



## 第十三章 所得税

### 【知识点】资产、负债计税基础与暂时性差异（★★）

【例 1·单选题】2017 年 12 月 7 日，甲公司以银行存款 600 万元购入一台生产设备并立刻投入使用，该设备取得时的成本与计税基础一致，2018 年度甲公司对固定资产计提折旧费 200 万元，企业所得税纳税申报时允许税前扣除的折旧额为 120 万元，2018 年 12 月 31 日，甲公司估计该项固定资产的可回收金额为 460 万元，不考虑增值税相关税费及其他因素，2018 年 12 月 31 日，甲公司该项固定资产产生的暂时性差异为（ ）。

- A. 可抵扣暂时性差异 80 万元
- B. 应纳税暂时性差异 60 万元
- C. 可抵扣暂时性差异 140 万元
- D. 应纳税暂时性差异 20 万元

【答案】A

【解析】2018 年年末固定资产账面价值 =  $600 - 200 = 400$ （万元），计税基础 =  $600 - 120 = 480$ （万元），资产账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异 80 万元。

【例 2·多选题】企业对固定资产进行后续计量时，账面价值与计税基础不一致的原因有（）。

- A. 会计确定的净残值与税法允许税前扣除的期间和金额不同
- B. 会计确定的净残值与税法认定的净残值不同
- C. 会计确定的折旧方法与税法认定的折旧方法不同
- D. 会计确定的折旧年限与税法认定的折旧年限不同

【答案】ABCD

【例 3·计算分析题】A 公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润均为 10 000 万元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金

额。

（1）2019 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，并采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。该房屋的成本为 5 000 万元，预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前，已使用 4 年，按年限平均法计提折旧，预计净残值为零。

【答案】

2019 年 1 月 1 日账面价值为 4 000（ $5\,000 - 5\,000/20 \times 4$ ）万元，转换日公允价值为 4 000 万元。2019 年 12 月 31 日的公允价值为 6 000 万元。2019 年末所得税的处理如下：

年末账面价值 = 6 000（万元）

年末计税基础 =  $5\,000 - 5\,000/20 \times 5 = 3\,750$ （万元）

年末应纳税暂时性差异 =  $6\,000 - 3\,750 = 2\,250$ （万元）

年末“递延所得税负债”余额 =  $2\,250 \times 25\% = 562.5$ （万元）

年末“递延所得税负债”发生额 =  $562.5 - 0 = 562.5$ （万元）

确认递延所得税费用 = 562.5（万元）

应交所得税 =  $(10\,000 - \text{公允价值变动 } 2\,000 - \text{税法折旧 } 5\,000/20) \times 25\% = 1\,937.5$ （万元）

确认所得税费用 =  $1\,937.5 + 562.5 = 2\,500$ （万元）



**【知识点】所得税费用的确认和计量（★★）**

**【例 6·单选题】**2018 年，甲公司当期应交所得税为 15 800 万元，递延所得税资产本期净增加 320 万元（其中 20 万元对应其他综合收益），递延所得税负债未发生变化，不考虑其他因素，2018 年利润表应列示的所得税费用金额为（ ）万元。

- A. 15 480  
B. 16 100  
C. 15 500  
D. 16 120

**【答案】**C

**【解析】**2018 年利润表应列示的所得税费用 = 应交所得税费用 + 递延所得税费用 = 15 800 - (320 - 20) = 15 500（万元）。

**【例 7·计算分析题】**甲公司 2012 年度实现利润总额 10 000 万元，适用的所得税税率为 25%；预计未来期间适用的所得税税率不会发生变化，假定未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣暂时性差异。甲公司 2012 年度发生的有关交易和事项中，会计处理与税法规定存在差异的有：

（1）某批外购存货年初、年末借方余额分别为 9 900 万元和 9 000 万元，相关递延所得税资产年初余额为 235 万元，该批存货跌价准备年初、年末贷方余额分别为 940 万元和 880 万元，当年转回存货跌价准备 60 万元，税法规定，该笔准备金在计算应纳税所得额时不包括在内。

（2）某项外购固定资产当年计提的折旧为 1 200 万元，未计提固定资产减值准备。该项固定资产系 2011 年 12 月 18 日安装调试完毕并投入使用，原价为 6 000 万元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为零。采用年限平均法计提折旧，税法规定，类似固定资产采用年数总和法计提的折旧准予在计算应纳税所得额时扣除，企业在纳税申报时按照年数总和法将该折旧调整为 2 000 万元。

（3）12 月 31 日，甲公司根据收到的税务部门罚款通知，将应缴罚款 300 万元确认为营业外支出，款项尚未支付。税法规定，企业该类罚款不允许在计算应纳税所得额时扣除。

（4）当年实际发生的广告费用为 25 740 万元，款项尚未支付。税法规定，企业发生的广告费、业务宣传费不超过当年销售收入 15% 的部分允许税前扣除，超过部分允许结转以后年度税前扣除。甲公司当年销售收入为 170 000 万元。

（5）通过红十字会向地震灾区捐赠现金 500 万元，已计入营业外支出。税法规定，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。要求：（1）分别计算甲公司有关资产、负债在 2012 年年末的账面价值、计税基础，及其相关的暂时性差异、递延所得税资产或递延所得税负债的余额，计算结果填列在答题卡指定位置的表格中（不必列示计算过程）。

单位：万元

| 项目    | 账面价值   | 计税基础   | 可抵扣暂时性差异 | 应纳税暂时性差异 | 递延所得税资产 | 递延所得税负债 |
|-------|--------|--------|----------|----------|---------|---------|
| 存货    | 8 120  | 9 000  | 880      |          | 220     |         |
| 固定资产  | 4 800  | 4 000  |          | 800      |         | 200     |
| 应缴罚款  | 300    | 300    |          |          |         |         |
| 应付广告费 | 25 740 | 25 500 | 240      |          | 60      |         |



(2) 逐项计算甲公司 2012 年年末应确认或转销递延所得税资产、递延所得税负债的金额。

① 存货应转销递延所得税资产的金额  $= 235 - 220 = 15$  (万元)

② 固定资产应确认递延所得税负债  $= 200 - 0 = 200$  (万元)

③ 应付广告费应确认递延所得税资产  $= 60 - 0 = 60$  (万元)

(3) 分别计算甲公司 2012 年度应纳税所得额、应交所得税以及所得税费用 (或收益) 的金额。

应纳税所得额  $= 10\ 000 - 60 - 800 + 300 + 240 = 9\ 680$  (万元)

应交所得税  $= 9\ 680 \times 25\% = 2\ 420$  (万元)

所得税费用  $= 2\ 420 + 15 + 200 - 60 = 2\ 575$  (万元)。

(4) 编制甲公司 2012 年度与确认所得税费用 (或收益) 相关的会计分录。

会计分录为：

|               |       |
|---------------|-------|
| 借：所得税费用       | 2 575 |
| 递延所得税资产       | 45    |
| 贷：应交税费——应交所得税 | 2 420 |
| 递延所得税负债       | 200   |

**【例 8·计算分析题】**甲公司 2014 年年初递延所得税负债的余额为零，递延所得税资产的余额为 30 万元 (系 2013 年年末应收账款的可抵扣暂时性差异产生)。甲公司 2014 年度有关交易和事项的会计处理中，与税法规定存在差异的有：

资料一：2014 年 1 月 1 日，购入一项非专利技术并立即用于生产 A 产品，成本为 200 万元，因无法合理预计其带来经济利益的期限，作为使用寿命不确定的无形资产核算。2014 年 12 月 31 日，对该项无形资产按照 10 年的期限摊销，有关摊销额允许税前扣除。

资料二：2014 年 1 月 1 日，按面值购入当日发行的三年期国债 1 000 万元，作为债权投资核算。该债券票面利率为 5%，每年年末付息一次，到期偿还面值。2014 年 12 月 31 日，甲公司确认了 50 万元的利息收入。根据税法规定，国债利息收入免征企业所得税。

资料三：2014 年 12 月 31 日，应收账款账面余额为 10 000 万元，减值测试前坏账准备的余额为 200 万元，减值测试后补提坏账准备 100 万元。根据税法规定，提取的坏账准备不允许税前扣除。

资料四：2014 年度，甲公司实现的利润总额为 10 070 万元，适用的所得税税率为 15%；预计从 2015 年开始适用的所得税税率为 25%，且未来期间保持不变。假定未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣暂时性差异，不考虑其他因素。

**【要求及答案】**

(1) 分别计算甲公司 2014 年度应纳税所得额和应交所得税的金额。

应纳税所得额  $= 10\ 070 - 200/10 - 50 + 100 = 10\ 100$  (万元)

应交税费  $= 10\ 100 \times 15\% = 1\ 515$  (万元)

(2) 分别计算甲公司 2014 年年末资产负债表“递延所得税资产”、“递延所得税负债”项目“期末余额”栏应列示的金额。

“递延所得税资产”期末余额  $=$  期初余额 30  $+$  本期发生额 45  $=$  75 (万元)

**【解析】**对期初递延所得税资产调整  $= 30/15\% \times (25\% - 15\%) = 20$  (万元)；本年递延所得税资产  $= 100 \times 25\% = 25$  (万元)；合计本期发生额 45 万元。或  $= (30/15\% + 100) \times 25\% = 75$  (万元)

“递延所得税负债”期末余额  $=$  期初余额 0  $+$  本期发生额  $200/10 \times 25\% = 5$  (万元)

(3) 计算确定甲公司 2014 年度利润表“所得税费用”项目“本年金额”栏应列示的金额。



所得税费用 =  $1\,515 - 45 + 5 = 1\,475$  (万元)

(4) 编制甲公司与确认应交所得税、递延所得税资产、递延所得税负债和所得税费用相关的会计分录。

|               |       |   |
|---------------|-------|---|
| 借：所得税费用       | 1 475 |   |
| 递延所得税资产       | 45    |   |
| 贷：应交税费——应交所得税 | 1 515 |   |
| 递延所得税负债       |       | 5 |



请关注公众号、听更多免费直播