



第 8 讲 所得税

考点一 暂时性差异

项目		账面价值	计税基础
固定资产		原值-折旧-减值	原值-税法折旧
无形资产	外购	原值-摊销-减值	原值-税法摊销
	自行研发	初始计量：原值	初始计量：原值×175%
		产生可抵扣差异，但不确认递延所得税资产	
	后续计量：对于因无形资产加计扣除产生的差异不确认递延所得税资产，对于因摊销方法、摊销年限及减值产生的差异应确认递延所得税资产/负债。		

项目		账面价值	计税基础
公允价值计量的金融资产		期末公允价值	取得成本
		交易性金融资产：所得税费用 其他权益工具投资/其他债权投资：其他综合收益	
投资性 房地产	成本模式	初始成本-折旧/摊销-减值	初始成本-按税法规定计提的累计折旧/摊销
	公允模式	期末公允价值	

项目		账面价值	计税基础
预计负债	将来可抵扣	初始金额	0
	将来不允许抵扣	账面价值=计税基础，如债务担保	
合同负债	①账面价值=计税基础（会计/税法均不确认收入）		
	②计税基础=0（会计不确认收入，税法确认收入）		

项目	内容
会计认定为收入税法不认定	国债利息收入
税法认定为支出会计不认定	研发费用的追加
会计认定为支出税法不认定	①罚没支出； ②担保支出； ③超标招待费用； ④超标利息负担； ⑤非公益性捐赠支出 【备注】 超标的公益性捐赠支出属于可抵扣暂时性差异

暂时性差异	可抵扣暂时性差异（确认递延所得税资产）	原因：资产的账面价值小于计税基础 负债的账面价值大于计税基础 特点：发生期纳税调增，转回期纳税调减
-------	---------------------	---



	应纳税暂时性差异 (确认递延所得税 负债)	原因: 资产的账面价值大于计税基础 负债的账面价值小于计税基础 特点: 发生期纳税调减, 转回期纳税调增
--	-----------------------------	--

【例题 1·单选题】甲公司于 2×19 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产, 原价为 5 000 000 元, 使用年限为 10 年, 采用年限平均法计提折旧, 预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除, 该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧, 折旧年限与预计净残值与会计规定相同。2×20 年 12 月 31 日, 企业估计该项固定资产的可收回金额为 3 600 000 元。则产生 ()。

- A. 应纳税暂时性差异 40
- B. 可抵扣暂时性差异 40
- C. 应纳税暂时性差异 80
- D. 可抵扣暂时性差异 80

【答案】A

【解析】2×20 年 12 月 31 日, 该项固定资产的账面价值 = $500 - 500/10 \times 2 - 40 = 360$ (万元), 计税基础 = $500 - 500 \times 2/10 - (500 - 100) \times 2/10 = 320$ (万元)。账面价值 > 计税基础, 产生应纳税暂时性差异 40 万元。

【例题 2·多选题】2019 年 12 月 31 日, 甲公司因债务担保确认预计负债 100 万元。税法规定, 企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除。则下列说法正确的是 ()。

- A. 产生应纳税暂时性差异 100 万元
- B. 产生可抵扣暂时性差异 100 万元
- C. 不产生暂时性差异
- D. 计算当期应纳税所得额时应纳税调增 100 万元

【答案】CD

【解析】因为企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除, 所以预计负债的账面价值 = 计税基础, 不产生暂时性差异。但产生了非暂时性差异, 所以当期计算应纳税所得额时应纳税调增 100 万。

【例题 3·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%, 为开发新技术 2018 年发生研发支出 1 800 万元, 其中资本化部分为 1 000 万元。2018 年 7 月 1 日达到预定可使用状态, 预计使用年限为 10 年, 采用直线法摊销。税法规定企业开展研发活动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; 税法规定的摊销年限和方法与会计相同。2018 年年末 A 公司有关该无形资产所得税的会计处理, 表述不正确的是 ()。

- A. 资产账面价值为 950 万元
- B. 资产计税基础为 1 662.5 万元
- C. 可抵扣暂时性差异为 712.5 万元
- D. 应确认递延所得税资产 178.13 万元

【答案】D

【解析】账面价值 = $1 000 - 1 000/10 \times 6/12 = 950$ (万元); 计税基础 = $1 000 \times 175\% - 1 000 \times 175\%/10 \times 6/12 = 1 662.5$ (万元); 可抵扣暂时性差异 = $1 662.5 - 950 = 712.5$ (万元); 不确认递延所得税资产。



老会计-用心传递温度

【例题 4·判断题】以利润总额为基础计算应纳税所得额时，所有新增的应纳税暂时性差异都应作纳税调减。（ ）

【答案】×

【解析】不是所有新增的应纳税暂时性差异都应作纳税调减。

考点二 递延所得税资产/负债

不确认递延所得税资产/负债	①商誉初始确认（仅减值时确认递延所得税资产） ②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， ③自行研发无形资产的加计扣除； ④未来期间企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减暂时性差异的影响，该部分递延所得税不应确认。
计量	①以暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量； ②不要求折现。
特殊交易	①对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的公允价值的变动计入其他综合收益

递延所得税资产	借	新增可抵扣差异×税率
	贷	转回可抵扣差异×税率
递延所得税负债	贷	新增应纳税差异×税率
	借	转回应纳税差异×税率

【例题 5·多选题】在不考虑其他影响因素的情况下，企业发生的下列交易或事项中，期末会引起“递延所得税资产”科目增加的有（ ）。

- A. 本期计提固定资产减值准备
- B. 本期转回存货跌价准备
- C. 本期发生净亏损，税法允许在未来 5 年内税前补亏
- D. 实际发生产品售后保修费用，冲减已计提的预计负债

【答案】AC

【解析】选项 B、D，都是可抵扣暂时性差异的转回，会引起递延所得税资产的减少。

考点三 所得税费用

所得税费用	所得税费用 = 当期应交所得税费用 + 递延所得税费用
应交所得税	①应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额 - 弥补以前年度亏损 ②当期所得税 = 应纳税所得额 × 适用税率
递延所得税费用	递延所得税费用 = 当期递延所得税负债净增加额 - 当期递延所



得税资产净增加额。如结果为负则为递延所得税收益。

【例题 6·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%。2020 年 3 月 3 日自公开市场以每股 5 元的价格取得 A 公司普通股 100 万股，指定为其他权益工具投资，假定不考虑交易费用。2020 年 12 月 31 日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股 6 元。除该事项外，甲公司不存在其他会计与税法之间的差异。甲公司 2020 年税前利润为 1 000 万元。甲公司 2020 年有关其他权益工具投资所得税的会计处理不正确的是（ ）。

- A.应纳税暂时性差异为 100 万元
- B.确认递延所得税负债 25 万元
- C.确认递延所得税费用 275 万元
- D.当期所得税费用 250 万元

【答案】C

【解析】其他权益工具投资的账面价值=6×100=600（万元）；计税基础=5×100=500（万元）；应纳税暂时性差异=600-500=100（万元）；应确认递延所得税负债=100×25%-0=25（万元），对应科目为其他综合收益；应交所得税=1 000×25%=250（万元）。选项 C 不正确，确认的递延所得税负债不影响所得税费用，而是影响其他综合收益。

【例题 7·单选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。A 公司于 2019 年 12 月 31 日外购一栋房屋并于当日用于对外出租，该房屋的成本为 1 500 万元，预计使用年限为 20 年。该项投资性房地产在 2020 年 12 月 31 日的公允价值为 1 800 万元。假定税法规定按年限平均法计提折旧，预计净残值为零，折旧年限为 20 年；A 公司 2019 年年末递延所得税负债余额为零。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。假定各年税前会计利润均为 1 000 万元。不考虑其他因素，2020 年 12 月 31 日，A 公司有关所得税的会计处理表述中，不正确的是（ ）。

- A. 2020 年年末“递延所得税负债”余额为 93.75 万元
- B. 2020 年递延所得税收益为 93.75 万元
- C. 2020 年应交所得税为 156.25 万元
- D. 2020 年确认所得税费用为 250 万元

【答案】B

【解析】2020 年年末，投资性房地产的账面价值=1 800 万元，计税基础=1 500-1 500/20=1 425（万元），应纳税暂时性差异=1 800-1 425=375（万元），2020 年年末“递延所得税负债”余额=375×25%=93.75（万元），2020 年“递延所得税负债”发生额=93.75（万元），2020 年年末确认递延所得税费用=93.75（万元）；2020 年应交所得税=[1 000-(1 800-1 500)-1 500/20]×25%=156.25（万元）；2020 年所得税费用=156.25+93.75=250（万元）。

【例题 8·多选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润均为 1 000 万元。税法规定，各项资产减值准备不允许税前扣除。2020 年转回以前年度计提的坏账准备 100 万元。下列关于 A 公司 2020 年有关所得税的会计处理正确的有（ ）。

- A. 纳税调整减少 100 万元
- B. 2020 年产生应纳税暂时性差异 100 万元



- C. 2020 年确认递延所得税资产贷方发生额 25 万元
- D. 2020 年确认递延所得税费用 25 万元

【答案】ACD

【解析】选项 A，计提的坏账准备纳税调整增加，转回以前年度计提的坏账准备则纳税调整减少；选项 B，2020 年应是转回可抵扣暂时性差异 100 万元；选项 C、D，借记“所得税费用”，贷记“递延所得税资产”25 万元。

【例题 9·单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%，因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，2019 年年末“预计负债”科目余额为 500 万元，“递延所得税资产”科目余额为 125 万元。甲公司 2020 年实际发生保修费用 400 万元，在 2020 年度利润表中确认了 600 万元的销售费用，同时确认为预计负债。2020 年税前会计利润为 1 000 万元。按照税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。2020 年甲公司有关保修服务涉及所得税的会计处理不正确的是（ ）。

- A. 2020 年年末预计负债账面价值为 700 万元
- B. 2020 年年末可抵扣暂时性差异累计额为 700 万元
- C. 2020 年“递延所得税资产”发生额为 50 万元
- D. 2020 年应交所得税为 400 万元

【答案】D

【解析】预计负债的账面价值 = $500 - 400 + 600 = 700$ （万元），计税基础 = $700 - 700 = 0$ ，因此可抵扣暂时性差异累计额 = 700 万元；2020 年年末“递延所得税资产”余额 = $700 \times 25\% = 175$ （万元）；2020 年“递延所得税资产”发生额 = $175 - 125 = 50$ （万元）；2020 年应交所得税 = $(1\,000 + 600 - 400) \times 25\% = 300$ （万元）；2020 年所得税费用 = $300 - 50 = 250$ （万元）。

【例题 10·单选题】甲公司 2019 年 1 月 1 日成立，2019 年和 2020 年免征企业所得税，从 2021 年起，适用的所得税税率为 25%。甲公司 2019 年开始摊销无形资产，2019 年 12 月 31 日其账面价值为 900 万元，计税基础为 1 200 万元；2020 年 12 月 31 日，账面价值为 540 万元，计税基础为 900 万元。假定资产负债表日有确凿证据表明未来期间能够产生足够的应纳税所得额，用来抵扣可抵扣暂时性差异，甲公司 2020 年应确认的递延所得税收益为（ ）万元。

- A. 0
- B. 15
- C. 90
- D. -15

【答案】B

【解析】2019 年递延所得税资产的期末余额 = $(1\,200 - 900) \times 25\% = 75$ （万元）；2020 年递延所得税资产的期末余额 = $(900 - 540) \times 25\% = 90$ （万元）；2020 年应确认的递延所得税资产 = $90 - 75 = 15$ （万元），故递延所得税收益为 15 万元。

【例题 11·多选题】甲公司 2×22 年度利润总额为 1 300 万元，当年因其他权益工具投资公允价值变动确认递延所得税资产增加 25 万元，因计提产品质量保证金使递延所得税资产增加 125 万元，因固定资产折旧转回递延所得税负债 50 万元。甲公司适用的企业所得税税率为 25%。则下列说法正确的有（ ）。

- A. 甲公司 2×22 年度所得税费用为 325 万元



- B. 甲公司 2×22 年度应交所得税为 500 万元
- C. 因其他权益工具投资确认递延所得税资产增加会减少所得税费用
- D. 因固定资产折旧转回递延所得税负债会减少所得税费用

【答案】ABD

【解析】本题中其余事项的所得税影响均影响当期损益，应记入“所得税费用”科目，并调整应纳税所得额，选项 C 错误，选项 D 正确；应交所得税= $(1\ 300+125/25\%+50/25\%) \times 25\%=1\ 300 \times 25\%+125+50=500$ （万元），选项 B 正确；递延所得税费用= $-125-50=-175$ （万元），所得税费用= $500-175=325$ （万元），选项 A 正确。故本题选项 ABD 正确。

【例题 12·多选题】甲公司 2×21 年 10 月 19 日购入某公司股票作为交易性金融资产核算，其入账成本 1 200 万元，2×21 年 12 月 31 日股票的公允价值为 1 400 万元，2×22 年 12 月 31 日股票的公允价值为 1 100 万元。甲公司适用的所得税税率为 25%，根据税法规定，资产在持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。不考虑其他因素，则下列会计处理正确的有（ ）。

- A. 2×21 年 12 月 31 日应确认递延所得税负债 50 万元
- B. 2×22 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 25 万元
- C. 2×22 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 75 万元
- D. 2×22 年 12 月 31 日应转回递延所得税负债 50 万元

【答案】ABD

【解析】2×21 年 12 月 31 日交易性金融资产的账面价值为 1 400 万元，计税基础为 1 200 万元，资产账面价值大于计税基础产生应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债= $(1\ 400-1\ 200) \times 25\%=50$ （万元）；2×22 年 12 月 31 日资产的账面价值为 1 100 万元，计税基础 1 200 万元，资产账面价值小于计税基础产生可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产= $(1\ 200-1\ 100) \times 25\%=25$ （万元），原已确认的递延所得税负债 50 万元应予转回，故本题选项 ABD 正确。

【例题 13·多选题】下列关于所得税会计处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 所得税费用包括当期所得税费用和递延所得税费用
- B. 当期应纳税所得额应以当期企业适用的企业所得税税率进行计算
- C. 递延所得税费用等于期末的递延所得税资产减去期末的递延所得税负债
- D. 当企业所得税税率变动时，“递延所得税资产”的账面余额应及时进行相应调整

【答案】ABD

【解析】所得税费用包括当期所得税费用和递延所得税费用（或减递延所得税收益），选项 A 正确；当期应纳税所得额应以当期企业适用的企业所得税税率进行计算，而递延所得税的确认按转回时的税率确认，选项 B 正确；递延所得税费用等于当期确认的递延所得税负债减去当期确认的递延所得税资产，同时不考虑直接计入所有者权益等特殊项目的递延所得税资产或负债，选项 C 错误；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，选项 D 正确。故本题选项 ABD 正确。



请关注公众号、听更多免费直播

老会计
www.lkj100.com