

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/注会逐章刷题讲义（所得税）

1. 有关资产的暂时性差异

资产类别	暂时性差异		
固定资产	折旧方法不同、折旧期限不同、减值提取形成差异		
无形资产	摊销期不同、摊销方法不同、减值提取、使用寿命不确定的无形资产造成差异		
	无形资产研发支出在税务上允许追扣 75%(或 100% 等) 的会计处理	研究费用	永久性差异
		开发费用	费用化部分
	资本化部分		形成可抵扣暂时性差异，但按永久性差异处理
投资性房地产	成本模式	参照固定资产和无形资产的会计处理	
	公允模式	税务上按固定资产等正常提折旧，会计上以公允口径进行期末计价，不提折旧和减值，由此形成的差异属于暂时性差异，但性质不确定	
存货、应收款项	减值提取形成可抵扣暂时性差异		
交易性金融资产	税务上按成本口径计量，会计上以公允价值口径计量，由此形成性质不确定的暂时性差异		
其他债权投资、其他权益工具投资	税务上按成本口径计量，会计上以公允价值口径计量，由此形成性质不确定的暂时性差异，但确认此暂时性差异时不影响所得税费用，而影响其他综合收益		
长期股权投资	①成本法下分红收益属于永久性差异（前提是被投资方所得税税率不低于投资方标准）； ②权益法下如果投资有明确回收计划，则差异按暂时性差异处理，否则按永久性差异处理； ③减值提取在有明确回收计划时一般作可抵扣暂时性差异认定		
债权投资	减值提取形成可抵扣暂时性差异		

2. 有关负债的暂时性差异

负债类别	暂时性差异	
预计负债	产品质量保证金、违约金形成的	可抵扣暂时性差异
	罚款、担保义务形成的	永久性差异

合同负债	税务上与会计上均以发出商品为收入确认点	无差异
	税务上将预收定金视为收入实现时	可抵扣暂时性差异

3. 不形成资产或负债也匹配暂时性差异的情况

- ① 超标广告费用匹配可抵扣暂时性差异；
- ② 可在5年内税前补亏的亏损匹配可抵扣暂时性差异。

4. 特殊资产匹配的暂时性差异

(1) 商誉相关差异的认定。

情形	相关差异
非同一控制+应税合并	① 商誉初始账面价值与计税基础相同； ② 商誉减值作可抵扣暂时性差异认定
非同一控制+免税合并	① 商誉初始计税基础为零； ② 所有商誉相关差异一概不确认

(2) 与资产相关的政府补助，税法认定在收到资产当期确认“其他收益”或“营业外收入”，计入当年应税所得，而会计则摊入各服务期认定，由此形成可抵扣暂时性差异。

5. 常见永久性差异

原因	具体内容
会计认定为收入税务不认定	国债利息收入、成本法下分红收益等
税务认定为支出会计上不认定	内部研发中费用化支出的追扣
会计认定为支出税务上不认定	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】 超标公益性捐赠支出，属于可抵扣暂时性差异
税务认定为收入会计上不认定	视同销售在会计上不作销售处理

6. 资产负债表债务法计算原理

项目	内容													
税前利润	—													
永久性差异	+	会计认定为支出税务上不认定												
		税务认定为收入会计上不认定												
	—	会计认定为收入税务上不认定												
		税务认定为支出会计上不认定												
可抵扣暂时性差异	+	新增可抵扣暂时性差异												
	—	转回可抵扣暂时性差异												
应纳税暂时性差异	—	新增应纳税暂时性差异												
	+	转回应纳税暂时性差异												
<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <tr> <td rowspan="4" style="writing-mode: vertical-rl;">资产</td> <td rowspan="2" style="writing-mode: vertical-rl;">账面价值</td> <td>小于</td> <td rowspan="4" style="writing-mode: vertical-rl;">计税基础</td> <td>可抵扣差异</td> </tr> <tr> <td>大于</td> <td>应纳税差异</td> </tr> <tr> <td rowspan="2" style="writing-mode: vertical-rl;">负债</td> <td>大于</td> <td>可抵扣差异</td> </tr> <tr> <td>小于</td> <td>应纳税差异</td> </tr> </table>			资产	账面价值	小于	计税基础	可抵扣差异	大于	应纳税差异	负债	大于	可抵扣差异	小于	应纳税差异
资产	账面价值	小于			计税基础		可抵扣差异							
		大于		应纳税差异										
	负债	大于		可抵扣差异										
		小于	应纳税差异											
应税所得														
应交所得税 = 应税所得 × 25%														
递延所得税资产	借	新增可抵扣暂时性差异												
递延所得税收益	贷	新增应纳税暂时性差异												
税率修改时：														

		× 税率		期末暂时性差异余额 × 新税率 - 期初暂时性差异 × 旧税率 = 本期递延所得税资产（负债）的发生额
	贷	转回可抵扣暂时性差异 × 税率	递延所得税费用	
递延所得税负债	贷	新增应纳税暂时性差异 × 税率	递延所得税费用	
	借	转回应纳税暂时性差异 × 税率	递延所得税收益	
所得税费用				

【例题】甲公司适用的所得税税率为 25%，2023 年税前利润为 1000 万元，甲公司发生如下业务：

(1) 甲公司自 2022 年年初开始对管理部门用的设备提取折旧，原价 900 万元，会计上采用 4 年期双倍余额递减法计提折旧，税法上采用 6 年期年限平均法计提折旧，无残值，2023 年年末该设备的可收回金额为 120 万元，减值后折旧政策保持不变；

(2) 甲公司自 2023 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），专利技术于 2023 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，假定无残值。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。

(3) 甲公司 2021 年年末购入一栋商务楼，买价为 800 万元，增值税税额为 72 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 2022 年年末公允价值为 1100 万元，2023 年年末公允价值为 1200 万元；

(4) 甲公司 2022 年 10 月 1 日购入丙公司股票作短线投资，初始投资成本为 100 万元，2022 年年末公允价值为 200 万元，2023 年年末公允价值为 80 万元；

(5) 甲公司 2023 年 3 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 300 万元，年末公允价值为 200 万元；

(6) 甲公司 2023 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；

(7) 甲公司 2021 年取得 M 公司 80% 的股份并取得控制权，2023 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；

(8) 2022 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，2022 年丁公司实现净利润 200 万元，2023 年丁公司发生净亏损 30 万元，甲公司有明确的回收计划；

(9) 甲公司 2022 年计提产品质量担保费 50 万元，2023 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；

(10) 甲公司 2022 年收取 G 公司交付的定金 80 万元，于 2023 年发货实现收入，商品总售价为 300 万元，甲公司于 2023 年收取了尾款 220 万元，假定不考虑增值税，税法认定，此定金应列收入；

(11) 2022 年年末甲公司税前等待弥补的亏损为 100 万元；

(12) 2022 年甲公司实现营业收入 1000 万元，发生广告费用 250 万元，2023 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。

(13) 甲公司 2023 年发生罚没支出 3 万元，国债利息收入 6 万元，超标业务招待费用 10 万元，非公益性捐赠 20 万元；

(14) 甲公司 2023 年发生公益性捐赠 80 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。；

(15) 甲公司 2022 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，2023 年末此专利权出现减值迹象，可收回价值为 30 万元。

(16) 甲公司 2023 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，此设备于当年 6 月 30 日达到预定可使用状态，后续采用 5 年期限平均法计提折旧，税法规定，此政府补助应一次性计入取得当年的应税所得。

【要求】作出 2023 年所得税会计处理。

【解析一】2023 年所得税费用计算过程：

税前会计利润	1000
永久性差异	③ (3+10+20-6)； ⑦ -80； ② - (100+100+40) =-293
可抵扣暂时性差异	+ (①180+④20+⑥30+⑤130+⑧450)； - (⑨20+⑩80+⑪100+⑫100) =+ 510
应纳税暂时性差异	-③140+④100+⑧15+⑫20 =- 5
应税所得	1212
应交所得税	303
递延所得税资产	借：127.5
递延所得税负债	贷：1.25
所得税费用	176.75

【解析二】会计分录：

借：所得税费用 176.75

 递延所得税资产 127.5

 贷：递延所得税负债 1.25

 应交税费——应交所得税 303

借：递延所得税资产 25

 贷：其他综合收益 25

【解析三】2023 年所得税费用 = (税前会计利润 ± 永久性差异) × 所得税率 = (1000 - 293) × 25% = 176.75 (万元)；

【解析四】递延所得税收益 = 127.5 - 1.25 = 126.25 (万元)；

或：递延所得税费用 = -126.25 (万元)。