

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 年中级母仪天下第五季——所得税

甲公司适用的所得税税率为 25%，假定未来期间不发生变化。2024 年年初递延所得税资产和递延所得税负债的年初余额为零，假定甲公司未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异。2024 年税前利润总额为 1000 万元，甲公司发生如下业务：

(1) 甲公司自 2023 年年初开始对管理部门用的设备提取折旧，原价 1000 万元，预计净残值为 100 万元，会计上采用 4 年期年数总和法计提折旧，税法上采用 10 年期、无残值、年限平均法计提折旧。2023 年年末该设备的可收回金额为 360 万元，减值后折旧政策保持不变，预计净残值为零。税法规定，企业的资产在发生实质性损失时可予税前扣除。

【分析】2023 年年末，该设备计提减值准备前的账面价值 =  $1000 - (1000 - 100) \times 4/10 = 640$  (万元)，可收回金额为 360 万元，因此计提减值准备 =  $640 - 360 = 280$  (万元)，计提减值准备后的账面价值 =  $640 - 280 = 360$  (万元)，计税基础 =  $1000 - 1000/10 = 900$  (万元)，该设备的账面价值小于计税基础，因此形成可抵扣暂时性差异余额 =  $900 - 360 = 540$  (万元)，需确认递延所得税资产余额 =  $540 \times 25\% = 135$  (万元)；

2024 年年末，该设备的账面价值 =  $360 - 360 \times 3/6 = 180$  (万元)，计税基础 =  $1000 - 1000/10 - 1000/10 = 800$  (万元)，资产的账面价值小于计税基础，因此形成可抵扣暂时性差异的余额 =  $800 - 180 = 620$  (万元)，2024 年可抵扣暂时性差异发生额 =  $620 - 540 = 80$  (万元)，递延所得税资产发生额 =  $80 \times 25\% = 20$  (万元)。

(2) 甲公司自 2024 年年初开始研发新专利技术，发生研究费用 100 万元，开发费用 500 万元（假定其中 100 万元不允许资本化），该专利技术年末尚在研发过程中。税法规定，费用化的研究开发支出按 200% 税前扣除，资本化的研究开发支出按资本化金额的 200% 为基础确定应予摊销的金额。

【分析】至 2024 年年末，费用化部分：研究费用 100 万元和开发费用中 100 万元不允许资本化，即费用化金额为 200 万元，按照税法规定，允许按照  $200 \times 200\%$  税前扣除，形成永久性差异，会计利润总额中已扣除 200 万元，因此需要再纳税调减  $200 \times 100\%$ ；

资本化部分：开发费用中 400 (500 - 100) 万元允许资本化，税法允许加计摊销，但因至 2024 年年末尚未研发完成，所以资本化部分还没有开始摊销，税会差异不影响应纳税所得额，不用纳税调整。

(3) 甲公司 2023 年年末购入一栋商务楼，买价 1000 万元，取得后立即用于出租，并采用公允价值模式进行后续计量，税法采用 20 年期年限平均法提取折旧，假定无残值。该商务楼 2024 年年末公允价值为 1100 万元。

【分析】2024 年年初，该投资性房地产的入账成本是 1000 万元，税法与会计初始确认成本相同，所以初始计量时不产生差异；

2024 年年末，该投资性房地产的账面价值为 1100 万元，计税基础 =  $1000 - 1000/20 = 950$  (万元)，该资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，金额 =  $1100 - 950 = 150$  (万元)，确认递延所得税负债 =  $150 \times 25\%$

=37.5（万元）。

(4) 甲公司 2023 年 10 月 1 日购入丙公司股票，作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，初始投资成本为 100 万元，2023 年年末公允价值为 200 万元，2024 年年末公允价值为 80 万元。税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入当期应纳税所得额，待处置时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

【分析】2023 年年末，该交易性金融资产的账面价值为 200 万元，计税基础按照其初始成本计量，即 100 万元，资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异，金额为  $100(200-100)$  万元，确认递延所得税负债  $=100 \times 25\% = 25$ （万元）；

2024 年年末，该交易性金融资产的账面价值为 80 万元，计税基础仍然为 100 万元，资产的账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异，期末余额为  $20(100-80)$  万元，因此需要转回应纳税暂时性差异 100 万元，同时新增可抵扣暂时性差异 20 万元，即递延所得税负债发生额  $= -100 \times 25\% = -25$ （万元），同时递延所得税资产发生额  $= 20 \times 25\% = 5$ （万元）。

(5) 甲公司 2024 年 3 月 1 日购入乙公司股票，定义为其其他权益工具投资，初始投资成本为 300 万元，2024 年年末公允价值为 200 万元。

【分析】2024 年年末，其他权益工具投资的账面价值 = 200 万元，计税基础 = 初始成本 = 300 万元，资产的账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异，金额  $= 300 - 200 = 100$ （万元），需要确认递延所得税资产  $= 100 \times 25\% = 25$ （万元），因其他权益工具投资的公允价值变动金额计入其他综合收益，所以因公允价值变动产生的暂时性差异确认的递延所得税也应计入其他综合收益，不影响所得税费用。

(6) 甲公司 2024 年提取坏账准备 20 万元，转回存货跌价准备 30 万元，计提了债权投资减值准备 40 万元。

【分析】税法规定资产的减值准备只有在实际发生损失时才能够税前扣除，计提或转回减值都不属于实际发生，属于暂时性差异；

提取坏账准备 20 万元是新增可抵扣暂时性差异，需纳税调增 20 万元，确认递延所得税资产  $= 20 \times 25\% = 5$ （万元）；转回存货跌价准备 30 万元是转回可抵扣暂时性差异 30 万元，需纳税调减 30 万元，递延所得税资产发生额  $= -30 \times 25\% = -7.5$ （万元）；

计提债权投资减值准备 40 万元是新增可抵扣暂时性差异，需纳税调增 40 万元，确认递延所得税资产  $= 40 \times 25\% = 10$ （万元）。

合计新增可抵扣暂时性差异  $= 20 - 30 + 40 = 30$ （万元），需纳税调增，递延所得税资产发生额  $= 5 - 7.5 + 10 = 7.5$ （万元）。

(7) 甲公司 2023 年取得 M 公司 80% 的股份并取得控制权，2024 年 M 公司分红 100 万元，M 公司适用的所得税税率为 25%，税法规定，居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税。

【分析】子公司分红，母公司确认投资收益  $80(100 \times 80\%)$  万元，因其免征所得税，因此形成永久性差异，需要纳税调减 80 万元。

(8) 2023 年年初甲公司购入丁公司 50% 的股份，可以实施共同控制，初始投资成本为 600 万元，当日丁公司可辨认净资产公允价值为 1400 万元，2023 年丁公司实现净利润 200 万元，2024 年丁公司发生净亏损 30 万元，甲公司有明确的回收计划。

【分析】2023 年甲公司取得丁公司股权投资的初始投资成本为 600 万元（等于计税基础），应享有被投资单位可辨认净资产的公允价值份额为  $700(1400 \times 50\%)$  万元，形成负商誉，账面价值 700 万元大于计税基础 600 万元，形成应纳税暂时性差异，金额为 100 万元；

2023 年丁公司实现净利润，甲公司按份额确认投资收益  $100(200 \times 50\%)$  万元，导致该股权投资的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异 100 万元；

2023 年递延所得税负债的发生额（余额） $= (100 + 100) \times 25\% = 50$ （万元）；

2024 年，丁公司亏损了 30 万元，则甲公司按份额确认后减少长期股权投资，即借记投资收益  $15(30 \times 50\%)$  万元，贷记长期股权投资 15 万元，计税基础不变，因此导致应纳税暂时性差异减少，即转回应纳税暂时性差异 15 万元，纳税调增。2024 年递延所得税负债的发生额  $= -15 \times 25\% = -3.75$ （万元）。

(9) 甲公司 2023 年计提产品质量担保费 50 万元，2024 年实际支付产品质量担保费 30 万元，同时当年新计提了产



品质量担保费 10 万元。税法规定，与产品售后服务相关的费用可以在实际发生时税前扣除。

【分析】2023 年计提产品质量保证导致预计负债的账面价值为 50 万元，而计税基础为 0，负债的账面价值大于计税基础，因此产生可抵扣暂时性差异，金额为 50 万元，纳税调增。确认的递延所得税资产=50×25%=12.5（万元）；2024 年支付产品质量保证费 30 万元，说明其实际发生了，减少了预计负债金额，同时，当年计提产品质量担保费用 10 万元，增加预计负债 10 万元，所以 2024 年末预计负债的账面价值=50-30+10=30（万元），计税基础为 0，因此 2024 年末可抵扣暂时性差异的发生额=30-2023 年末的余额 50=-20（万元），即为转回可抵扣暂时性差异 20 万元，需纳税调减。2024 年末递延所得税资产的发生额=-20×25%=-5（万元）。

（10）甲公司 2024 年收取 G 公司交付的定金 80 万元，于 2025 年发货实现收入，商品总售价为 100 万元，税法认定，此定金应列收入。

【分析】2024 年收取定金时，借记银行存款 80，贷记合同负债 80，但税法认为要在收到当期就计入应纳税所得额，所以合同负债的计税基础是 0，负债的账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异，金额为 80 万元，递延所得税资产发生额=80×25%=20（万元）。

（11）2023 年年末甲公司税前等待弥补的亏损为 100 万元。

【分析】2023 年产生的未弥补亏损，是产生的可抵扣暂时性差异 100 万元；2024 年实现利润弥补了该亏损金额，因此 2024 年是转回可抵扣暂时性差异 100 万元，纳税调减。递延所得税资产发生额=-100×25%=-25（万元）。

（12）2023 年甲公司实现营业收入 1000 万元，发生广告费用 250 万元，2024 年甲公司实现营业收入 6000 万元，发生广告费用 700 万元；税法规定，广告费与业务宣传费，不超过当年营业收入 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。

【分析】根据税法规定，2023 年允许税前扣除的广告费金额=1000×15%=150（万元），实际发生 250 万元，超出的 100 万元可以结转以后年度税前扣除，因此产生可抵扣暂时性差异，金额为 100 万元，需要纳税调增 100 万元，递延所得税资产发生额=100×25%=25（万元）；

2024 年允许税前扣除的广告费=6000×15%=900（万元），实际发生 700 万元，所以当年发生的全部允许税前扣除（不产生暂时性差异），另外上年剩余的 100 万元也可以在本年度税前扣除，即 2024 年转回可抵扣暂时性差异 100 万元，纳税调减 100 万元，递延所得税资产发生额=-100×25%=-25（万元）。

（13）甲公司 2024 年发生罚没支出 5 万元，国债利息收入 4 万元，超标业务招待费用 8 万元，非公益性捐赠 10 万元，超标职工薪酬 12 万元。

【分析】罚没支出、超标业务招待费用、非公益性捐赠、超标职工薪酬，税法均不允许税前扣除，产生永久性差异，需纳税调增。

国债利息收入，税法免税，属于永久性差异，需纳税调减。

（14）甲公司 2024 年发生公益性捐赠 180 万元，税法规定，超过当年利润总额 12%的部分，准予在以后三年内计算应纳税所得额时扣除。

【分析】对于企业发生的公益性捐赠支出，当年允许税前扣除的金额=1000×12%=120（万元），实际发生金额为 180 万元，超出限额的公益性捐赠为 180-120=60（万元），准予在以后三年内税前扣除，所以产生可抵扣暂时性差异，金额为 60 万元，需纳税调增，递延所得税资产发生额=60×25%=15（万元）。

（15）甲公司 2023 年年初购入专利权，初始成本为 200 万元，使用寿命无法确定，税法采用 10 年期直线法摊销，假定无残值，2024 年末此专利权出现减值迹象，可收回价值为 30 万元。

【分析】2023 年会计上使用寿命不确定的无形资产不计提摊销金额，且 2023 年年末未发生减值，因此 2023 年年末无形资产的账面价值为 200 万元，计税基础=200-200/10=180（万元），该资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异，金额为 20（200-180）万元，应纳税调减。递延所得税负债的发生额=20×25%=5（万元）；2024 年，无形资产发生减值，计提减值=200-30=170（万元），计提减值后无形资产的账面价值为 30 万元，计税基础=180-200/10=160（万元），资产账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异=130 万元，同时转回应纳税暂时性差异 20 万元。递延所得税资产发生额=130×25%=32.5（万元），递延所得税负债发生额=-20×25%=-5（万元）。

（16）甲公司 2024 年年初取得政府补助 500 万元，用于环保设备的购置，甲公司对政府补助采用总额法核算，此

设备年末尚未达到预定可使用状态，税法规定，此政府补助应一次性计入取得当年的应纳税所得额。

【分析】会计上将收到的政府补助确认为递延收益，以后期间分期转为损益，而税法规定是在收到的当期一次性计入当年应纳税所得额，所以会计与税法处理存在差异。另因为设备年末尚未达到预定可使用状态，所以2024年递延收益尚未开始摊销，即2024年末递延收益的账面价值为500万元，计税基础为0，负债的账面价值大于计税基础，所以产生可抵扣暂时性差异，金额为 $500-0=500$ （万元），纳税调增。递延所得税资产发生额 $=500 \times 25\%=125$ （万元）。

【要求】作出甲公司2024年所得税相关的会计处理。

【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) [+5+8+10+12-4]; (7) -80; (2) -[100+100] =-249
可抵扣暂时性差异	+[(1) 80+(4) 20+(6) 30+(10) 80+(14) 60+(15) 130+(16) 500]; -[(9) 20+(11) 100+(12) 100] =+680
应纳税暂时性差异	-(3) 150+(4) 100+(8) 15+(15) 20 =-15
应纳税所得额	1416
应交所得税	354
递延所得税资产	借：170
递延所得税负债	贷：3.75
所得税费用	187.75

【解析二】会计分录：

借：所得税费用 187.75

    递延所得税资产 170

    贷：递延所得税负债 3.75

        应交税费——应交所得税 354

借：递延所得税资产 25[事项(5)产生，单独考虑]

    贷：其他综合收益 25

【解析三】2024年所得税费用 $=(\text{税前会计利润} \pm \text{永久性差异}) \times \text{所得税率} = (1000 - 249) \times 25\% = 187.75$ （万元）；

【解析四】递延所得税收益 $=170 - 3.75 = 166.25$ （万元）；

或：递延所得税费用 $= -166.25$ （万元）。