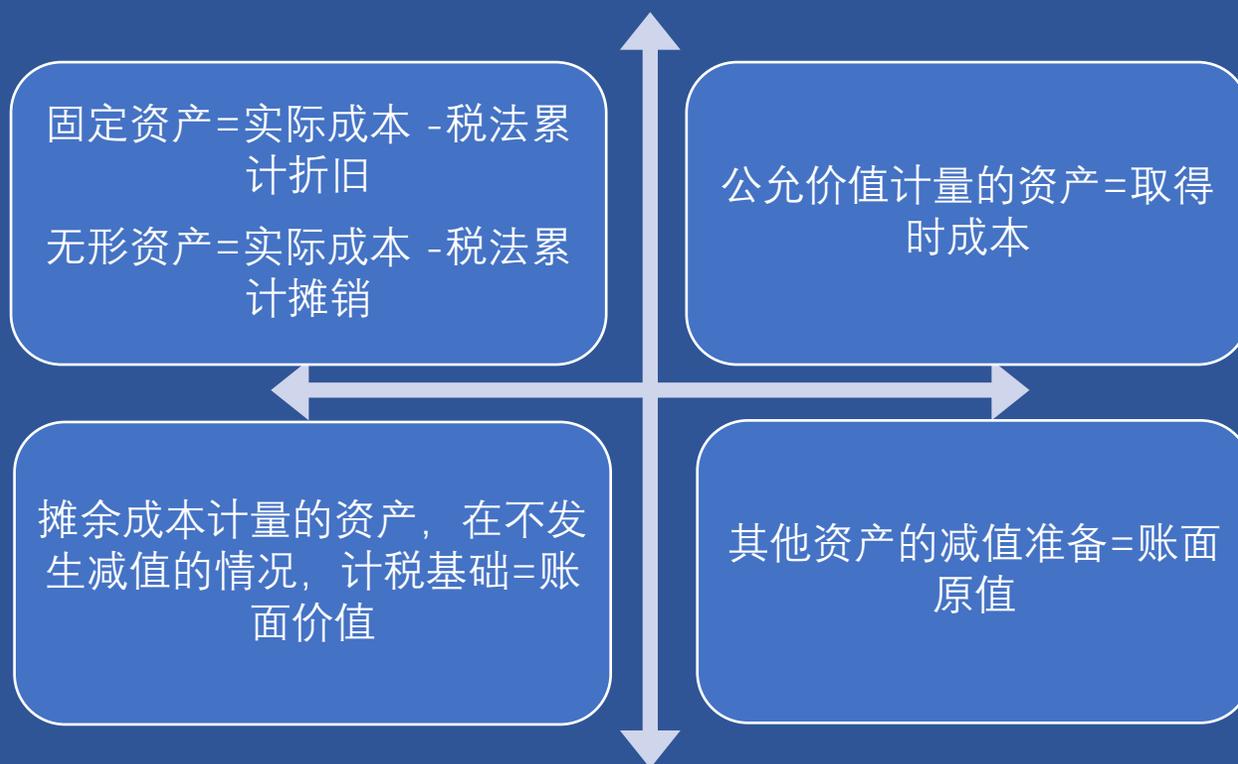
例：2022年11月，公司自公开市场上取得一项债权性投资，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算。该投资的成本为1500万元。2022年12月31日，其公允价值为1575万元。

按照会计准则规定，该项金融资产账面价值应为期末公允价值1575万元。因税法规定资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额，则该项金融资产的计税基础为1500万元。该金融资产在2021年资产负债表日的账面价值1575万元与其计税基础1500万元之间产生的75万元应纳税暂时性差异，从而确认递延所得税负债。

二、审计目标

2、资产、负债的计税基础

资产的计税基础，指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法可以自应税经济利益中抵扣的金额。资产的计税基础 = 未来可税前列支的金额

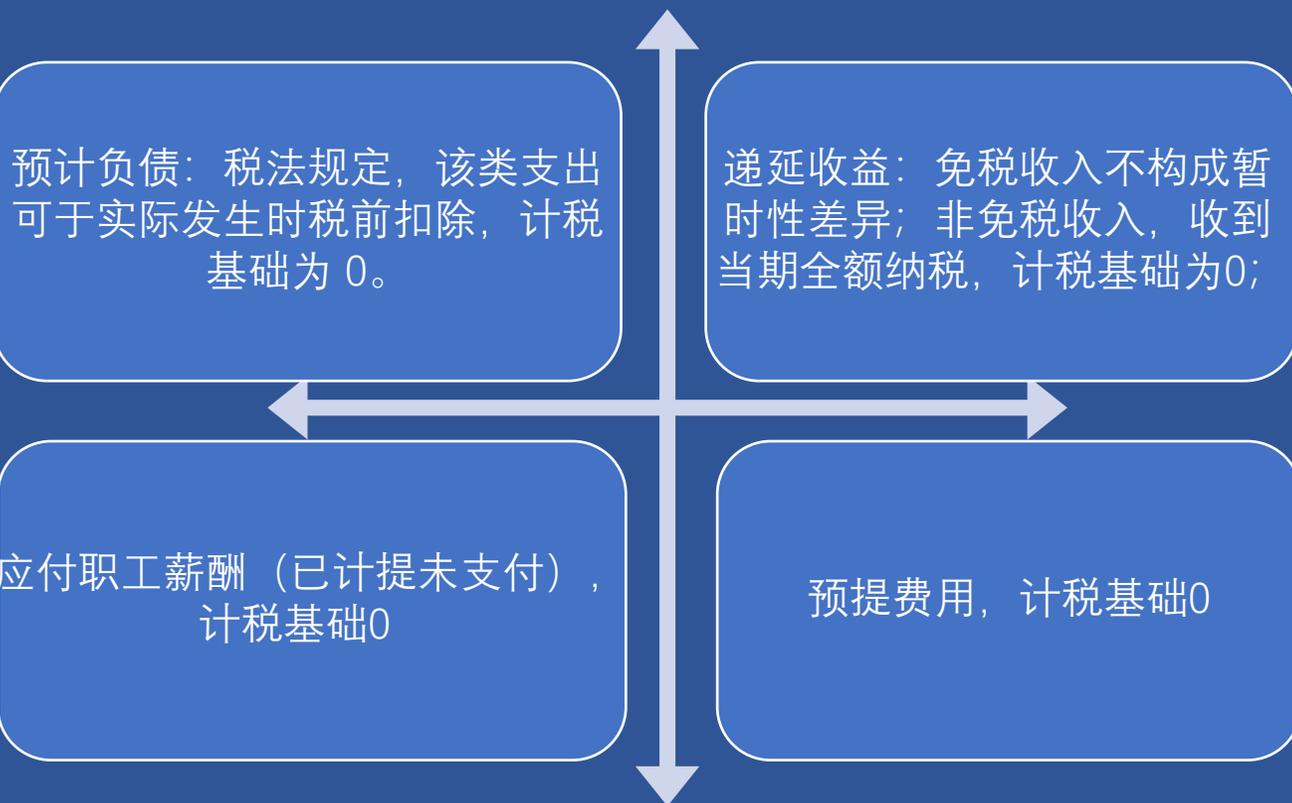


不做假账
守规矩
重信用

二、审计目标

2、资产、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。



不做假账
守规矩

2025年4月

二、审计目标

2、资产、负债的计税基础

除企业在正常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外，对于某些特殊交易中产生的资产、负债，其计税基础的确定应遵从税法规定，如企业合并过程中取得资产、负债计税基础的确定。

以控股合并方式完成的非同一控制下企业合并中，购买方取得的被购买方可**辨认资产**在购买方的合并报表中按照购买日的公允价值确认和计量，但这些资产的计税基础未发生变化。由于通常情况下资产的公允价值大于其计税基础，上述差异大多为应纳税暂时性差异，应按照会计准则的规定确认递延所得税负债。

二、审计目标

3、特殊项目产生的暂时性差异

3-1：未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异。

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。如企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除另有规定外，不超过当期销售收入15%的部分准予扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。

该类费用在发生时按照会计准则规定即计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，但按照税法规定可以确定其计税基础的，两者之间的差额也形成暂时性差异（可抵扣暂时性差异）。

二、审计目标

3、特殊项目产生的暂时性差异

例：公司2022年发生了2000万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益，税法规定，该类支出不超过当年销售收入15%的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后年度结转税前扣除。A公司2022年实现销售收入10000万元。

该广告费支出因按照会计准则规定在发生时已计入当期损益，不体现为期末资产负债表中的资产，如果将其视为资产，其账面价值为0。

因按照税法规定，该类支出税前列支有一定的标准限制，根据当期A公司销售收入15%计算，当期可予税前扣除1500万（ $10000 \times 15\%$ ），当期未予税前扣除的500万可以向以后年度结转，其计税基础为500万元。

该项资产的账面价值0与其计税基础500万元之间产生了500万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间可减少企业的应纳税所得额，为可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

二、审计目标

3、特殊项目产生的暂时性差异

3-2：可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。

按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，会计处理上视同可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

该类差异
应审慎考虑

会计准则
企业所得税法

二、审计目标

3、特殊项目产生的暂时性差异

3-2：可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。

所属年	下达主体	处罚类	受罚事务所	处罚对应项	所属期间	所属工作底稿	具体描述
2019年	深圳监管局	警示函	中喜	芭田股份	2017年年报	4-销售与收款循环-递延所得税资产-计算表	在对基于可抵扣亏损确认的递延所得税资产实施审计时，未对公司提供的盈利预测表进行复核，未分析盈利预测表中各期收入、费用等预测数据的合理性，未对2017年核销的递延所得税资产实施充分适当的审计程序
2019年	深圳监管局	警示函	大华	芭田股份	2016年年报	4-销售与收款循环-递延所得税资产-计算表	在对芭田股份基于可抵扣亏损确认的递延所得税资产实施审计时，未关注子公司沈阳芭田希杰生态科技有限公司在停产的情况下仍确认递延所得税资产的情形
2020年	北京监管局	警示函	立信中联	邦讯技术	2019年年报	4-销售与收款循环-递延所得税资产-计算表	在邦讯技术2017年和2018年连续巨额亏损，2019年微利的情况下，未对公司未来能否取得足够的应纳税所得额进行评估，未对公司确认递延所得税资产金额的合理性执行审计程序
2020年	北京监管局	警示函	中准	嘉寓股份	2019年年报	4-销售与收款循环-递延所得税资产-计算表	递延所得税资产方面，母公司及大部分子公司连续亏损，未见可抵扣亏损在未来可以弥补的充分依据
2020年	北京监管局	警示函	中准	休恩科技	2019年年报	4-销售与收款循环-递延所得税资产-计算表	底稿未见你们评估公司在未来期间能否产生足够的应纳税所得，用以抵扣递延所得税资产，未获取充分、适当审计证据

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

4-1：递延所得税负债的确认

除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

会计准则
所得税

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，所得税准则中规定不确认相应的递延所得税负债，主要包括：

(1) 商誉的初始确认：商誉 = 合并成本 - 被购买方可辨认净资产公允价值的份额；若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入**不断循环状态**。

(2) 权益法核算的长期股权投资，对于采用权益法核算的长期股权投资，其计税基础与账面价值产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的**持有意图**；

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

①在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响。

理由：因初始投资成本（支付对价大于或小于按持股比例计算享有被投资单位净资产份额）的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；因确认投资损益产生的暂时性差异，在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他综合收益或其他权益变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下预计未来期间也不会转回。

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

②在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响，通常情况下，账面价值大于计税基础，应确认递延所得税负债，借记“所得税费用”“其他综合收益”和“资本公积”，贷记“递延所得税负债”；也可能存在账面价值小于计税基础的情况，符合条件的应确认递延所得税资产。

理由：按照税法规定，企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本（不是投资的账面价值）准予扣除。

对于公司对长期股权投资持有意图的改变，应获取充分的审计证据。

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

4-2：递延所得税资产的确认

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估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时，应当以**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，确认相关的递延所得税资产。

做假账
朱铭基

2014年4月

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

某些情况下，如果企业发生的某项交易或事项**不属于**企业合并，并且交易发生时**既不**影响会计利润**也不**影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础**不同**，产生可抵扣暂时性差异的，所得税准则中规定在交易或事项发生时**不确认**相应的递延所得税资产。

其原因在于该项交易不是企业合并，递延所得税资产不能对应商誉；因该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，所以递延所得税资产不能对应“所得税费用”科目，从而不会影响留存收益，交易发生时产生暂时性差异的业务也不会涉及股本（或实收资本）、资本公积和其他综合收益，因此递延所得税资产不能对应所有者权益。若确认递延所得税资产，为使会计等式平衡，则只能增加负债的价值或减少其他资产的价值，这种会计处理违背历史成本计量属性，因此不确认递延所得税资产。

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

例：内部研究开发所形成的无形资产成本为1200万元，因按照税法规定可予未来期间税前扣除的金额为2400万元，其计税基础为2400万元。

该项无形资产并非产生于企业合并，同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，确认其账面价值和计税基础之间产生暂时性差异的所得税影响需要调整该项资产的历史成本，准则规定该种情况下不确认相关的递延所得税资产。

暂时性差异
递延所得税资产

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

4-3：特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认和计量

(1) 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间**直接计入**所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项主要有：会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产公允价值的变动金额等。

审计基础

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

(2) 与企业合并相关的递延所得税

在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，对购买日符合递延所得税资产确认条件的可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产，同时减少商誉。但在购买日不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。购买日后12个月内，如取得新的或进一步信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当前损益；除上述情况以外，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益。

【提示】 购买日不符合递延所得税资产确认条件指未来5年内不能产生足够的应纳税额。

二、审计目标

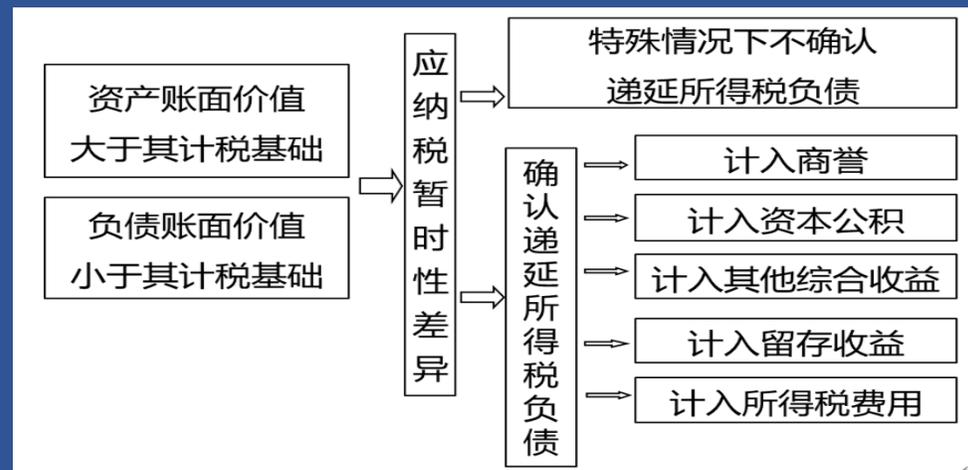
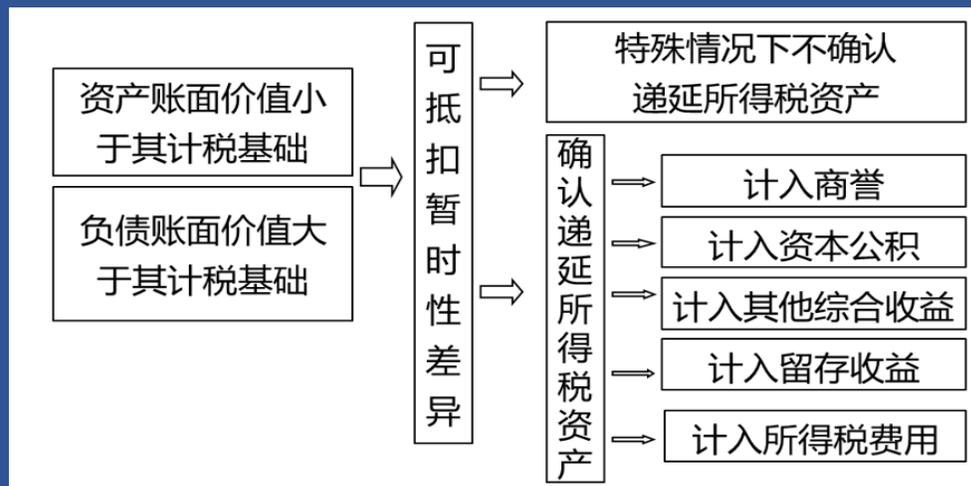
4、暂时性差异确认递延所得税的考虑

(三) 与股份支付相关的当期及递延所得税

根据相关税法规定，对于附有业绩条件或服务条件的股权激励计划，企业按照会计准则的相关规定确认的成本费用在等待期内不得税前抵扣，待股权激励计划可行权时方可抵扣，可抵扣的金额为实际行权时的股票公允价值与激励对象支付的行权金额之间的差额，因此，企业未来可以再税前抵扣的金额与等待期内确认的成本费用金额很可能存在差异。企业应根据期末的股票价格估计未来可以税前抵扣的金额，以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限确认递延所得税资产。此外，如果预计未来期间可抵扣的金额超过等待期内确认的成本费用，超出部分形成的递延所得税资产应直接计入所有者权益，而不是计入当期损益。

二、审计目标

4、暂时性差异确认递延所得税的考虑



【提示】

暂时性差异确认递延所得税的对应科目：

- 商誉 ——> 非同一控制下吸收合并（免税合并）
- 资本公积 ——> 附条件的股权激励计划，
- 其他综合收益 ——> 影响其他综合收益，如：已公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产
- 留存收益 ——> 会计政策变更、前期重要差错更正形成的；
- 所得税费用 ——> 影响利润总额；如：信用减值损失、存货跌价准备

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

(一) 单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理

本解释明确满足下列条件的交易不适用初始确认豁免：

- 1、不是企业合并；
- 2、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）；
- 3、因单项交易产生的资产和负债导致等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

审计基础

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

企业会计准则第18号第十一条除下列交易中产生的递延所得税负债以外，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：

(一) 商誉的初始确认。

(二) 同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认：

1. 该项交易不是企业合并；

2. 交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

企业会计准则第18号第十三条 企业应当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，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是，同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：

（一）该项交易不是企业合并；

（二）交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

企业应当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，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及固定资产因存在弃置义务而确认预计负债并计入固定资产成本的交易。

根据所得税准则的有关规定，在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

首次执行需按照本准则解释和所得税准则的规定将累计影响数调整财务报表列报最早期间的期初留存收益及其财务报表项目

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

即将使用权资产和租赁负债所产生的暂时性差异分开处理。同时新规定缩小了初次豁免条款的适用范围，规定“初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易”不适用初次豁免条款。

上述新规定的生效日期为2023年1月1日，可以提前采用。首次采用时需要对比
较期间财务报表追溯应用。

会计准则
2023年1月1日

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

按新规定确认的递延所得税资产和递延所得税负债，在报表中可以按抵消后的净额列报。如果两者金额相等且以抵消后的净额列报，则报表列报金额为零，但仍应在附注中分别列示递延所得税资产和递延所得税负债的金额。

不做假账

朱镕基

宣统元年四月

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

B公司于2X23年1月1日签署厂房租赁合同，每月租金10,000元（在月初支付），租期6年。B公司增量借款利率为月利率0.5%，折现后确认的租赁负债为606,412元，同时确认使用权资产606,412元。假定租金支出只能在实际支付时税前扣除（即资产和负债的税务基础均为零），使用权资产按直线法在租赁期内平均计提折旧。B公司在租赁期前3年适用12.5%的所得税率，后3年适用25%的所得税率。则2X23年1月1日应确认的递延所得税资产和递延所得税负债计算如下（假定B公司在租赁期内有足够的应纳税所得用于抵扣可抵扣暂时性差异）：B公司在租赁期开始日应确认递延所得税资产117,096元，递延所得税负债113,703元，差额3,393元应计入所得税费用（贷方）。

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

递延所得税资产							
	2X23 年度	2X24 年度	2X25 年度	2X26 年度	2X27 年度	2X28 年度	合计
预计可抵扣暂时性差异转回金额(=期初租赁负债余额-期末租赁负债余额)	86,570	91,910	97,578	103,597	109,987	116,710	606,412
所得税率	12.5%	12.5%	12.5%	25%	25%	25%	-
应确认递延所得税资产	10,821	11,489	12,197	25,899	27,497	29,193	117,096

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

递延所得税负债							
	2X23年度	2X24年度	2X25年度	2X26年度	2X27年度	2X28年度	合计
预计应纳税暂时性差异转回金额(=当期计提的使用权资产折旧)	101,069	101,069	101,069	101,069	101,069	101,067	606,412
所得税率	12.5%	12.5%	12.5%	25%	25%	25%	—
应确认递延所得税负债	12,634	12,634	12,634	25,267	25,267	25,267	113,703

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

(二) 关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理

企业按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》等准则要求分类为权益工具的金融工具（如永续债），相关股利支出按照税收政策在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应付股利时，确认与股利相关的所得税影响。

发行相关金融工具的企业将需要溯源其用于股利分配的权益类项目的来源，例如来源于以前期间的产生损益的交易或事项，还是来源于以前期间确认在所有者权益中的交易或事项。

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

发行方分类为权益工具的金融工具，相关股利是作为利润分配处理直接减少未分配利润，不计入损益。但如果可以税前扣除，则会减少当期的应交所得税。

对于企业发行的分类为权益工具的金融工具（如分类为权益工具的永续债等），相关股利支出按照税收政策相关规定在企业所得税税前扣除的，企业应当按照与过去产生可供分配利润的交易或事项时所采用的会计处理相一致的方式，将股利的所得税影响计入当期损益或所有者权益项目（含其他综合收益项目）。

审计
分录
基础
账

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

所分配的利润来源于以前产生损益的交易或事项，股利的所得税影响应当计入当期损益；

所分配的利润来源于以前确认在所有者权益中的交易或事项，股利的所得税影响应当计入所有者权益项目

确认应付股利发生在2022.1.1之后的按照本准则解释调整即可

确认应付股利发生在2022.1.1之前，且在年末尚未终止确认的，需要追溯调整。

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

C公司于2X22年3月31日发行2,000万元永续债，每年4月1日为付息日，年利率6%，由于有递延支付本息的条款，根据会计准则该永续债被认定为权益，但按照税法规定该永续债利息可以税前扣除，2X22年度可税前扣除9个月的利息（即90万元）。付息日前12个月内实施现金分红构成强制付息事件。适用的所得税率为25%。

审计假账

2022年4月

二、审计目标

5、会计准则解释16号的影响

C公司于2X22年6月1日通过了现金分红的利润分配方案。编制2X22年度财务报表时，由于发生了强制付息事件，2X23年4月1日如果不支付股利即构成违约，支付120万元利息已经成为C公司的合同义务，满足金融负债的定义，因此2X22年12月31日即应确认应付股利120万元，但只有其中90万元可以税前扣除，剩余30万元为可抵扣暂时性差异。根据《解释16号》，股利支付的所得税影响在确认应付股利时就要确认，因此除了确认90万元税前抵扣金额对当期应交所得税的影响外，该30万元可抵扣暂时性差异的所得税影响也要予以确认（假定C公司2X23年有足够的应纳税所得额可用于抵扣），应在2X22年12月31日确认递延所得税资产7.5万元，同时冲减2X22年度所得税费用（或增加2X22年度其他综合收益）7.5万元。

三、审计程序及工作底稿编制

- 第一步：获取企业的明细账、总账（或科目余额表）、所得税汇算清缴报告、企业执行的所得税优惠政策等文件；
- 第二步：获取或编制递延所得税资产/负债明细表并复核；
- 第三步：结合对其他科目的审计，重新计算各项可抵扣暂时性差异；
- 第四步：与相关科目核对，编制交叉索引；
- 第五步：与报表附注进行核对；
- 第六步：其他需执行的程序。

审计基础

三、审计程序及工作底稿编制

递延所得税目标导向-审计报告中的结果列示

1、递延所得税资产和递延所得税负债不以抵销后的净额列示

项 目	期末余额		期初余额	
	递延所得税资产/负债	可抵扣/应纳税暂时性差异	递延所得税资产/负债	可抵扣/应纳税暂时性差异
递延所得税资产：				
资产减值准备	659,563.23	4,397,088.21	228,835.63	1,525,570.84
递延收益	664,305.00	4,428,700.00		
小 计	1,323,868.23	8,825,788.21	228,835.63	1,525,570.84

2、未确认递延所得税资产明细

项 目	期末余额	期初余额
可抵扣暂时性差异	80,000.00	16,000.00
可抵扣亏损	585,094.24	336,574.73
合 计	665,094.24	352,574.73

3、未确认递延所得税资产的可抵扣亏损将于以下年度到期情况

年 度	期末余额	期初余额	备注
2024 年	329,671.14	329,671.14	
2025 年	6,903.59	6,903.59	
2026 年	248,519.51		
合 计	585,094.24	336,574.73	

递延所得税费用底稿

三、审计程序及工作底稿编制

所得税费用目标导向-审计报告中的结果列示

1、所得税费用明细

项 目	本期发生额	上期发生额
按税法及相关规定计算的当期所得税费用	3,747,171.10	5,260,106.18
递延所得税费用	-1,095,032.60	-51,927.66
合 计	2,652,138.50	5,208,178.52

2、会计利润与所得税费用调整过程

项 目	金 额
利润总额	22,319,517.43
按法定/适用税率计算的所得税费用	3,347,927.61
子公司适用不同税率的影响	-15,625.98
调整以前期间所得税的影响	16,494.90
非应税收入的影响	-113,805.00
不可抵扣的成本、费用和损失的影响	288,551.20
本期未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异或可抵扣亏损的影响	62,503.90
加计扣除的影响	-933,908.13
所得税费用	2,652,138.50

所得税费用底稿

三、审计程序及工作底稿编制

1、获取或编制递延所得税资产/负债明细表

复核其加计数是否正确，并与报表、总账数和明细账合计数核对是否相符；审计人员在复核或编制明细表时，上期数要与上年审定数核对是否一致，如被审计单位对上年调整数未进行调整，审计人员要将上期数调整至与上年审定数一致，并在审计说明中描述该事项。

不做假账

朱路基

二〇一四年四月

三、审计程序及工作底稿编制

1、获取或编制递延所得税资产/负债明细表

序号	项 目	期末				年初					
		暂时性差异	适用税率	递延所得税资产期末余额	审计调整	递延所得税资产期末审定数	暂时性差异	适用税率	递延所得税资产期初余额	审计调整	递延所得税资产期初审定数
1	应收票据（坏账准备）	78,449.26	15%	11,767.39	1,961.36	13,728.75	78,449.26	15%	11,767.39		11,767.39
2	应收账款（坏账准备）	1,052,474.05	15%	157,871.11	22,773.58	180,644.69	1,052,474.05	15%	157,871.11		157,871.11
3	其他应收款（坏账准备）	394,647.53	15%	59,197.13	-7,117.39	52,079.74	394,647.53	15%	59,197.13		59,197.13
4	存货（跌价准备）			-	5,620.90	5,620.90			-		-
13	固定资产（减值准备）			-	407,489.15	407,489.15			-		-
24	递延收益		15%	-	664,305.00	664,305.00			-		-
30			-		-			-		-
	合计	1,525,570.84		228,835.63	1,095,032.60	1,323,868.23	1,525,570.84		228,835.63	-	228,835.63

三、获取或编制递延所得税资产/负债明细表

三、审计程序及工作底稿编制

1、获取或编制递延所得税资产/负债明细表

序号	项 目	期 末					年 初				
		暂时性差异	期末暂时性差异	适用税率	递延所得税负债账面余额	递延所得税负债审定数	暂时性差异	年初暂时性差异	适用税率	递延所得税负债账面余额	递延所得税负债审定数
1	交易性金融工具的估值	84,869.60	84,869.60	15%	12,730.44	12,730.44		-			-
2			-			-		-			-
3			-			-		-			-
4			-			-		-			-
	合计	84,869.60	84,869.60		12,730.44	12,730.44	-	-	-	-	-

审计程序及工作底稿编制
 分录做账
 2022年4月

三、审计程序及工作底稿编制

2、检查被审计单位用于确认递延所得税资产的税率是否根据税法的规定，按照预期收回该资产期间的适用税率计量。

- (1) 询问被审计单位相关人员，未来是否存在导致税率变化的因素；
- (2) 检查相关备案文件；
- (3) 获取被审计单位上年度的递延所得税资产和负债计算表，确定期初确认为递延所得税的项目及金额；
- (4) 检查被审计单位确认递延所得税资产时预测未来期间很可能获得足够应纳税所得额的依据。

审计
分录
记账

2025年4月

三、审计程序及工作底稿编制

2、检查被审计单位用于确认递延所得税资产的税率是否根据税法的规定，按照预期收回该资产期间的适用税率计量。

项目	账面价值 (借方余额+/贷方 余额-)	计税基础 (借方余额+/贷方 余额-)	适用税率 [注4]	暂时性差异		应确认递延所得 税资产期末余额 (1)	对应项目	递延所得税 资产期末账 面余额 (2)	差异 (3) = (1) - (2)	应确认递延 所得税负债 期末余额 (4)	对应项目	递延所得税 负债期末账 面余额 (5)	差异 (6) = (4) - (5)
				可抵扣	应纳税								
交易性金融资产 (公允价值与初始账面成本差异)													
应收票据 (坏账准备)	1,738,975.00	1,830,500.00	15.00%	91,525.00		13,728.75	所得税费用	11,767.39	1,961.36		所得税费用		
应收账款 (坏账准备)	20,963,213.55	22,167,511.47	15.00%	1,204,297.92		180,644.69	所得税费用	157,871.11	22,773.58		所得税费用		
其他应收款 (坏账准备)	779,406.62	1,126,604.86	15.00%	347,198.24		52,079.74	所得税费用	59,197.13	-7,117.39		所得税费用		
存货 (跌价准备)	9,591,634.66	9,629,107.31	15.00%	37,472.65		5,620.90			5,620.90		所得税费用		
固定资产 (减值准备)	48,464,971.93	51,181,566.33	15.00%	2,716,594.40		407,489.15			407,489.15		所得税费用		
递延收益	4,428,700.00		15.00%	4,428,700.00		664,305.00			664,305.00		所得税费用		
交易性金融工具的估值	200,068,432.85	199,983,563.25	15.00%		84,869.60					12,730.44	所得税费用		12,730.44
合计	286,035,334.61	285,918,853.22		8,825,788.21	84,869.60	1,323,868.23	-	228,835.63	1,095,032.60	12,730.44	-	-	12,730.44

第 1 页

2020年
资产负债表

三、审计程序及工作底稿编制

3、识别被审计单位期初递延所得税资产和递延所得税负债的项目及金额，以及对当期经营损失以及未来期间的影响。

获取被审计单位上年度的递延所得税资产和负债计算表，确定期初确认为递延所得税资产的项目和金额。

不做假账

朱镕基

二〇〇二年四月

三、审计程序及工作底稿编制

可用以后年度税前利润弥补的亏损检查表

可用以后年度税前利润弥补的亏损检查表											
被审计单位：			编制人：			编制日期：			索引号： SX6-		
被审会计报表截止日期：			复核人：			复核日期：			页次：		
项目	账面金额	审计调整	审定金额	确认递延所得税资产的可抵扣差异	不确认递延所得税资产的可抵扣差异	依据	可抵扣亏损到期前是否有足够的应纳税所得额（是或否）	其中：预计应纳税所得额来源于生产经营所得	其中：预计应纳税所得额来源于以前期间产生的应纳税暂时性差异转回	其中：预计应纳税所得额来源于其他原因	索引号
期末未分配利润			-								
其中：可抵扣亏损			-								
可抵扣亏损到期年度											
2021年											
2022年			-								
2023年			-								
2024年			-								
2025年			-								
合计	-	-	-	-	-						
审计说明											

第 1 页

四、审计风险点及应对措施

- 1、递延所得税资产/负债计算错误
- 2、计算递延所得税资产/负债适用税率错误
- 3、未能准确确认递延所得税资产/负债
- 4、合并报表层面递延所得税资产/负债未合理抵消
- 5、所得税与会计利润的关系披露错误

不做假账
朱镕基

宣统二年四月

四、审计风险点及应对措施

对应审计重点领域的审计程序

- 
- 高新技术企业资质是否能一直保持
 - 永久性差异是否计算正确且有依据
 - 暂时性差异计算递延税款影响是否正确
 - 合并报表层面递延所得税资产/负债是否正确抵消
 - 所得税与会计利润的关系披露是否正确

四、审计风险点及应对措施

1、递延所得税资产复核应按以下三个原则

(1) 核实账面价值与计税基础之间的差异是否属于可抵扣暂时性差异；不属于暂时性差异的不计算递延所得税资产；

(2) 确认递延所得税资产应按照谨慎性原则，可抵扣的暂时性差异如预期无法转回则不确认递延所得税资产，且确认金额应以未来期间很可能取得的用来抵扣的应纳税所得额为限；

(3) 税率应以预期可能转回期间所得税率计算；

审计
分录
账

四、审计风险点及应对措施

1、复核递延所得税负债应按以下三个原则：

- (1) 核实账面价值与计税基础之间的差异是否属于应纳税暂时性差异；不属于暂时性差异的不计算递延所得税负债；
- (2) 递延所得税负债应尽可能确认；
- (3) 税率应以预期可能转回期间所得税率计算；

做假账
朱铭基

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

北京注册会计师协会专家委员会专家提示第6号

注册会计师应关注递延所得税资产对财务报告是否有重大影响，特别是递延所得税资产的确认可能导致企业扭亏为盈、占当期净利润比重大、满足业绩增长并符合融资需求、符合特定需求指标等情况时，更应保持应有的职业谨慎并执行切实到位的审计程序。

审计基础

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

针对递延所得税资产的确认和计量做如下提示：

风险提示一：是否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，确认可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产

关注重点：递延所得税资产的确认应以未来期间很可能取得的用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。

做假账
东野圭吾

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

提示点：实务中首先应关注未来期间是否有足够的应纳税所得额，其次应关注有关盈利预测是否经董事会批准。

通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。

宁做假账
不做假账
宁做假账
不做假账

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

风险提示二：是否采用正确的适用税率并充分披露

关注重点：递延所得税资产应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。

提示点：实务中一般将主管税务机关的批复作为依据，如未能取得且没有获得其他充分、适当的审计证据时，如：国家税务总局的公告、发布产业目录等，应按当期的税率计算确认。

当管理层做出预期税率变动的判断时，注册会计师应与主管税务部门进行沟通，对企业管理层认定的预期税率是否是在合理和有依据的基础上，进行的最佳估计做出职业判断，并关注税率变动是否在附注中进行了充分披露。

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

风险提示三：其他关注重点

1. 按照企业会计准则及相关规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。

2. 应认真检查企业确认递延所得税时的证据，如：政府文件、税务局的批复、企业预算及发布的公告等。必要时，还应查验公司会议纪要、主管部门的报备文件等相关资料，并将不同来源的资料进行比对。

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

(1) 固定资产：税法规定各项固定资产的折旧年限为：房屋、建筑物，为20年；飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为10年；与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为5年；飞机、火车、轮船以外的运输工具，为4年；电子设备，为3年，通常企业规定的折旧年限长于税法规定，由此会产生可抵扣暂时性差异；

同时税法规定固定资产可以加计算扣除，可能产生税法与会计的差异，也可能产生可抵扣暂时性差异；

同时应注意已计提减值准备的固定资产计提折旧的方法与税法规定不同，由此也会产生可抵扣暂时性差异；

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

(2) 应收款项：税法规定企业提取的坏账准备金可按应收款项5‰的比例税前扣除，同时纳税人发生非购销活动的应收债权以及关联方之间的任何往来账款，不得提取坏账准备金；企业则将应收款项账面价值减记至预计未来现金流量现值，减记的金额确认为资产减值损失，通常企业计提的坏账准备金额大于税法允许税前扣除的数额，由此会产生可抵扣暂时性差异；

应收账款
坏账准备

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

(3) 各项资产减值准备：税法规定不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备金支出在计算应纳税所得时不得扣除，由此会产生可抵扣暂时性差异；

(4) 筹建期间的开办费：税法规定企业在筹建期发生的开办费，应当从开始生产经营月份的次月起，在不短于5年的期限内分期扣除，由此会产生可抵扣暂时性差异；

(5) 预计负债：在会计核算中与或有事项相关的义务满足一定条件的，确认为预计负债，而税法规定所有的预计负债不得在所得税前列支，由此会产生可抵扣暂时性差异；

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

(6) 广告费支出：税法规定管理费用、销售费用中列支的符合条件的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入的15%，准予扣除；超过部分，准予在以后年度结转，本年度不允许税前扣除部分的广告费支出即为可抵扣暂时性差异；

(7) 亏损：企业纳税年度发生的可抵扣亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。审计中在复核企业亏损计算的可抵扣暂时性差异时，应坚持谨慎性原则，检查企业提出的弥补亏损方案的可行性，并检查企业每年进行所得税汇算清缴的资料以确定可抵扣亏损的数值；

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税资产的确认

(8) 以公允价值后续计量的资产（如可供出售金融资产、交易性金融资产等），会计准则规定按公允价值计算期末资产价值，其与资产原始成本的差异计入资本公积或公允价值变动损益；税法则规定按资产处置时的实际损益计算应交所得税，由此可能产生可抵扣暂时性差异；

(9) 审计人员须检查企业的所得税汇算清缴报告，以确认各项资产、负债的计税基础。

审计基础

2014年4月

四、审计风险点及应对措施

2、递延所得税负债的确认

(1) 无形资产：会计核算规定使用寿命不确定的无形资产不应摊销，税法则规定可按照不低于10年的期限进行摊销，由此会产生应纳税暂时性差异；

(2) 以公允价值后续计量的资产（如交易性金融资产、其他权益工具投资等），会计准则规定按公允价值计算期末资产价值，其与资产原始成本的差异计入资本公积或公允价值变动损益；税法则规定按资产处置时的实际损益计算应交所得税，由此可能产生应纳税暂时性差异；

审计
分录
基础
账

四、审计风险点及应对措施

3、不计算递延所得税资产的特殊情况

企业发生的交易或事项由此产生的资产或负债的账面价值与计税基础初始确认的差异，不属于企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，其差异不计算递延所得税资产

不做假账

朱镕基

2001年4月

四、审计风险点及应对措施

3、不计算递延所得税负债的特殊情况

(1) 商誉的初始确认；

(2) 企业发生的交易或事项由此产生的资产或负债的账面价值与计税基础初始确认的差异，不属于企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，其差异不计算递延所得税负债；

做
分录
基
账

2024年4月

四、审计风险点及应对措施

4、所得税与会计利润的关系披露错误

- 未考虑清楚计算错误，需要计算所得税与会计利润的关系来看是否存在瑕疵。
- 集团内公司不同税率影响、税率变动影响未测算准确

不做假账

朱镕基

2001年4月

要点回顾

- 1、递延所得税资产/负债计算是否正确
- 2、递延所得税资产/负债底稿编制
- 3、所得税与会计利润的披露是否准确
- 4、合并层面递延所得税资产/负债抵消问题

不做假账
朱镕基
2001年4月

感谢聆听!



不做假账

朱镕基

二〇〇一年四月

