

中级会计职称

中级会计实务

考点强化班

第十四章 所得税

【考点】资产、负债计税基础与暂时性差异

（一）资产的计税基础与暂时性差异

1. 无形资产

如该无形资产的确认不是产生于企业合并交易，同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则按照所得税准则的规定，不确认有关暂时性差异的所得税影响。

2. 对于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，确认递延所得税计入其他综合收益

借：其他综合收益

贷：递延所得税负债

3. 长期股权投资

按照会计准则规定可以分别采用成本法及权益法进行核算。税法中对于投资资产的处理，要求按规定确定其成本后，在转让或处置投资资产时，其成本准予扣除。因此，税法中对于长期股权投资并没有权益法的概念。

长期股权投资取得以后，如果按照会计准则规定采用权益法核算，则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化，其账面价值与计税基础会产生差异。如果企业拟长期持有该项投资，则：

（1）因初始投资成本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，不确认递延所得税。

（2）因确认投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回的现金股利或利润是免税的，也不存在对未来期间的所得税影响，不确认递延所得税。

（3）因确认应享有被投资单位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，不确认递延所得税。

因此，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一般不确认相关的所得税影响。

4. 广告费：确认递延所得税资产

假定一：价款已经支付	假定二：价款尚未支付
资产账面价值=0	负债账面价值=X
资产计税基础=X（万元）	负债计税基础=X-未来可以扣除
可抵扣暂时性差异=X（万元）	可抵扣暂时性差异=未来可以扣除金额

5. 未弥补亏损

对于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，在会计处理上，与可抵扣暂时性差异的处理相同，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

（二）负债的计税基础

1. 预计负债

（1）因计提产品保修费用而确认的预计负债

按照或有事项准则的规定，企业应将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。如果税法规定，有关的支出应于实际发生时税前扣除，则会产生暂时性差异。

（2）未决诉讼确认的预计负债

①如果税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，例如因债务担保引起的未决诉讼，其产生的损失无论是否实际发生均不允许税前扣除，因此其账面价值与计税基础相同，不产生暂时性差异。

②如果税法规定未决诉讼实际发生时可以税前扣除，其账面价值与计税基础不相同，产生暂时性差异。

2. 合同负债

企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为**合同负债**。税法中对于收入的确认原则一般与会计规定相同，即会计上未确认收入时，计税时一般亦不计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为0，计税基础等于账面价值。

某些情况下，因不符合会计准则规定的收入确认条件未确认为收入的预收款项，按照税法规定应计入当期应纳税所得额时，有关合同负债的计税基础为0，即因其产生时已经计算交纳所得税，未来期间可全额税前扣除。

3. 应付职工薪酬

企业会计准则规定，企业为获得职工提供的服务所给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。税法中对于合理的薪酬基本允许税前扣除，但税法中如果规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，其账面价值等于计税基础。

4. 其他负债

如企业应交的**罚款和滞纳金**等，在尚未支付之前按照会计规定确认为损益，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额零之间的差额，即计税基础等于账面价值，**不产生暂时性差异**。

【考点】递延所得税负债、递延所得税资产的确认和计量

（一）递延所得税负债的确认和计量

1. 递延所得税负债的确认

（1）企业合并业务发生时确认的资产、负债初始计量金额与其计税基础不同所形成的暂时性差异

①免税合并

该项合并中所确认的商誉金额与其计税基础0之间产生的应纳税暂时性差异，按照准则中规定，不确认相关的所得税影响。暂时性差异相关的所得税影响确认的同时，将影响合并中**商誉**的确认。

②应税合并

非同一控制下，属于非同一控制下企业控股合并，合并报表认可购买日子公司资产、负债的公允价值，子公司的资产、负债的公允价值和计税基础相同，即在合并报表层面，子公司资产、负债的账面价值和计税基础是一致的，所以对于购买日子公司资产、负债评估增值的部分，**不确认递延所得税**。

2. 递延所得税负债的计量

（1）对于递延所得税负债，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性**差异转回期间的所得税税率**计量。

（2）无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税负债**不要求折现**。

（二）递延所得税资产的确认和计量

1. 递延所得税资产的确认

（1）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，确认递延所得税资产。

（2）企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损抵减的**未来应纳税所得额**为限，确认相应的递延所得税资产。

（三）适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的**所得税税率发生变化的**，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债**按照新的税率进行重新计量**。应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

【考点】所得税费用的确认和计量

（一）当期所得税

当期所得税，是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。即：

当期所得税=当期应交所得税

企业在确定当期所得税时，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**税收法规的要求**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。

应纳税所得额=会计利润±调整项目

应交所得税额=应纳税所得额×适用税率

【注意】常见的纳税调整事项：

项目	纳税调整	确认递延所得税
1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产公允价值变动：增加 2 万元	调减 2	递延所得税负债 2 ×25%
2. 计提资产减值准备 3 万元	调增 3	递延所得税资产 3 ×25%
3. 计提产品保修费用 5 万元，实际支付修理费用 1 万元	+5-1=+4 调增 4	递延所得税资产 4 ×25%
4. 企业因违反合同规定，确认预计负债 7 万元，未支付，税法规定支付发生时可税前扣除	调增 7	递延所得税资产 7 ×25%
5. 尚未弥补经营亏损 4 万元	—	递延所得税资产 4 ×25%
6. 支付违反税收的罚款支出 6 万元	调增 6	×
7. 会计折旧 100 万元，税法折旧 150 万元	+100-150=-50 调减 50	递延所得税负债 50 ×25%
8. 会计折旧 160 万元，税法折旧 150 万元。	+160-150=+10 调增 10	递延所得税资产 10×25%
9. 加计扣除的研发费用：费用化 80 万元，资本化 90 万元，7 月 1 日确认无形资产，采用直线法，按 10 年摊销。符合税收优惠政策。	- 80 × 50% + 90/10/2 - 90×150%/10/2	×
10. 无形资产：会计不摊销，税法摊销 20 万元	调减 20	递延所得税负债 20×25%
11. 国债利息收入 8 万元 【提示】面值×票面利率=? 期初摊余成本×实际利率=?	调减 8	×
12. 长期股权投资的现金股利 9 万元（成本法）	调减 9	×
13. 长期股权投资的现金股利 9.1 万元（权益法）	—	×
14. 权益法确认的投资收益 9.2 万元	调减 9.2	×

（二）递延所得税

递延所得税，是指按照企业会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及递延所得税负债的**当期发生额**，但不包括直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并产生的所得税影响。用公式表示即为：

递延所得税=（递延所得税负债的期末余额-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）

（三）所得税费用

利润表中的所得税费用由两个部分组成：**当期所得税和递延所得税**。即：

所得税费用=当期所得税+递延所得税

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的递延所得税，应当计入所有者权益