

233 网校中级会计师网址: www.233.com/zhongji/

中级会计师资料下载: <http://www.233.com/forum/zhongji>

中级 QQ 学习群: 236715484

加小编微信: sustalks

2019 年《中级会计实务》学习笔记

第十五章所得税

第一节计税基础与暂时性差异

一、所得税会计概述

(一) 所得税会计的特点

所得税会计采用了资产负债表债务法核算所得税。

资产负债表债务法是从资产负债表出发, 通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照**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。

(二) 所得税核算的程序

- 1、按照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、比较资产、负债的账面价值与其计税基础, 对于两者之间存在差异的, 分析其性质, 除会计准则中规定的特



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

殊情况外, 分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异, 确定该资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额, 并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额相比, 确定当期应予进一步递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予转销的金额, 作为构成利润表中所得税费用的递延所得税费用(或收益)。

4、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, 作为利润表中应予确认的所得税费用中的当期所得税部分。

5、确定利润表中的所得税费用。

二、资产的计税依据

(一) 固定资产

账面价值=实际成本-会计累计折旧-固定资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计折旧 (即税法上, 不承认减值)

(二) 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产外, 以其他方式取得的无形资产, **初始确认时**按照会计准则规定确定的入账价值与按照税法规定确定的计税基础之间一般不存在差异。

1. 对于内部研究开发形成的无形资产, **企业会计准则**规定有关研究开发支出区分为两个阶段, 研究阶段的支出应当费用化计入当期损益, 而开发阶段符合资本化条件的支出应当资本化作为无形资产的成本; **税法规定**, 企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用, 未形成无形资产计入当期损益的, 在按照规定据实扣除的基础上, 按照研究开发费用的 **75%**加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 **175%**摊销。

2. 无形资产在后续计量时, 会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的计提。

会计准则规定应根据无形资产使用寿命情况, 区分为使用寿命有限的无形资产和使用寿命不确定的无形资产。对



扫码下载 233 网校题库

一刷就过, 千万人掌上题库!

于使用寿命不确定的无形资产不要求摊销, 在会计期末应进行减值测试。**税法规定**, 企业取得无形资产的成本, 都应该摊销, 但不承认减值。

(三) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 其于某一**会计期末**的账面价值为**公允价值**, 而有关金融资产在某一会计期末的**计税基础**为其**取得成本**, 会造成该类金融资产账面价值与计税基础之间的差异。

(四) 其他资产

比如:

- 1、计提了资产减值准备的其他资产: 因所**计提的减值准备**在资产发生实质性损失前不允许税前扣除, 从而造成该项资产的账面价值与计税基础之间存在差异。
- 2、投资性房地产: 对于采用**成本模式**进行后续计量的投资性房地产, 其账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同; 对于采用**公允价值**模式进行后续计量的投资性房地产, 其计税基础的确定类似于固定资产或无形资产计税基础的确定。

三、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。

负债的确认与偿还一般不会影响企业未来期间的损益, 也不会影响其未来期间的应纳税所得额, 因此未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定**可予抵扣的金额为 0**, **计税基础即为账面价值**。

★**负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额**

(一) 预计负债

企业应将预计提供售后服务发生的支出在满足有关确定条件时, 在销售当期确认为费用, 同时确认预计负债。如



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

果税法规定, 与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除, 由于该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额, 故其**计税基础为 0**。

(二) 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, 会计上将其确认为负债。税法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**。

(三) 应付职工薪酬

会计准则规定, 企业为获得职工提供的服务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。税法对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除, 相关应付职工薪酬负债的**账面价值等于计税基础**。

(四) 其他负债

企业的其他负债项目, 在尚未支付之前按照会计规定确认为费用, 同时作为负债反映。税法规定, 罚款和滞纳金不允许税前扣除, 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 0 之间的差额, 即**计税基础等于账面价值**。

四、特殊交易或事项产生的资产、负债的计税基础 (如合并)

通常情况下, 将被合并企业视为按公允价值转让、处置全部资产, 计算资产的转让所得, 依法缴纳所得税。

税法对于企业的合并、改组等交易, 考虑相关情况, 将其区分成**应税合并**与**免税合并**。

五、暂时性差异

(一) 基本界定



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

暂时性差异, 是指资产或负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。

(二)暂时性差异的分类

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额影响的不同, 分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

1. 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异, 是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时, 将导致产生应税金额的暂时性差异。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况:

(1)资产的账面价值大于其计税基础;

(2)负债的账面价值小于其计税基础。

2. 可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异, 是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时, 将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

可抵扣暂时性差异通常产生于以下情况:

(1)资产的账面价值小于其计税基础;

(2)负债的账面价值大于其计税基础。

(三)特殊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 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

eg: 企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出, 除税法另有规定外, 不超过当年销售收入 15% 的部分



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

准予扣除; 超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类支出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**, 但因按照税法规定可以确定其计税基础, 两者之间的差异也形成暂时性差异。

第二节 递延所得税负债和递延所得税资产

一、递延所得税负债的确认和计量

应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税, 导致企业经济利益的流出, 从起发生当期看, 构成企业应付税金的义务, 应作为负债确认。

(一) 递延所得税负债的确认

应遵循的原则:

(1) 除会计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。

(2) 不确认递延所得税负债的特殊情况:

①商誉的初始确认;

②除企业合并以外的其他交易或事项中, 如果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, 则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同, 形成应纳税暂时性差异的, 交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

③与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异, 一般应确认相应的递延所得税负债, 但同时满足以下两个条件的除外: 一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间; 二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

满足上述条件时, 投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回, 如果不希望其转回, 则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回, 对未来期间计税不产生影响, 从而无须确认相应的递延所得税负债。

★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相关的所得税影响, 应当考虑该项投资的持有意图:

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。

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。

(二) 递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异**转回期间**适用的所得税税率计量。

二、递延所得税资产的确认和计量

(一) 递延所得税资产的确认

1. 一般原则

(1) 递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。

(2) 对与子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异, 同时满足下列条件的, 应当确认相关的递延所得税资产: 一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回; 二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

(3) 对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减, 应视同可抵扣暂时性差异处理。

2. 不确认递延所得税资产的特殊情况



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

某些情况下, 如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并, 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, 会计准则规定在交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产。其原因同该种情况下不确认相关的递延所得税负债相同。

(二) 递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确定

同递延所得税负债的计量原则相一致, 确认递延所得税资产时, 应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间, 采用**转回期间适用**的所得税税率为基础计算确定。

2. 递延所得税资产的减值

与其他资产相一致, 资产负债表日, 企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。

如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益, 应当减记递延所得税资产的账面价值。对于预期无法实现的部分, 一般应确认为当期所得税费用, 同时减少递延所得税资产的账面价值; 对于原确认时计入所有者权益的递延所得税资产, 其减记金额也计入所有者权益, 不影响当期所得税费用。

三、特定交易或事项涉及递延所得税的确认

(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。

(二) 与企业合并相关的递延所得税

企业合并中, 购买方取得被购买方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, 但在购买日不符合递延所得税资产确认条件的, 不应予以确认。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

四、适用所得税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。

第三节 所得税费用的确认和计量

所得税费用包括当期所得税和递延所得税费用

一、当期所得税

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额} + \text{境外应税所得} - \text{弥补以前年度亏损} \\ \text{当期所得税} &= \text{当期应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{减免税额} - \text{抵免税额} \end{aligned}$$

二、递延所得税费用

$$\text{递延所得税费用 (或收益)} = \text{当期递延所得税负债的增加} + \text{当期递延所得税资产的减少} - \text{当期递延所得税负债的减少} - \text{当期递延所得税资产的增加}$$

【注意】不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响

三、所得税费用

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税} + \text{递延所得税费用 (或收益)}$$

四、合并财务报表中因抵消未实现内部交易损益产生的递延所得税

企业在编制合并财务报表时, 因抵销未实现内部交易损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的, 在合并资产负债表中相应确认递延所得税资产或递延所得税负债, 同时调整合并利润表中的所得税费用, 但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!

企业在编制合并财务报表时, 按照合并财务报表的编制原则, 应将纳入合并范围的企业之间发生的未实现内部交易损益予以抵销。因此, 对于所涉及的资产、负债项目在合并资产负债表中列示的账面价值与其在所属的企业个别资产负债表中的价值会不同, 进而可能产生与有关资产、负债所属纳税主体计税基础的不同, 从合并财务报表作为一个完整经济主体的角度, 应当确认该暂时性差异的所得税影响。

五、所得税的列报

递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为**非流动资产**和**非流动负债**在资产负债表中列示, 所得税费用应当在利润表中单独列示, 同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

(一) 同时满足以下条件时, 企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示:

- 1、企业拥有以净额结算的法定权利;
- 2、意图以净额结算或取得资产、清偿负债同时进行

(二) 同时满足以下条件时, 企业应当将递延所得税资产与递延所得税负债以抵销后的净额列示:

- 1、企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利;
- 2、递延所得税资产及递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者是对不同的纳税主体相关, 但在未来每一具有重要性的递延所得税资产及递延所得税负债转回的期间内, 涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产和当期所得税负债或是同时取得资产、清偿负债。



扫码下载 233 网校题库
一刷就过, 千万人掌上题库!