

扫码关注“高志谦”公众号

可下载更多会计考试资料及了解考试最新动态



高志谦老师：2024年注会母仪天下第4季——所得税

甲公司是一家高科技企业，按照税收优惠政策，2020年至2021年的所得税税率免征企业所得税，2022年至2023年的所得税税率为15%，自2024年开始所得税税率为25%，采用资产负债表债务法核算所得税，甲公司均有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异。2024年税前利润1000万元，2020~2025年发生如下业务：

(1) 甲公司自2020年初开始对销售部门用的设备提取折旧，原价1000万元，会计上采用4年期双倍余额递减法，税法采用5年期直线法，假定无残值，2020年末设备的可收回价值为120万元，减值后折旧政策保持不变；

【要求】基于资料(1)，计算2020年末、2021年末、2022年末递延所得税资产的余额。

【解析一】

2020年	2021	2022	2023	2024
所得税税率为0%		所得税税率为15%		所得税税率为25%
应提折旧500万元，年末折余价值500万元，相比可收回价值120万元，计提380万元的减值准备。年末账面价值120万元。	计提折旧80万元(120×2/3)，年末账面价值40万元。	计提折旧20万元(40/2)，年末账面价值20万元。	计提折旧20万元(40/2)，年末账面价值0万元。	折旧已提完，年末账面价值为0万元
年末计税基础800万元	年末计税基础600万元	年末计税基础400万元	年末计税基础200万元	年末计税基础0万元
年末可抵扣暂时性差异余额680万元	年末可抵扣暂时性差异560万元	年末可抵扣暂时性差异380万元	年末可抵扣暂时性差异200万元	年末可抵扣暂时性差异0万元
当年新增可抵扣暂时性差异680万元	当年转回可抵扣暂时性差异120万元	当年转回可抵扣暂时性差异180万元	当年转回可抵扣暂时性差异180万元	当年转回可抵扣暂时性差异200万元

【解析二】

2020年末“递延所得税资产”余额	$120 \times 0\% + 180 \times 15\% + 180 \times 15\% + 200 \times 25\% = 104$ (万元)
2021年末“递延所得税资产”余额	$180 \times 15\% + 180 \times 15\% + 200 \times 25\% = 104$ (万元)
2022年末“递延所得税资产”余额	$180 \times 15\% + 200 \times 25\% = 77$ (万元)

(2) 甲公司自2024年初开始研发新专利，研究费用400万元，开发费用700万元(假定其中100万元不允许资本化)。该专利于2024年7月1日研发成功，会计和税法均采用5年期直线法摊销，净残值为0，税法规定，未形成

无形资产的，按照研发费用的100%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的200%摊销；

(3) 甲公司2024年初将办公楼用于出租，原价为1000万元，累计折旧200万元，出租当日公允价值为900万元，甲公司采用公允价值模式进行后续计量，税法一直认可原办公楼折旧标准，即年折旧100万元。2024年末公允价值为1100万元；

【要求】基于资料(3)，编制甲公司针对此业务的会计处理。

【解析】

①自用房产用于出租，形成增值时	借：投资性房地产 900 累计折旧 200 贷：固定资产 1000 其他综合收益 100
②出租当时会计与税务的差异分析及所得税会计处理	出租当时，账面价值调整至900万元，而计税基础维持800万元，形成应纳税暂时性差异，分录如下： 借：其他综合收益 25 贷：递延所得税负债 25
③年末增值时	借：投资性房地产 200 贷：公允价值变动损益 200
④年末会计与税务的差异分析及所得税会计处理	相比年初应纳税暂时性差异100万元，年末应纳税暂时性差异为400万元，当年新增应纳税暂时性差异300万元，分录如下： 借：所得税费用 75 贷：递延所得税负债 75

(4) 甲公司2023年10月1日购入丙公司股票作短线投资，初始投资成本为300万元，2023年末公允价值为410万元，2024年末公允价值为100万元；

(5) 甲公司2024年7月1日购入乙公司股票，定义为其权益工具投资，初始投资成本为200万元，年末公允价值为300万元；

(6) 甲公司2024年提取坏账准备50万元，冲回存货跌价准备41万元；

(7) 甲公司2023年取得A公司60%的股份达到控制，2024年A公司宣告分配现金红利100万元，A公司所得税税率为25%，年末此投资提取了30万元的减值准备，甲公司没有明确回收此投资的计划；假定甲公司自A公司分得的现金股利免税。

(8) 2023年初甲公司购入丁公司50%的股份达到共同控制，初始投资成本800万元，丁公司当日可辨认净资产公允价值为1800万元，当日丁公司有一存货公允价值高于账面价值100万元，当年卖出了60%，第二年卖出了40%，2023年丁公司实现账面净利润260万元，2024年丁公司亏损10万元，2024年丁公司持有的其他债权投资增值80万元，2024年末甲公司针对此投资提取了20万元的减值准备，甲公司有明确的回收计划；

(9) 甲公司2024年初预计负债余额60万元，其中源于产品质量担保费（均为保证类质保，下同）的是40万元，源于借款担保而预计的信用损失为20万元。2024年支付产品质量担保费20万元，同时当年新提取了产品质量担保费13万元。借款担保形成既定事实的有15万元，随即予以支付。税法规定产品质量担保费在实际发生可税前扣除，借款担保损失不能税前扣除；

(10) 甲公司2023年收取B公司交付的定金50万元，于2024年发货实现收入，商品总售价为120万元，甲公司于2024年收取了尾款70万元，假定不考虑增值税，税法认定此定金收到时应界定为收入；

(11) 2024年年初甲公司税前等待弥补的亏损为400万元；

(12) 2023年甲公司营业收入3000万元，广告费用500万元，2024年甲公司营业收入6000万元，广告费用700万元，税法规定，广告费用的当期抵扣限额为营业收入的15%，超过部分以后年度再抵扣；

(13) 2024年罚没支出13万元，国债利息收入9万元，超标的业务招待费用20万元，非公益性捐赠100万元，超过扣税标准的工资薪酬30万元；

(14) 甲公司 2024 年公益性捐赠 130 万元，税法规定，超过当年利润总额 12% 部分的，以后三年可以扣税；

(15) 甲公司 2024 年初购入专利权，初始成本为 500 万元，属于使用寿命不确定的无形资产，税法采用 10 年期直线法摊销，假定无残值。年末经减值测试，该无形资产发生减值 10 万元。

(16) 甲公司 2024 年 6 月 1 日购入一台研发设备，原价 100 万元，假定无残值，会计上采用 4 年期年数总和法计提折旧，税法规定，企业在 2023 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用，在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；

(17) 甲公司 2024 年 12 月 21 日赊销商品给戊公司，成本 100 万元，售价 200 万元，增值税税率为 13%，甲公司给出了一个月的信用期，甲公司预计退货率为 20%。

(18) 2024 年 1 月 1 日甲公司授予本公司 10 名管理人员共 100 万份股票期权，股票期权的行权条件为：①员工自 2024 年 1 月 1 日连续为公司服务 2 年；②2025 年 12 月 31 日公司股价达到 28 元/股；若达到上述条件，则员工可以每股 5 元的价格购买甲公司股票；若未达到上述条件，则员工不能行权。授予日，该股票期权的公允价值为 18 元/股，2024 年末，该期权的公允价值为 20 元/股，甲公司股票公允价值为 25 元/股，预计 2025 年年末股价将达到 28 元/股。2024 年没有人员离职，预计未来一年也不会有人离职。税法规定，未来期间可以税前扣除的金额为行权价格和行权时股票市价的差额。

【要求】基于资料 (18)，编制甲公司针对此股份支付的所得税处理。

【解析】

①年末计提管理费用：

借：管理费用 900 (18×100×1/2)
贷：资本公积——其他资本公积 900

②确认相关递延所得税资产：

借：递延所得税资产 250 [(25-5)×100×1/2×25%]
贷：所得税费用 225 (900×25%)
资本公积 25

【要求】截止 2024 年末，计算 2024 年应交所得税、所得税费用和递延所得税资产、递延所得税负债，并编制相关会计分录。

【解析一】2024 年所得税费用计算过程：

税前会计利润	1000
永久性差异	⑬ (+13-9+20+100+30) ; ⑦ (-60+30) ; ② - (500+60) =-436
可抵扣暂时性差异	+ (+④200+⑥9+⑭10+⑰40+⑱900) - ((①200+⑧7+⑩50+⑫400+⑲50) =452
应纳税暂时性差异	- ③300-⑵40-⑶80-⑴20+ ((④110+⑸25+⑹20) =-285
应税所得	731
应交所得税	182.75
递延所得税资产	借：113
递延所得税负债	贷：71.25
所得税费用	141

【解析二】会计分录：

借：所得税费用 141
递延所得税资产 113



贷：递延所得税负债 71.25
 应交税费——应交所得税 182.75

【解析三】2024年所得税费用 = (税前会计利润 ± 永久性差异) × 所得税税率 = (1000 - 436) × 25% = 141 (万元)

【解析四】递延所得税费用 = -41.75 万元；

或：递延所得税收益 = 41.75 万元。

【解析五】资料⑤产生应纳税暂时性差异 100 万元，相关分录如下：

借：其他综合收益 25
 贷：递延所得税负债 25

【解析六】资料⑧产生 40 万元的新增应纳税暂时性差异，相关分录如下：

借：其他综合收益 10
 贷：递延所得税负债 10