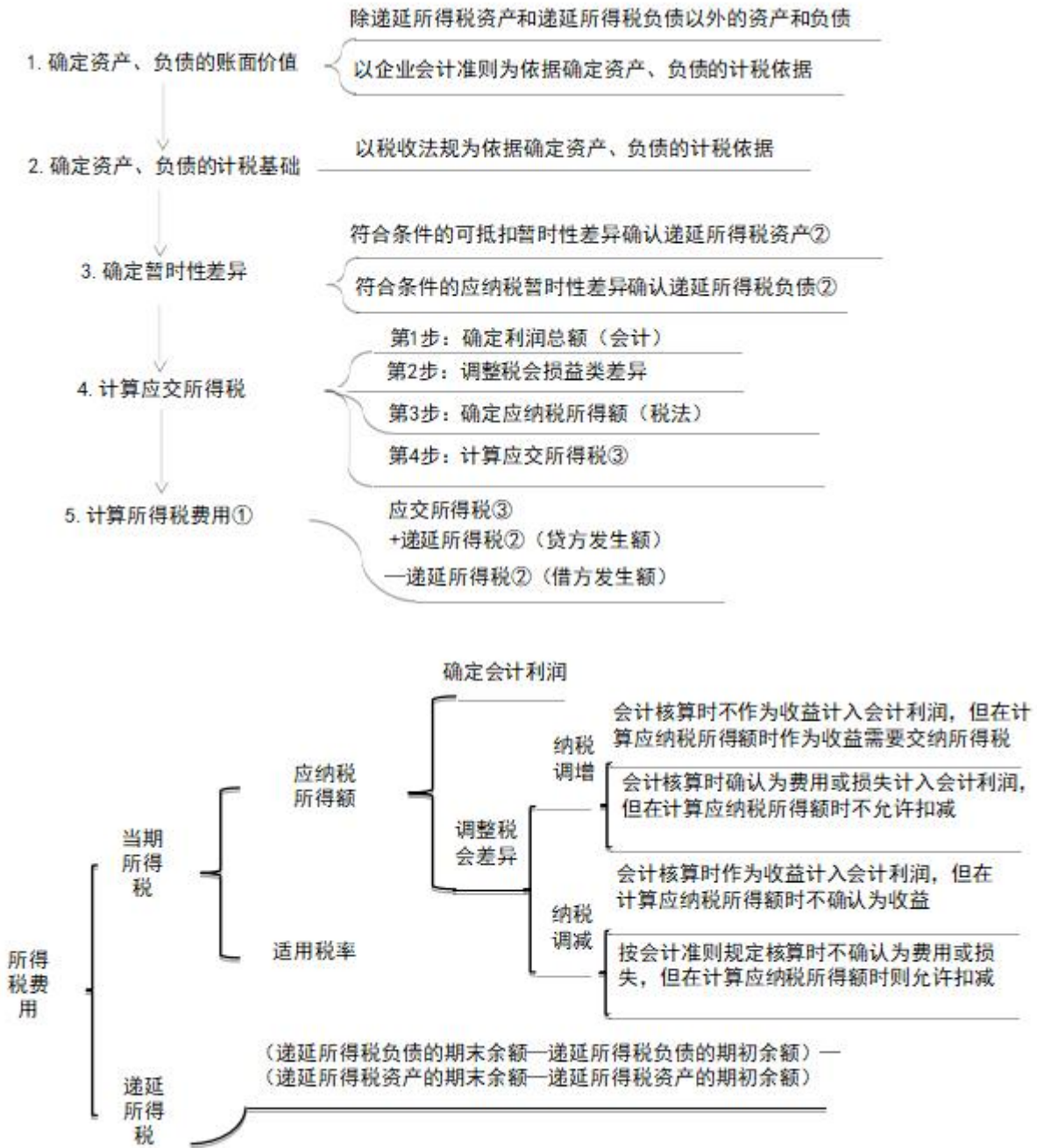


# 第十九章所得税

## 【考点 1】所得税会计概述



## 【考点 2】特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认★★（必背）

### 1. 使用安全生产费购置资产的递延所得税确认

根据《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（2013 第一期）的规定，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。此外，对于使用安全生产费购置的资产，由于既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，也不应确认相关的递延所得税资产或负债。

### 2. 与股份支付相关的当期及递延所得税

- 如果税法规定与股份支付相关的支出不**允许税前扣除**，则不形成暂时性差异；
- 如果税法规定与股份支付相关的支出**允许税前扣除**，在按照会计准则规定确认成本费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。

### 3. 对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的有关暂时性差异是否应确认递延所得

税，应当考虑该项投资的持有意图，总结如下：

权益法核算的长期股权投资	账面价值与计税基础的暂时性差异	是否确认递延所得税资产（负债）（若符合一般条件）
(1) 企业拟长期持有	初始投资成本的调整产生的暂时性差异	否（预计未来期间不会转回）
	确认投资收益产生的暂时性差异	否（税法规定，我国境内居民企业之间取得的股息、红利免税）
	确认应享有的被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异	否（预计未来期间不会转回）
(2) 改变持有意图拟对外出售	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	是

【考点3】计税基础与暂时性差异★★★（必背）

项目		账面价值	计税基础	是否确认递延所得税（符合条件）
无形资产	外购等方式	①使用寿命有限的无形资产账面价值=原价-会计累计摊销-无形资产减值准备②使用寿命不确定的无形资产账面价值=原价-无形资产减值准备	计税基础=原价-税法累计摊销	是
	自行研发		计税基础=会计账面价值×150%	否
固定资产		账面价值=原价-会计累计折旧或摊销-减值准备	计税基础=原价-税法累计折旧或摊销	是
成本模式计量的投资性房地产				
存货		账面价值=成本-存货跌价准备	计税基础=存货取得时成本	是
长期股权投资（权益法核算）		无论是拟近期内出售还是拟长期持有，权益法下被投资方实现净损益、其他综合收益及其他所有者权益变动都会导致其账面价值发生变化	拟长期持有：计税基础=初始取得时成本	否
			拟近期内出售：计税基础=初始取得时成本	是
债权		不存在减值：		
投资		账面价值=摊余成本	计税基础=摊余成本	否
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产		账面价值=资产负债表日的公允价值		
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产			计税基础=初始入账价值	是
公允价值模式计量的投资性房地产				
预计负债	未来实际发生时允许税前扣除（产品质量保证费用等）	账面价值=账面余额	计税基础=0	是
	未来实际发生时不允许税前扣除（债务担保）		计税基础=账面价值	否
合同负债	会计与税法均不确认收入	账面价值=账面余额	计税基础=账面价值	否

	会计上不确认收入，税法上计入应纳税所得额	账面价值=账面余额	计税基础=0	是
应付职工薪酬（工资）	税法规定在以后实际支付时允许扣除	账面价值=账面余额	计税基础=账面价值-未来期间税前列支的金额	是
	税法规定允许在当期扣除合理部分	账面价值=账面余额	计税基础=账面价值	否
广告费和业务宣传费	已支付相关款项（资产）	账面价值=0	计税基础=实际发生额-营业收入×15%	是
未弥补亏损		账面价值=0	计税基础=未弥补亏损金额	是

【考点归纳】通常情况下，如果广告费已经支付，那么就从资产的角度确定，由于其未形成资产，所以账面价值为0，计税基础是未来可抵扣的金额（即本期超出扣除标准的部分）；如果广告费尚未支付，会在其他应付款科目核算，此时从负债的角度确定其账面价值和计税基础。

【考点归纳】

1. 如果该资产所产生的未来经济利益不需纳税，则资产的计税基础就是其账面价值。
2. 债权投资的账面价值（期末摊余成本）=期初摊余成本+本期计提利息（期初账面余额或摊余成本×实际利率）-本期收回本金和利息-本期计提的损失准备
3. 债权投资的计税基础：在不计提减值情况下与账面价值相等。

【考点归纳】以现金结算的股份支付形成的应付职工薪酬，在未来实际支付时可予税前扣除，其计税基础为0。

【考点归纳】业务招待费和业务宣传费的处理

按照税法规定，超出标准的业务招待费在本期不得税前扣除，以后期间也不可以扣除，因此没有形成暂时性差异，不会确认递延所得税；超出标准的业务宣传费，本期不得税前扣除，但是允许结转以后年度扣除，因此会影响以后期间纳税，会形成税会差异，应当确认递延所得税资产。

【考点归纳】免税合并的所得税处理

合并方式	被投资单位资产、负债	商誉（合并时点）	商誉（合并以后）
同一控制（免）	账面价值=原账面价值 计税基础=原账面价值 不产生暂时性差异	不产生新商誉	—
非同一控制（免）	账面价值的数是公允价值，计税基础是原账面价值，可能会产生递延所得税资产或者负债	确认商誉，但商誉本身账面价值和计税基础不一致，产生暂时性差异 不确认递延所得税	商誉发生减值，产生暂时性差异，不确认递延所得税

【考点归纳】应付职工薪酬的计税基础

对于应付职工薪酬计税基础的确定，可以分两种情况考虑：

（1）税法中对于合理的职工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，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，所产生应付职工薪酬的账面价值等于计税基础。

（2）如果按照适用税法规定，工资总额中“合理部分”在“实际支付”的当期可予税前扣除，比如当期计入成本费用的3200万元工资支出中的合理部分2400万元，也就是将来实际支付时能够扣除的只有2400万元，所以计税基础=账面价值3200-未来可扣除金额2400=800（万元），这种情况下是存在差异，应当确认递延所

得税资产。

**【考点 4】递延所得税资产及负债的确认和计量★★★**

**(必背、主观题)**

一、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：

1. 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**。
2. 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。
3. 同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入**所有者权益**等。
4. 自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面价值的差额计入**其他综合收益**等。

二、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，比如，购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，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（所得税费用）**。

借：递延所得税资产

    贷：商誉  
        所得税费用

除上述情况以外（比如，购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现），如果符合了递延所得税资产的确认条件，**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（所得税费用），不得调整商誉金额**。

借：递延所得税资产

    贷：所得税费用

**【考点 5】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★★★**

**(必背)**

1. 因税收法规的变化，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**按照新的税率重新计量**。

2. 除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的调整金额应确认为税率变化当期的**所得税费用（或收益）**。

3. 适用**税率**的确定

采用**转回期间**适用的所得税税率为基础计算确定。

4. **不要求折现**

无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，均不予折现。

第二十章非货币性资产交换

**【考点 1】货币性资产与非货币性资产的概念★**

**(必背)（口诀：货币资产=钱=收取固定或可确定钱的权利）**

	概念	内容	基本特征
货币性资产	货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利	包括现金、银行存款、应收账款和应收票据等	将来为企业带来的经济利益（即货币金额）是 <b>固定的或可确定的</b>
非货币性资产	非货币性资产，是指货币性资产以外的资产	如存货、固定资产、在建工程、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等	将来为企业带来的经济利益（即货币金额）是 <b>不固定的或不可确定的</b>
【提示】预付款项属于非货币性资产。（理由：预付款项一般为购买存货、在建工程或固定资产等资产而提前支付的款项，未来以收取金额不固定或不可确定的存货等资产的形式实现）			

【考点2】非货币性资产交换的认定★（必背）

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产，即补价。认定涉及少量货币性资产的交换是否非货币性资产交换时，通常以补价占整个资产交换金额的比例是否**低于25%作为参考比例**。具体来说：

	支付补价的企业	收到补价的企业
认定标准	从支付补价的企业来看， <b>支付的补价占换出资产公允价值与支付的补价之和</b> （或占换入资产公允价值）的比例 <b>低于25%</b> 的，视为非货币性资产交换。	从收到补价的企业来看， <b>收到的补价占换出资产公允价值</b> （或占换入资产公允价值和收到的补价之和）的比例 <b>低于25%</b> 的，视为非货币性资产交换。

【考点3】非货币性资产交换计量原则★（必背）

	一、以公允价值为基础计量	二、以账面价值为基础计量
计量条件	非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以 <b>公允价值</b> 为基础计量：1. 该项交换具有商业实质；2. 换入资产 <b>或</b> 换出资产的公允价值能够可靠地计量	当非货币性资产交换不满足非货币性资产交换准则规定的以公允价值为基础计量的条件时，即非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值 <b>均不能</b> 可靠计量的，企业应当以 <b>账面价值</b> 为基础计量
计量原则	3. 如果 <b>换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量</b> ：（1）应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。（2）换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益 4. 如果 <b>换出资产的公允价值不能可靠地计量或有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠</b> ：（1）应当以 <b>换入资产的公允价值</b> 为基础确定换入资产的初始计量金额。（2） <b>换入资产</b> 的公允价值与换出资产账面价值之间的差额 <b>计入当期损益</b>	1. 应当以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的初始计量金额。 2. 换出资产终止确认时 <b>不确认损益</b>

【考点4】不适用非货币性资产交换准则进行会计处理

<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 换出资产为存货的非货币性资产交换--适用收入准则</li> <li>2. 在企业合并中取得的非货币性资产--适用企业合并准则</li> <li>3. 交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产--适用金融工具的确认与计量准则</li> <li>4. 非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款--适用企业租赁准则</li> <li>5. 企业从政府无偿取得非货币性资产--适用政府补助准则</li> <li>6. 企业将非流动资产或处置组分配给所有者的；</li> <li>7. 企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利的--适用职工薪酬准则</li> <li>8. 企业以发行股票形式取得的非货币性资产；</li> </ol>
--

9 企业用于交换的资产目前尚未列报于资产负债表上，或不存在或尚不属于本企业的；

10 非货币性资产交换构成权益性交易——非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入，应当适用权益性交易的有关会计处理规定。企业应当遵循实质重于形式的原则判断非货币性资产交换是否构成权益性交易。