



21世纪高等院校教材·会计与财务管理系列

高级财务会计

(第三版)

余国杰 主编



科学出版社



21世纪高等院校教材·会计与财务管理系列

高级财务会计

(第三版)

余国杰 主编

科学出版社
北京

内 容 简 介

高级财务会计是高等院校本科会计学与管理专业的核心课程之一,其主要内容包括:单个企业会计中特殊的财务会计问题,如外币交易、外币报表折算、衍生工具、套期保值、租赁、非货币性资产交换、债务重组等;企业集团会计中特殊的财务会计问题,如企业合并、合并财务报表的编制等。

本书是专门为高等院校本科会计学与管理专业学生以及会计专业硕士研究生撰写的教材,同时也可作为本科成人教育、高等教育自学考试教材和参考书,另外还可供财务与会计人员业务学习使用。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/余国杰主编.—3版.—北京:科学出版社,2016

21世纪高等院校教材·会计与财务管理系列

ISBN 978-7-03-048457-4

I. ①高… II. ①余… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第119659号

责任编辑:张 宁 刘英红/责任校对:贾如想

责任印制:霍 兵/封面设计:蓝正设计

科学出版社出版

北京东黄城根北街16号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

三河市航远印刷有限公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2009年2月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2013年3月第 二 版 印张:18 1/2

2016年7月第 三 版 字数:439 000

2016年7月第十一次印刷

定价:39.00元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

前 言

高级财务会计是高等院校本科会计学与财务管理专业的主干课程之一，其先行课程是中级财务会计。中级财务会计（也称通用财务会计）解决的是所有企业都会遇到的财务会计问题，即企业一般财务会计问题，其主要内容包括两个方面：①要素的确认与计量；②单个企业财务报表的编制。而高级财务会计（也称特殊业务会计）解决的则是企业一般财务会计问题以外的特殊财务会计问题。这些特殊财务会计问题可以分为两类：①单个企业会计中特殊的财务会计问题，如外币交易、外币报表折算、衍生工具、套期保值、租赁、非货币性资产交换、债务重组等；②企业集团会计中特殊的财务会计问题，如企业合并、合并财务报表的编制、分支机构会计等。

本教材是在 2013 年 3 月出版的第二版的基础上修订而成。与第二版以及国内同类教材相比，本教材的突出特点在于：①严格按照新企业会计准则及其最新的修订和解释编写；②结构清晰，重点突出，内容紧凑；③简明实用，突出应用，有较强的适用性和实用性；④为便于读者理解和掌握，每章之后附有大量的思考题与练习题。

本教材由武汉大学经济与管理学院会计系教授余国杰编写。由于编者水平有限，书中难免有疏漏之处，恳请广大读者批评指正，以便进一步修改。

编 者

2016 年 2 月于武汉大学

目 录

第一章 企业所得税的会计处理	1
第一节 企业所得税法的有关规定	1
第二节 企业所得税会计处理方法	12
第二章 企业合并的会计处理	21
第一节 企业合并的含义与方式	21
第二节 同一控制下企业合并的会计处理	24
第三节 非同一控制下企业合并的会计处理	27
第三章 长期股权投资的会计处理	34
第一节 长期股权投资的类型和核算范围	34
第二节 长期股权投资的初始计量	35
第三节 长期股权投资的后续计量	38
第四节 长期股权投资核算的其他问题	43
第四章 控股权取得日合并财务报表的编制	50
第一节 合并财务报表概述	50
第二节 同一控制下合并日的合并财务报表编制	57
第三节 非同一控制下购买日的合并财务报表编制	60
第五章 控股权取得日后合并财务报表的编制	69
第一节 同一控制下合并日后的合并财务报表编制	69
第二节 非同一控制下购买日后的合并财务报表编制	76
第三节 投入资本变化情况下合并财务报表的编制	81
第六章 集团内部交易的抵销	90
第一节 集团内部存货交易的抵销	90
第二节 集团内部固定资产交易的抵销	97
第三节 集团内部债权与债务的抵销	109
第七章 特殊情况下合并财务报表的编制	118
第一节 持股比例变动情况下合并财务报表的编制	118
第二节 期中合并及处置子公司情况下合并财务报表的编制	128
第三节 间接持股和相互持股情况下合并财务报表的编制	133

第八章 分支机构的会计处理	149
第一节 分支机构会计的特点	149
第二节 分支机构会计的处理程序	152
第三节 分支机构会计的其他问题	163
第九章 外币交易的会计处理	170
第一节 外币交易的有关概念	170
第二节 外币交易的会计处理方法	174
第三节 分账制记账	182
第十章 外币报表折算	186
第一节 外币报表折算方法概述	186
第二节 外币报表折算方法的比较与选择	190
第三节 中国现行的外币报表折算方法	193
第十一章 衍生工具的会计处理	202
第一节 衍生工具的概念、种类及其会计处理方法	202
第二节 远期合同的会计处理	205
第三节 期货的会计处理	206
第四节 互换的会计处理	211
第五节 期权的会计处理	216
第十二章 套期保值的会计处理	221
第一节 套期保值概述	221
第二节 套期会计方法	223
第三节 套期会计的主要账务处理	227
第十三章 租赁业务的会计处理	237
第一节 租赁的概念与分类	237
第二节 融资租赁的会计处理	238
第三节 融资租赁中的余值问题	244
第四节 经营租赁的会计处理	250
第五节 售后租回交易的会计处理	252
第十四章 非货币性资产交换的会计处理	258
第一节 非货币性资产交换的概念	258
第二节 非货币性资产交换的公允价值计量模式	259
第三节 非货币性资产交换的账面价值计量模式	264
第四节 非货币性资产交换同时换入多项资产	267

第十五章 债务重组的会计处理	273
第一节 债务重组的概念与方式	273
第二节 以资产清偿债务	274
第三节 以资产以外的方式清偿债务	280
参考文献	287



第一章

企业所得税的会计处理

在经济领域，会计和税收是两个不同的分支，分别遵循不同的原则，规范不同的对象。会计遵循的是《企业会计准则》，税收遵循的是国家制定的税收法规。由此，往往导致资产、负债的账面价值与其计税基础之间产生差异。对于这种差异应如何处理？这是所得税会计所要研究和解决的基本问题。本章首先介绍企业所得税法的有关规定，其次论述企业所得税会计处理方法以及合并财务报表中的所得税问题。

第一节 企业所得税法的有关规定

在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照《中华人民共和国企业所得税法》（简称《企业所得税法》）的规定须缴纳企业所得税。企业分为居民企业和非居民企业。居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。企业所得税的税率为25%。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的、来源于中国境内的所得，适用税率为20%。

一、应纳税所得额

企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。《中华

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(简称《企业所得税法实施条例》)和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

(一) 收入

1. 有关收入的概念

企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入为收入总额,包括:销售货物收入;提供劳务收入;转让财产收入;股息、红利等权益性投资收益;利息收入;租金收入;特许权使用费收入;接受捐赠收入;其他收入。

(1) 销售货物收入,是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

(2) 提供劳务收入,是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

(3) 转让财产收入,是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

(4) 股息、红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。股息、红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方做出利润分配决定的日期确认收入的实现。

(5) 利息收入,是指企业将资金提供给他人使用但不构成权益性投资,或者因他人占用本企业资金取得的收入,包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。利息收入,按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

(6) 租金收入,是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入,按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

(7) 特许权使用费收入,是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。特许权使用费收入,按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

(8) 接受捐赠收入,是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。接受捐赠收入,按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

(9) 其他收入,是指企业取得的以上收入外的其他收入,包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

2. 有关收入的一些特殊问题

(1) 企业的下列生产经营业务可以分期确认收入的实现:①以分期收款方式销售货物的,按照合同约定的收款日期确认收入的实现;②企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机,以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等,持续时间超过12个月的,按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

(2) 采取产品分成方式取得收入的,按照企业分得产品的日期确认收入的实现,其

收入额按照产品的公允价值确定。

(3) 企业发生非货币性资产交换, 以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的, 应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务, 但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

3. 有关不征税收入

收入总额中的下列收入为不征税收入: ①财政拨款; ②依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金; ③国务院规定的其他不征税收入。

(二) 扣除

1. 有关扣除的概念

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出, 包括成本、费用、税金、损失和其他支出, 准予在计算应纳税所得额时扣除。

(1) 有关的支出, 是指与取得收入直接相关的支出。合理的支出, 是指符合生产经营活动常规, 应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除; 资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本, 不得在发生当期直接扣除。企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产, 不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。除企业所得税法和实施条例另有规定外, 企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出, 不得重复扣除。

(2) 成本, 是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。

(3) 费用, 是指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用, 已经计入成本的有关费用除外。

(4) 税金, 是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

(5) 损失, 是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失, 转让财产损失, 呆账损失, 坏账损失, 自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。企业发生的损失, 减除责任人赔偿和保险赔款后的余额, 依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。企业已经作为损失处理的资产, 在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时, 应当计入当期收入。

(6) 其他支出, 是指除成本、费用、税金、损失外, 企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

2. 有关职工薪酬的扣除

(1) 企业发生的合理的工资薪金支出, 准予扣除。工资薪金, 是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬, 包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资, 以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

(2) 企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

(3) 企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额14%的部分，准予扣除。

(4) 企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分，准予扣除。

(5) 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

3. 有关利息费用的扣除

(1) 企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照企业所得税法实施条例的规定扣除。

(2) 企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除：①非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出；②非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

(3) 企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

4. 有关业务招待费和广告费的扣除

(1) 企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5%。

(2) 企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）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。

5. 有关租赁费的扣除

企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除：①以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除；②以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

6. 有关环保、财产保险、劳动保护支出等的扣除

(1) 企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专

项资金,准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的,不得扣除。

(2) 企业参加财产保险,按照规定缴纳的保险费,准予扣除。

(3) 企业发生的合理的劳动保护支出,准予扣除。

(4) 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费,以及非银行企业内营业机构之间支付的利息,不得扣除。

7. 有关公益性捐赠支出的扣除

企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。公益性捐赠,是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。公益性社会团体,是指同时符合下列条件的基金会、慈善组织等社会团体:①依法登记,具有法人资格;②以发展公益事业为宗旨,且不以营利为目的;③全部资产及其增值为该法人所有;④收益和营运结余主要用于符合该法人设立目的的事业;⑤终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织;⑥不经营与其设立目的无关的业务;⑦有健全的财务会计制度;⑧捐赠者不以任何形式参与社会团体财产的分配;⑨国务院财政、税务主管部门会同国务院民政部门等登记管理部门规定的其他条件。年度利润总额,是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。

在计算应纳税所得额时,下列支出不得扣除:①向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项;②企业所得税税款;③税收滞纳金;④罚金、罚款和被没收财物的损失;⑤公益性捐赠支出以外的捐赠支出;⑥赞助支出;⑦未经核定的准备金支出;⑧与取得收入无关的其他支出。赞助支出,是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。未经核定的准备金支出,是指不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。

(三) 资产的税务处理

企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。历史成本,是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。

1. 有关固定资产折旧费用的扣除

在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的固定资产折旧,准予扣除。固定资产,是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过12个月的非货币性资产,包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营活动有关的设备、器具、工具等。

固定资产按照以下方法确定计税基础:①外购的固定资产,以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础;②自行建造的固定资产,以竣工结算前发生的支出为计税基础;③融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合

同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础;④盘盈的固定资产,以同类固定资产的重置完全价值为计税基础;⑤通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础;⑥改建的固定资产,除已足额提取折旧的固定资产的改建支出和租入固定资产的改建支出外,以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

固定资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的固定资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定,不得变更。

除国务院财政、税务主管部门另有规定外,固定资产计算折旧的最低年限如下:①房屋、建筑物,为20年;②飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备,为10年;③与生产经营活动有关的器具、工具、家具等,为5年;④飞机、火车、轮船以外的运输工具,为4年;⑤电子设备,为3年。

下列固定资产不得计算折旧扣除:①房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产;②以经营租赁方式租入的固定资产;③以融资租赁方式租出的固定资产;④已足额提取折旧仍继续使用的固定资产;⑤与经营活动无关的固定资产;⑥单独估价作为固定资产入账的土地;⑦其他不得计算折旧扣除的固定资产。

从事开采石油、天然气等矿产资源的企业,在开始商业性生产前发生的费用和有关固定资产的折耗、折旧方法,由国务院财政、税务主管部门另行规定。

2. 有关生产性生物资产折旧的扣除

生产性生物资产,是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产,包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。生产性生物资产按照以下方法确定计税基础:①外购的生产性生物资产,以购买价款和支付的相关税费为计税基础;②通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

生产性生物资产按照直线法计算的折旧,准予扣除。企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的生产性生物资产,应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况,合理确定生产性生物资产的预计净残值。生产性生物资产的预计净残值一经确定,不得变更。

生产性生物资产计算折旧的最低年限如下:①林木类生产性生物资产,为10年;②畜类生产性生物资产,为3年。

3. 有关无形资产摊销费用的扣除

在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的无形资产摊销费用,准予扣除。无形资产,是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产,包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

无形资产按照以下方法确定计税基础:①外购的无形资产,以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础;②自行开发

的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础；③通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于10年。作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

下列无形资产不得计算摊销费用扣除：①自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；②自创商誉；③与经营活动无关的无形资产；④其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

4. 有关长期待摊费用摊销的扣除

在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：①已足额提取折旧的固定资产的改建支出；②租入固定资产的改建支出；③固定资产的大修理支出；④其他应当作为长期待摊费用的支出。

固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销；租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。改建的固定资产延长使用年限的，除已足额提取折旧的固定资产的改建支出和租入固定资产的改建支出外，应当适当延长折旧年限。

固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：①修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上；②修理后固定资产的使用年限延长2年以上。固定资产的大修理支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。

其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于3年。

5. 有关投资资产成本的扣除

企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。投资资产按照以下方法确定成本：①通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；②通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。

6. 有关存货成本的扣除

企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。存货，是指企业持有以备出售的产品或者商品、处在生产过程中的在产品、在生产

或者提供劳务过程中耗用的材料和物料等。存货按照以下方法确定成本:①通过支付现金方式取得的存货,以购买价款和支付的相关税费为成本;②通过支付现金以外的方式取得的存货,以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本;③生产性生物资产收获的农产品,以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出为成本。企业使用或者销售的存货的成本计算方法,可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用,不得随意变更。

7. 有关转让资产净值的扣除

企业转让资产,该项资产的净值,准予在计算应纳税所得额时扣除。资产的净值,是指有关资产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业在重组过程中,应当在交易发生时确认有关资产的转让所得或者损失,相关资产应当按照交易价格重新确定计税基础。

企业纳税年度发生的亏损,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5年。

二、应纳税额和税收优惠

(一) 应纳税额

(1) 企业的应纳税所得额乘以适用税率,减去依照企业所得税法关于税收优惠的规定减免和抵免的税额后的余额,为应纳税额。计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{减免税额} - \text{抵免税额}$$

公式中的减免税额和抵免税额,是指依照企业所得税法和国务院的税收优惠规定减征、免征和抵免的应纳税额。

(2) 企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额,可以从其当期应纳税额中抵免,抵免限额为该项所得依照企业所得税法规定计算的应纳税额;超过抵免限额的部分,可以在以后5个年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补:①居民企业来源于中国境外的应税所得;②非居民企业在中国境内设立机构、场所,取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

已在境外缴纳的所得税税额,是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律及相关规定应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。

抵免限额,是指企业来源于中国境外的所得,依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税额。除国务院财政、税务主管部门另有规定外,该抵免限额应当分国(地区)不分项计算,计算公式如下:

$$\text{抵免限额} = \text{中国境内、境外所得依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税总额} \times \text{来源于某国(地区)的应纳税所得额} \div \text{中国境内、境外应纳税所得总额}$$

5个年度,是指从企业取得的来源于中国境外的所得,已经在中国境外缴纳的企业所得税性质的税额超过抵免限额的当年的次年起连续5个纳税年度。

(3) 居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益,外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部

分,可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额,在企业所得税法规定的抵免限额内抵免。直接控制,是指居民企业直接持有外国企业20%以上股份;间接控制,是指居民企业以间接持股方式持有外国企业20%以上股份,具体认定办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

(二) 税收优惠

(1) 国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目,给予企业所得税优惠。

(2) 企业的下列收入为免税收入:①国债利息收入;②符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;③在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益;④符合条件的非营利组织的收入。

国债利息收入,是指企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。

符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月所取得的投资收益。

符合条件的非营利组织,是指同时符合下列条件的组织:①依法履行非营利组织登记手续;②从事公益性或者非营利性活动;③取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外,全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业;④财产及其孳息不用于分配;⑤按照登记核定或者章程规定,该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的,或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织,并向社会公告;⑥投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利;⑦工作人员工资福利开支控制在规定的比例内,不变相分配该组织的财产。非营利组织的认定管理办法由国务院财政、税务主管部门会同国务院有关部门制定。

符合条件的非营利组织的收入,不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

(3) 企业的下列所得,可以免征、减征企业所得税:①从事农、林、牧、渔业项目的所得;②从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得;③从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得;④符合条件的技术转让所得;⑤非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的、来源于中国境内的所得。

企业从事农、林、牧、渔业项目的所得,可以免征、减征企业所得税,具体可分为以下两种情况。

一是企业从事下列项目的所得,免征企业所得税:①蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植;②农作物新品种的选育;③中药材的种植;④林木的培育和种植;⑤牲畜、家禽的饲养;⑥林产品的采集;⑦灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目;⑧远洋捕捞。

二是企业从事下列项目的所得,减半征收企业所得税:①花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植;②海水养殖、内陆养殖。

企业从事国家限制和禁止发展的项目，不得享受企业所得税法实施条例规定的企业所得税优惠。

国家重点扶持的公共基础设施项目，是指《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利等项目。企业从事以上规定的国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。企业承包经营、承包建设和内部自建自用以上规定的项目，不得享受上述规定的企业所得税优惠。

符合条件的环境保护、节能节水项目，包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等。项目的具体条件和范围由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制定，报国务院批准后公布施行。企业从事以上规定的符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。

享受减免税优惠的项目，在减免税期限内转让的，受让方自受让之日起，可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠；减免税期限届满后转让的，受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。

符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税，是指一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的、来源于中国境内的所得，减按10%的税率征收企业所得税。下列所得可以免征企业所得税：①外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得；②国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得；③经国务院批准的其他所得。

（4）符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税。国家需要重点扶持的高新技术企业，减按15%的税率征收企业所得税。

符合条件的小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：①工业企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过100人，资产总额不超过3 000万元；②其他企业，年度应纳税所得额不超过30万元，从业人数不超过80人，资产总额不超过1 000万元。

国家需要重点扶持的高新技术企业，是指拥有核心自主知识产权，并同时符合下列条件的企业：①产品（服务）属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围；②研究开发费用占销售收入的比例不低于规定比例；③高新技术产品（服务）收入占企业总收入的比例不低于规定比例；④科技人员占企业职工总数的比例不低于规定比例；⑤高新技术企业认定管理办法规定的其他条件。《国家重点支持的高新技术领域》和高新技术企业认定管理办法由国务院科技、财政、税务主管部门商国务院有关部门制定，报国务院批准后公布施行。