

第十九章 所得税

历年考情概况

考试年份	2023、2022、2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	6-14 分
考查形式	客观题、主观题
高频考点	计税基础、暂时性差异、递延所得税的确认和计量、不确认递延所得税的特殊情形、所得税费用的核算

【考点一】计税基础(★★)

常见资产账面价值及计税基础的确定如下表所示：

项目		账面价值及计税基础
固定资产		账面价值=实际成本－ <b>累计折旧（会计）</b> － <b>减值准备</b> 计税基础=实际成本－ <b>累计折旧（税法）</b>
		产生差异的原因：折旧方法、折旧年限不同产生的差异，计提减值准备产生的差异
无形资产	内部研究开发形成的无形资产（符合税法加计扣除标准）	账面价值=实际成本－累计摊销（会计）－减值准备 计税基础=实际成本×175%或 200%－累计摊销（税法） <b>【提示】注会会计科目的题目条件会明确给出税前加计扣除的比例，做题时按题目条件给定的比例处理即可</b>
		产生差异的原因：会计与税法摊销基数不同产生的差异，摊销方法、摊销年限不同产生的差异，计提减值准备产生的差异
	其他无形资产	账面价值=实际成本－累计摊销（会计）－减值准备 （ <b>使用寿命不确定</b> 的无形资产：账面价值=实际成本－减值准备） 计税基础=实际成本－累计摊销（税法）
		产生差异的原因：摊销方法、摊销年限不同产生的差异，计提减值准备产生的差异
以公允价值计量的金融资产		账面价值=公允价值 计税基础=实际成本



投资性房地产	成本模式	与固定资产和无形资产的计算思路相同
	公允价值模式	账面价值 = 公允价值 计税基础 = 取得时的历史成本 - 投资性房地产累计折旧（或摊销）（税法）
存货		账面价值 = 成本 - 存货跌价准备 计税基础 = 取得成本
债权投资		① 如果持有期间期末计提了 <b>减值准备</b> ，会产生暂时性差异； ② 如果持有期间未计提减值准备：国债投资，国债利息收入免税，产生非暂时性差异；公司债券投资不产生暂时性差异
长期股权投资		成本法：账面价值 = 账面余额 - 长期股权投资减值准备 权益法：账面价值 = 入账价值 ± 按照权益法计算的长期股权投资调整金额 - 长期股权投资减值准备 计税基础 = 初始投资成本（成本法或权益法下均适用）

常见负债计税基础的确定如下表所示：

项目	税法规定	计税基础
预计负债	相关支出 <b>实际发生时允许税前扣除</b>	计税基础 = 0 举例：产品质量保证（法定质保）、亏损合同和重组义务等
	相关支出实际发生时 <b>不允许税前扣除</b>	计税基础 = 账面价值 举例：关联方债务担保等
应付职工薪酬	汇算清缴前不能支付的 实际将支付的职工薪酬合理或未超过限额	计税基础 = 0
	汇算清缴前不能支付的 实际将支付的职工薪酬部分不合理或超过限额	计税基础 ≠ 0 且 < 账面价值
	职工教育经费不超过工资薪金总额 8% 的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除，计税基础 ≠ 账面价值	
	汇算清缴前支付 实际支付的职工薪酬合理或未超过限额	计税基础 = 账面价值





	付的	实际支付的职工薪酬不合理或超过限额	计税基础=账面价值
其他负债		一般情况下，计税基础=账面价值 举例：违法罚款、税收滞纳金等税法不允许税前扣除的费用	

【考点二】暂时性差异（★★）

暂时性差异的确定如下表所示。

项目		内容
应纳税暂时性差异	特点	本期不纳税、未来期间应纳税。该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税
	产生原因	① 资产账面价值 <b>大于</b> 其计税基础。 ② 负债账面价值 <b>小于</b> 其计税基础
可抵扣暂时性差异	特点	本期应纳税、未来期间可抵扣。该差异在未来期间转回时，会减少转回期间的应纳税所得额和应交所得税
	产生原因	① 资产账面价值 <b>小于</b> 其计税基础。 ② 负债账面价值 <b>大于</b> 其计税基础
特殊项目产生的暂时性差异		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。 举例：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，视同可抵扣暂时性差异；企业发生的超过税法规定限额的广告费和业务宣传费等，超过部分准予在以后纳税年度结转扣除，视同可抵扣暂时性差异

【考点三】递延所得税的确认和计量（★★★）

递延所得税的确认和计量如下表所示。

项目	内容	
递延所得税负债	确认	① 除企业会计准则中明确规定不可确认递延所得税负债的情况以外，企业应对所有的应纳税暂时性差异确认相关的递延所得税负



		债。 <b>②</b> 企业确认递延所得税负债时，一般应计入所得税费用，但直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并的除外
	计量	<b>①</b> 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（即相关应纳税暂时性差异 <b>转回期间</b> 的所得税税率）计量。 <b>②</b> 均不应对递延所得税负债进行折现
递延所得税资产	确认	<b>①</b> 应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，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。 <b>②</b> 对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款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
	计量	<b>①</b> 以 <b>转回期间适用</b> 的所得税税率为基础计量，不应对递延所得税资产进行折现。 <b>②</b> 如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以抵扣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（借记“所得税费用”科目，贷记“递延所得税资产”科目）。 <b>③</b> 以后期间有证据表明很可能获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异时，应将减记的递延所得税资产的账面价值予以转回

**【提示】**企业因税收法规变化而致使其适用税率发生变化时，应按照新的税率对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债重新计量，调整已确认的金额，以反映税率变化的影响。

**【考点四】不确认递延所得税的特殊情形（★★★）**

不确认递延所得税的特殊情形如下表所示。

项目	内容
不确认递延所得税负债的特殊情况	<b>①</b> 商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，企业应将合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉。对于这部分商誉在初始确认时因免税合并而形成的应纳税暂时

	<p>性差异，一般不确认递延所得税负债。</p> <p>② 如果企业合并以外的其他交易或事项在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、负债因<b>初始确认金额</b>与其计税基础不同而形成的应纳税暂时性差异，在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。</p> <p>③ 对于对子公司、联营企业、合营企业股权投资等所形成应纳税暂时性差异，企业一般应相应确认递延所得税负债，但如果同时满足下列两个条件，则不确认：一是投资方<b>能够控制暂时性差异转回的时间</b>；二是该暂时性差异<b>在可预见的未来很可能不会转回</b></p>
不确认递延所得税资产的特殊情况	<p>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。比如，内部研发无形资产</p>

【考点五】所得税费用的核算（★★★★）

所得税费用的核算如下图所示。

