

第十三章 所得税

【本章考情分析】

本章阐述所得税的确认和计量等内容。近三年考题涉及单项选择题、多项选择题、判断题、计算分析题和综合题，以主观题为主，分数较高。从近三年试题看，本章内容非常重要。

【本章主要内容】

- 第一节 计税基础与暂时性差异
- 第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量
- 第三节 所得税费用的确认和计量

预备知识：

应交所得税的计算

应交所得税=应纳税所得额×所得税税率

应纳税所得额=税前会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

(一) 纳税调整增加额

1. 按会计准则规定核算时不作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时作为收益需要交纳所得税。

☆甲公司2×19年税前会计利润为720万元，2×19年12月12日向A公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为200万元，增值税税额为26万元，款项尚未收到；该批商品成本为120万元。甲公司在销售时已知A公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与A公司长期建立的商业关系，甲公司仍将商品发往A公司且办妥受托收手续。甲公司适用的所得税税率为25%，不考虑其他纳税调整事项。

应交所得税= $[720+(200-120)] \times 25\%=200$ (万元)。

2. 按会计准则规定核算时确认为费用或损失计入财务报表，但在计算应纳税所得额时则不允许扣减。

☆乙公司2×19年税前会计利润为780万元，2×19年12月31日计提存货跌价准备20万元。乙公司适用的所得税税率为25%，不考虑其他纳税调整事项。

应交所得税= $(780+20) \times 25\%=200$ (万元)。

(二) 纳税调整减少额

1. 按会计准则规定核算时作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时不确认为收益。

☆丙公司2×19年税前会计利润为820万元，2×19年取得国债利息收入20万元。丙公司适用的所得税税率为25%，不考虑其他纳税调整事项。

应交所得税= $(820-20) \times 25\%=200$ (万元)。

2. 按会计准则规定核算时不确认为费用或损失，但在计算应纳税所得额时则允许扣减。

☆丁公司2×19年税前会计利润为820万元，2019年发生研究阶段支出40万元计入管理费用。丁公司适用的所得税税率为25%，不考虑其他纳税调整事项。

应交所得税= $(820-40 \times 75\%) \times 25\%=197.5$ (万元)。

第一节 计税基础与暂时性差异

- ◇所得税会计概述
- ◇资产的计税基础
- ◇负债的计税基础
- ◇暂时性差异

一、所得税会计概述

(一) 所得税会计的特点

所得税会计采用资产负债表债务法核算所得税，资产负债表债务法是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差异分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。

所得税准则规范的是资产负债表中递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量。减少未来期间应交所得税的暂时性差异形成递延所得税资产；增加未来期间应交所得税的暂时性差异形成递延所得税负债。

【举例】一项固定资产，原价 6 000 万元，年限平均法计提折旧，无残值，会计折旧年限 3 年，税法折旧年限 5 年。

项目	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年
会计折旧	2 000	2 000	2 000	0	0
税法折旧	1 200	1 200	1 200	1 200	1 200
纳税调整	+800	+800	+800	- 1 200	-1 200
账面价值	4 000	2 000	0	0	0
计税基础	4 800	3 600	2 400	1 200	0

资产账面价值 未来纳税调 发生可抵扣 转回可抵扣暂
 小于计税基础 减，可抵扣 暂时性差异 分界线 时性差异

【举例】一项固定资产，原价 15 000 万元，无残值，折旧年限 5 年，税法年数总和法计提折旧，会计年限平均法计提折旧

项目	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年
税法折旧	5 000	4 000	3 000	2 000	1 000
会计折旧	3 000	3 000	3 000	3 000	3 000
纳税调整	-2 000	-1 000	0	+1 000	+2 000
计税基础	10 000	6 000	3 000	1 000	0
账面价值	12 000	9 000	6 000	3 000	0

资产账面价值 未来纳税调 发生应纳税 分界 转回应纳税
 大于计税基础 增，应纳税 暂时性差异 暂时性差异

【提示】对于暂时性差异，未来期间由税前会计利润计算应纳税所得额时，纳税调减的属于“可抵扣暂时性差异”，符合条件的确认递延所得税资产；未来期间由税前会计利润计算应纳税所得额时，纳税调增的属于“应纳税暂时性差异”，符合条件的确认递延所得税负债。

【举例 1】某企业 2×19 年 12 月 1 日取得一批存货，成本为 100 万元。2×19 年 12 月 31 日，计提存货跌价准备 20 万元。税法规定，企业计提的资产减值损失在发生实质性损失时允许税前扣除。2×20 年该企业将上述存货全部对外销售，2×20 年由税前会计利润计算应纳税所得额时应纳税调整减少 20 万元，由此 2×20 年会少交所得税=20×25%=5（万元）。

站在 2×19 年 12 月 31 日考虑，由于此项存货的存在，以后会少交所得税 5 万元，应确认递延所得税资产 5 万元。

即 2×19 年 12 月 31 日，存货的账面价值=100-20=80（万元），存货的计税基础为 100 万元。由于存货账面价值和计税基础不一致，产生了可抵扣暂时性差异，从而确认了递延所得税资产。

【举例 2】2×19 年 12 月 31 日预提产品质量保证费用 100 万元，2×20 年实际发生产品质量保证费用 100 万元。税法规定，企业计提的产品质量保证费在实际发生时允许税前扣除。2×20 年由税前会计利润计算应纳税所得额时应纳税调减 100 万元，2×20 年少交所得税=100×25%=25（万元）。

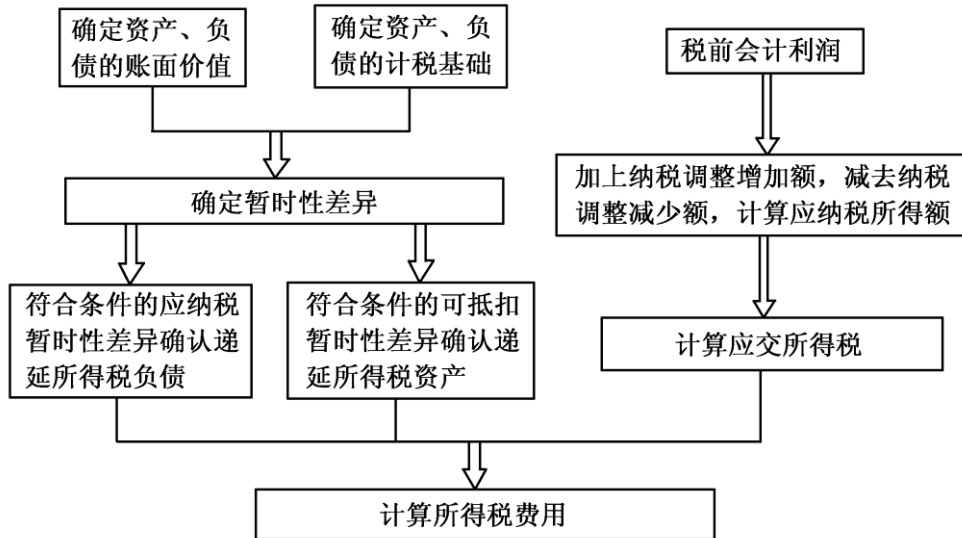
站在 2×19 年 12 月 31 日考虑，以后会少交所得税 25 万元，应确认递延所得税资产 25 万元。

即 2×19 年 12 月 31 日，负债（预计负债）的账面价值为 100 万元，负债（预计负债）的计税基础为 0。

由于预计负债账面价值和计税基础不一致，产生了可抵扣暂时性差异，从而确认了递延所得税资产。

(二) 所得税会计核算的一般程序

所得税核算一般程序如下图所示：



二、资产的计税基础

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额，即某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。

(一) 固定资产

账面价值=实际成本-会计累计折旧-固定资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计折旧

【教材例 13-1】甲公司于 2×16 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产，原价为 3 000 000 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准予税前扣除，该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为 0。2×17 年 12 月 31 日，企业估计该项固定资产的可收回金额为 2 200 000 元。

2×17 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值=3 000 000-300 000×2-200 000=2 200 000（元）

计税基础=3 000 000-3 000 000×20%-2 400 000×20%=1 920 000（元）

该项固定资产账面价值 2 200 000 元与其计税基础 1 920 000 元之间的 280 000 元差额，代表着将于未来期间计入企业应纳税所得额的金额，产生未来期间应交所得税的增加，应确认为递延所得税负债。

【教材例 13-2】甲公司于 2×14 年 12 月 20 日取得某设备，成本为 16 000 000 元，预计使用 10 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。2×17 年 12 月 31 日，根据该设备生产产品的市场占有率情况，甲公司估计其可收回金额为 9 200 000 元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限与会计准则相同，企业的资产在发生实质性损失时可予税前扣除。

2×17 年 12 月 31 日，甲公司该设备的账面价值=16 000 000-1 600 000×3=11 200 000（元），可收回金额为 9 200 000 元，应当计提 2 000 000 元固定资产减值准备，计提该减值准备后，固定资产的账面价值为 9 200 000 元。

该设备的计税基础=16 000 000-1 600 000×3=11 200 000（元）

资产的账面价值 9 200 000 元小于其计税基础 11 200 000 元，产生可抵扣暂时性差异。

(二) 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值与按照税法规定确定的计税基础之间一般不存在差异。

1. 对于内部研究开发形成的无形资产，企业会计准则规定有关研究开发支出区分为两个阶段，研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，而开发阶段符合资本化条件的支出应当资本化作为无形资产的成本；按财税〔2018〕99号文件，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在2018年1月1日至2020年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

【提示】如果会计摊销方法、摊销年限和净残值均符合税法规定，那么每期纳税调减的金额均为会计计入费用金额（研究阶段的支出、开发阶段不符合资本化条件的支出及形成无形资产后的摊销额）的75%，形成无形资产的计税基础=账面价值×175%。

【例题·多选题】甲公司2×19年1月开始的研发项目于2×19年7月1日达到预定用途，共发生研究开发支出500万元，其中研究阶段支出100万元，开发阶段不符合资本化条件的支出160万元，开发阶段符合资本化条件的支出240万元，假定无形资产按直线法摊销，预计使用年限为5年，无残值，摊销金额计入管理费用。甲公司2×19年和2×20年税前会计利润分别为813万元和936万元，适用的企业所得税税率均为25%。假定不考虑其他因素，甲公司下列会计处理中正确的有（ ）。

- A. 甲公司2×19年研发项目及形成的无形资产计入当期费用的金额为284万元
- B. 甲公司2×19年应交所得税为150万元
- C. 甲公司2×19年12月31日无形资产的计税基础为378万元
- D. 甲公司2×20年应交所得税为225万元

【答案】ABCD

【解析】甲公司2×19年无形资产摊销金额=240÷5×6/12=24（万元），甲公司2×19年研发项目及形成的无形资产计入当期费用的金额=100+160+24=284（万元），选项A正确；甲公司2×19年应交所得税=(813-284×75%)×25%=150（万元），选项B正确；2×19年12月31日无形资产的账面价值=240-24=216（万元），计税基础=216×175%=378（万元），选项C正确；甲公司2×20年无形资产摊销金额=240÷5=48（万元），2×20年应交所得税=(936-48×75%)×25%=225（万元），选项D正确。

【教材例 13-3】甲公司当期发生研究开发支出共计10 000 000元，其中研究阶段支出2 000 000元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为2 000 000元，符合资本化条件后发生的支出为6 000 000元。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途，但尚未进行摊销。

甲公司当年发生的研究开发支出中，按照会计规定应予费用化的金额为4 000 000元，形成无形资产的成本为6 000 000元，即期末所形成无形资产的账面价值为6 000 000元。

甲公司于当期发生的10 000 000元研究开发支出，可在税前扣除的金额为7 000 000元(4 000 000×175%)。对于按照会计准则规定形成无形资产的部分，税法规定按照无形资产成本的175%作为计算未来期间摊销额的基础，即该项无形资产在初始确认时的计税基础为10 500 000元(6 000 000×175%)。

该项无形资产的账面价值6 000 000元与其计税基础10 500 000元之间的差额4 500 000元将于未来期间税前扣除，产生可抵扣暂时性差异。**该差异产生于无形资产的初始确认，并非产生于企业合并，在初始确认时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，因此，不确认其所得税影响。**

2. 无形资产在后续计量时，会计与税法的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销，无形资产摊销方法、摊销年限的不同以及无形资产减值准备的计提。

(1) 使用寿命有限的无形资产

账面价值=实际成本-会计累计摊销-无形资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计摊销

(2) 使用寿命不确定的无形资产

账面价值=实际成本-无形资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计摊销

【教材例 13-4】甲公司于2×17年1月1日取得某项无形资产，成本为6 000 000元。企业根据各方面情况判断，无法合理预计其带来未来经济利益的期限，作为使用寿命不确定的无形资产。2×17年12月31日，对该项无形资产进行减值测试表明未发生减值。企业在计税时，对该项无形资产按照10年的期间摊销，有关摊销额允许税前扣除。

分析：

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产,在未发生减值的情况下,其账面价值为取得成本 6 000 000 元。

该项无形资产在 2×17 年 12 月 31 日的计税基础为 5 400 000 (6 000 000 -600 000) 元。

该项无形资产的账面价值 6 000 000 元与其计税基础 5 400 000 元之间的差额 600 000 元将计入未来期间的应纳税所得额,产生未来期间企业所得税税款流出的增加,为应纳税暂时性差异。

(三) 以公允价值计量的金融资产

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

账面价值:期末按公允价值计量,公允价值变动计入当期损益(公允价值变动损益)

计税基础:取得时成本

【教材例 13-5】甲公司 2×16 年 7 月以 520 000 元取得乙公司股票 50 000 股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,2×16 年 12 月 31 日,甲公司尚未出售所持有乙公司股票,乙公司股票公允价值为每股 12.4 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。

作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的乙公司股票在 2×16 年 12 月 31 日的账面价值为 620 000 元(12.4×50 000),其计税基础为原取得成本不变,即 520 000 元,两者之间产生 100 000 元的应纳税暂时性差异。

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

账面价值:期末按公允价值计量,公允价值变动计入其他综合收益

计税基础:取得时的成本

(四) 其他资产

因企业会计准则规定与税法法规规定不同,企业持有的其他资产,可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异。

1. 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

账面价值:期末按公允价值计量

计税基础:以历史成本为基础确定(与固定资产或无形资产相同)

【例题·单选题】甲企业与乙企业签订了一项租赁协议,甲企业将其原先自用的一栋写字楼出租给乙企业使用,租赁期开始日为 2×18 年 12 月 31 日。甲企业对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2×18 年 12 月 31 日,该写字楼的账面余额为 50 000 万元,已计提累计折旧 5 000 万元,未计提减值准备,公允价值为 47 000 万元。假定转换前该写字楼的计税基础与账面价值相等,税法规定,该写字楼预计尚可使用年限为 20 年,采用年限平均法计提折旧,预计净残值为零。2×19 年 12 月 31 日,该写字楼的公允价值为 48 000 万元。该写字楼 2×19 年 12 月 31 日的计税基础为() 万元。

A. 45 000

B. 42 750

C. 47 000

D. 48 000

【答案】B

【解析】该写字楼 2×19 年 12 月 31 日的计税基础=(50 000-5 000)-(50 000-5 000)/20=42 750(万元)。

【教材例 13-6】甲公司的 C 建筑物于 2×15 年 12 月 30 日投入使用并直接出租,成本为 6 800 000 元,甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2×17 年 12 月 31 日,已出租 C 建筑物累计公允价值变动收益为 1 200 000 元,其中本年度公允价值变动收益为 500 000 元。根据税法规定,已出租 C 建筑物以历史成本扣除按税法规定计提折旧后作为其计税基础,折旧年限为 20 年,净残值为零,自投入使用的次月起年限平均法计提折旧。

2×17 年 12 月 31 日,该投资性房地产的账面价值为 8 000 000 元,计税基础为 6 120 000 元(6 800 000-6 800 000÷20×2)。该投资性房地产账面价值与其计税基础之间的差额 1 880 000 元将计入未来期间的应纳税所得额,形成未来期间企业所得税税款流出的增加,为应纳税暂时性差异。

2. 将国债作为债权投资

账面价值=期末摊余成本=期初摊余成本+本期计提利息(期初账面余额×实际利率)-本期收回本金和利息-本期计提的减值准备

计税基础:在不计提减值准备的情况下与账面价值相等

【例题·单选题】2×19年1月1日，甲公司以前次还本付息的国债一批。该批国债票面金额为1 000万元，票面年利率为6%，实际年利率为5%。甲公司将该批国债作为债权投资核算，至年末该项投资未发生减值。不考虑其他因素，2×19年12月31日，该债权投资的计税基础为（ ）万元。

- A. 1 019.33
- B. 1 070.30
- C. 0
- D. 1 000

【答案】B

【解析】2×19年12月31日，该项债权投资的账面价值=1 019.33×(1+5%)=1 070.30(万元)，因未计提损失准备，则计税基础与账面价值相等。

三、负债的计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

负债的确认与偿还一般不会影响企业未来期间的损益，也不会影响其未来期间的应纳税所得额，因此未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为0，计税基础即为账面价值。例如，企业的短期借款、应付账款等。但是某些情况下，负债的确认可能会影响企业的损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使其计税基础与账面价值之间产生差异，如按照会计规定确认的某些预计负债。

(一) 预计负债

根据本书第十一章的相关规定，对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照本书第十章的相关规定，将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。如果税法规定，与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除。因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额，因有关的支出实际发生时可全额税前扣除，其计税基础为0。

因其他事项确认的预计负债，应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某些情况下某些事项确认的预计负债，如果税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为0，则其账面价值与计税基础相同。

【教材例 13-7】甲公司2×17年因销售产品承诺提供3年的保修服务，在当年度利润表中确认了8 000 000元销售费用，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出2 000 000元，预计负债的期末余额为6 000 000元。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时税前扣除。

分析：

该项预计负债在甲公司2×17年12月31日的账面价值为6 000 000元。

该项预计负债的计税基础=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额=6 000 000-6 000 000=0(元)。

【教材例 13-8】2×17年10月5日，甲公司为乙公司银行借款提供担保，乙公司未如期偿还借款，而被银行提起诉讼，要求其履行担保责任；12月31日，该案件尚未结案。甲公司预计很可能履行的担保责任为3 000 000元。假定税法规定，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。

2×17年12月31日，该项预计负债的账面价值为3 000 000元，计税基础为3 000 000元(3 000 000-0)。该项预计负债的账面价值等于计税基础，不产生暂时性差异。

(二) 合同负债

1. 合同负债计入当期应纳税所得额(如房地产开发企业)，计税基础为0。
2. 合同负债未计入当期应纳税所得额，计税基础与账面价值相等。

【例题】大海公司2×19年12月31日因销售商品收到客户预付的款项500万元。

(1) 若预收的款项计入当期应纳税所得额

2×19年12月31日合同负债的账面价值为500万元；因按税法规定预收的款项已计入当期应纳税所得额，所以在以后年度减少合同负债确认收入时，由税前会计利润计算应纳税所得额时应将其扣除。

2×19年12月31日合同负债的计税基础=账面价值500-可从未来经济利益中扣除的金额500=0。

(2) 若预收的款项不计入当期应纳税所得额

2×19年12月31日合同负债的账面价值为500万元；2×19年12月31日合同负债的计税基础=账面价值500-可从未来经济利益中扣除的金额0=500(万元)。

（三）应付职工薪酬

会计准则规定，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，但税法中如果规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

【例题】某企业2×19年12月计入成本费用的职工工资总额为3 200万元，至2×19年12月31日尚未支付，体现为资产负债表中的应付职工薪酬。

（1）若考试题目中给定的条件是，假定按照适用税法规定，当期计入成本费用的3 200万元工资支出中，可予税前扣除的合理部分为2 400万元（这是准则讲解的表述，按此处理，2 400万元的支出可以在2×19年税前扣除）。

应付职工薪酬账面价值为3 200万元，企业实际发生的工资支出3 200万元与允许税前扣除的金额2 400万元之间所产生的800万元差额在发生当期即应进行纳税调增，并且在以后期间不能再税前扣除，该项应付职工薪酬的计税基础=账面价值3 200-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予税前抵扣的金额0=3 200（万元）。该项负债的账面价值与其计税基础相等，均为3 200万元，不形成暂时性差异。

（2）若考试题目中给定的条件是，假定按照适用税法规定，工资总额中合理部分在实际支付当期可予税前扣除，当期计入成本费用的3 200万元工资支出中的合理部分2 400万元（该假定符合税法的规定）。

应付职工薪酬账面价值为3 200万元，该项应付职工薪酬的计税基础=账面价值3 200-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予税前抵扣的金额2 400=800（万元）。该项负债的账面价值3 200万元与其计税基础800万元产生可抵扣暂时性差异2 400万元。

【提示】以现金结算的股份支付形成的应付职工薪酬，在未来实际支付时可予税前扣除，其计税基础为0。

（四）递延收益

1. 对于确认为递延收益的政府补助，如果按税法规定，该政府补助为免税收入，则并不构成收到当期的应纳税所得额，未来期间会计上确认为收益时，也同样不作为应纳税所得额，因此，不会产生所得税影响。

2. 对于确认为递延收益的政府补助，如果按税法规定，应作为收到当期的应纳税所得额计缴企业所得税，则该递延收益的计税基础为0。资产负债表日，该递延收益的账面价值与其计税基础0之间将产生可抵扣暂时性差异。如期末递延收益账面价值为100万元，则产生100万元的可抵扣暂时性差异。

（五）其他负债

企业的其他负债项目，如企业应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计准则规定确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不得税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额0之间的差额，即计税基础等于账面价值。

【教材例 13-9】甲公司因未按照税法规定缴纳税金，按规定需在2×16年缴纳滞纳金1 000 000元，至2×16年12月31日，该款项尚未支付，形成其他应付款1 000 000元。税法规定，企业因违反国家法律、法规规定缴纳的罚款、滞纳金不允许税前扣除。

因应缴滞纳金形成的其他应付款账面价值为1 000 000元，因税法规定该支出不允许税前扣除，其计税基础=1 000 000-0=1 000 000（元）。

对于罚款和滞纳金支出，会计与税收规定存在差异，但该差异仅影响发生当期，对未来期间计税不产生影响，因而不产生暂时性差异。

【例题·单选题】下列各项负债中，其计税基础为零的是（ ）。

- A. 因税收滞纳金确认的其他应付款
- B. 因购入专利权形成的应付账款
- C. 因确认保修费用形成的预计负债
- D. 为职工计提的应付养老保险金

【答案】C

【解析】负债的计税基础为其账面价值减去未来期间可予税前扣除的金额。因税收滞纳金确认的其他应付款，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，其账面价值与计税基础相同，选项A错误；因购入专利权形成的应付账款以及为职工提取的应付养老保险金，会计与税法处理相同，不形成暂时性差异，账面价值与计税基础相同，选项B和D错误；因确认保修费用形成的预计负债，税法允许在以后实际发生时税前扣除，即该预计负债的计税基础=其账面价值-未来期间可予税前扣除的金额=0，选项C正确。

四、暂时性差异

(一) 基本界定

暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。

某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

(二) 暂时性差异的分类

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额影响的不同，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

1. 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

- (1) 资产的账面价值大于其计税基础；
- (2) 负债的账面价值小于其计税基础。

【例题】甲公司2×19年12月10日从证券公司借入A股票对外出售，实际售价为100万元，2×19年12月31日该股票的公允价值为80万元。2×20年1月20日，甲公司从证券市场上支付80万元购入A股票归还证券公司。

2×19年12月10日

借：银行存款	100
贷：交易性金融负债	100

2×19年12月31日

借：交易性金融负债	20
贷：公允价值变动损益	20

2×20年1月20日

借：交易性金融负债	80
贷：银行存款	80

2×20年由税前会计利润计算应纳税所得额时应纳税调增20万元，站在2×19年12月31日来看，此项负债账面价值为80万元，计税基础为100万元，属于应纳税暂时性差异。

【例题·单选题】甲公司为增值税一般纳税人。2×18年12月31日购入一台不需要安装的设备，购买价款为200万元，增值税税额为26万元，购入当日即投入行政管理部门使用，预计使用年限为5年，预计净残值为零，会计采用年限平均法计提折旧。税法规定采用双倍余额递减法计提折旧，折旧年限及预计净残值与会计估计相同，甲公司适用的所得税税率为25%。2×19年12月31日该设备产生的应纳税暂时性差异余额为（ ）万元。

- A. 10
- B. 48
- C. 40
- D. 12

【答案】C

【解析】2×19年12月31日该设备的账面价值=200-200÷5=160(万元)，计税基础=200-200×2/5=120(万元)，2×19年12月31日该设备产生的应纳税暂时性差异余额=160-120=40(万元)。

【真题·多选题】下列各项中，能够产生应纳税暂时性差异的有（ ）。（2012年）

- A. 账面价值大于其计税基础的资产
- B. 账面价值小于其计税基础的负债
- C. 超过税法扣除标准的业务宣传费
- D. 按税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损

【答案】AB

【解析】资产账面价值大于其计税基础、负债账面价值小于其计税基础，产生应纳税暂时性差异，选项A和B均正确；选项C和D产生的均为可抵扣暂时性差异。

2. 可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

可抵扣暂时性差异通常产生于以下情况：

(1) 资产的账面价值小于其计税基础；

(2) 负债的账面价值大于其计税基础。

【真题·单选题】2016年12月7日，甲公司用银行存款600万元购入一台生产设备并立即投入使用，该设备取得时的成本与计税基础一致，2017年度甲公司对该固定资产计提折旧180万元，企业所得税申报时允许税前扣除的折旧额是120万元，2017年12月31日，甲公司估计该固定资产的可收回金额为460万元，不考虑其他因素的影响，2017年12月31日，甲公司由于该项固定资产确认的暂时性差异是（ ）。(2018年)

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

【答案】C

【解析】年末，该生产设备的账面价值为420万元（600-180），计税基础为480万元（600-120），账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异60万元。

(三) 特殊项目产生的暂时性差异

1. 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认某条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值0与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

如企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除税法另有规定外，不超过当年销售收入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。该类支出在发生时按照会计准则规定即计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，但按照税法规定可以确定其计税基础的，两者之间的差额也形成暂时性差异(可抵扣暂时性差异)。

【提示】财税[2018]51号企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。注意这里的工资薪金总额指的是实际发放的工资薪金总额的合理部分。该类费用(职工教育经费支出)与“符合条件的广告费和业务宣传费支出”的会计处理相同，也会产生可抵扣暂时性差异。

【教材例13-10】甲公司2×16年发生广告费10 000 000元，至年末已全额支付给广告公司。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2×16年实现销售收入60 000 000元。

分析：

因广告费支出形成的资产的账面价值为0元，其计税基础
=10 000 000-60 000 000 ×15%=1 000 000(元)。

广告费支出形成的资产的账面价值为0元与计税基础1 000 000元之间形成1 000 000元可抵扣暂时性差异。

2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，视同可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

【例题】甲公司于2×19年因政策性原因发生经营亏损2 000万元，按照税法规定，该亏损可用于抵减以后5个年度的应纳税所得额。

分析：

该经营亏损不是资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的，但从性质上可以减少未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税，属于可抵扣暂时性差异。企业预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣亏损时，应确认相关的递延所得税资产。

2×19年税率33%，从2×20年开始税率为25%

(1) 未来5年有足够的应纳税所得额弥补该亏损

2×20年12月31日应确认递延所得税资产=2 000×25%=500(万元)

(2) 未来5年税前会计利润为600万元

2×20 年12月31日应确认递延所得税资产 $=600 \times 25\% = 150$ （万元）

(3) 未来5年无利润，不确认递延所得税资产。

第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量

◇递延所得税负债的确认和计量

◇递延所得税资产的确认和计量

◇特定交易或事项中涉及递延所得税的确认

◇所得税税率变化对递延所得税资产和递延所得税负债影响的确认与计量

一、递延所得税负债的确认和计量

(一) 递延所得税负债的确认

1. 除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

【教材例 13-11】甲公司于 2×16 年1月1日开始计提折旧的某设备，取得成本为2 000 000元，采用年限平均法计提折旧，使用年限为10年，预计净残值为0。假定计税时允许按双倍余额递减法计提折旧，使用年限及预计净残值与会计相同。甲公司适用的所得税税率为25%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。

2×16 年该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为200 000元，计税时允许扣除的折旧额为400 000元，则该固定资产的账面价值1 800 000元与其计税基础1 600 000元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认递延所得税负债50 000元 $[(1 800 000 - 1 600 000) \times 25\%]$ 。

【例题】甲公司于 2×17 年12月31日购入一台管理用设备，取得成本为2 000万元（不含增值税），会计上采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为10年，预计净残值为零，因该资产长年处于强震动状态，税法上按双倍余额递减法计提折旧，预计使用年限及净残值与会计相同。甲公司适用的所得税税率为15%。假定甲公司不存在其他会计与税收处理的差异。

要求：编制甲公司 2×18 年12月31日和 2×19 年12月31日与所得税有关的会计分录。

（答案中的金额单位用万元表示）

【答案】

2×18 年12月31日

资产账面价值 $=2 000 - 2 000 \div 10 \times 1 = 1 800$ （万元）；

资产计税基础 $=2 000 - 2 000 \times 2/10 = 1 600$ （万元）；

递延所得税负债余额 $= (1 800 - 1 600) \times 15\% = 30$ （万元）。

借：所得税费用 30

贷：递延所得税负债 30

2×19 年12月31日

资产账面价值 $=2 000 - 2 000 \div 10 \times 2 = 1 600$ （万元）；

资产计税基础 $=2 000 - 2 000 \times 2/10 - 1 600 \times 2/10 = 1 280$ （万元）；

递延所得税负债余额 $= (1 600 - 1 280) \times 15\% = 48$ （万元）。

借：所得税费用 18

贷：递延所得税负债 18 (48-30)

【例题】甲企业与乙企业签订了一项租赁协议，将其原先自用的一栋写字楼出租给乙企业使用，租赁期开始日为 2×19 年3月31日。 2×19 年3月31日，该写字楼的账面余额50 000万元，已计提累计折旧10 000万元，未计提减值准备，公允价值为46 000万元，甲企业对该项投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。假定转换前该写字楼的计税基础与账面价值相等，税法规定，该写字楼预计尚可使用年限为20年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。 2×19 年12月31日，该项写字楼的公允价值为48 000万元，甲企业适用的所得税税率为25%。

要求：编制甲企业 2×19 年12月31日与所得税有关的会计分录。

【答案】

2×19年12月31日，投资性房地产的账面价值为48 000万元，计税基础=(50 000-10 000) - (50 000-10 000) / 20×9/12=38 500(万元)，产生应纳税暂时性差异=48 000-38 500=9 500(万元)，应确认递延所得税负债=9 500×25%=2 375(万元)。

其中，转换日投资性房地产公允价值为46 000万元，写字楼账面价值=计税基础=50 000-10 000=40 000(万元)，差额(应纳税暂时性差异)6 000万元确认为其他综合收益，递延所得税负债对应其他综合收益的金额=6 000×25%=1 500(万元)，2×19年转换日后产生的影响损益的应纳税暂时性差异=(48 000-46 000) + (50 000-10 000) / 20×9/12=3 500(万元)，递延所得税负债对应所得税费用的金额=3 500×25%=875(万元)，或递延所得税负债对应所得税费用的金额=2 375-1 500=875(万元)。

会计分录如下：

借：所得税费用 875
 其他综合收益 1 500
 贷：递延所得税负债 2 375

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，企业会计准则中规定不确认相应的递延所得税负债，主要包括：

(1) 商誉的初始确认

非同一控制下的吸收合并，

商誉=非同一控制下企业合并的合并成本-享有的被购买方可辨认净资产公允价值

若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入不断循环状态。

【教材例 13-12】甲公司以增发市场价值为60 000 000元的本企业普通股为对价购入乙公司100%的净资产，假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司原股东选择进行免税处理。购买日乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如表13-1所示。

表 13-1

单位：元

项 目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	27 000 000	15 500 000	11 500 000
应收账款	21 000 000	21 000 000	0
存货	17 400 000	12 400 000	5 000 000
其他应付款	(3 000 000)	0	(3 000 000)
应付账款	(12 000 000)	(12 000 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、 负债的公允价值	50 400 000	36 900 000	13 500 000

企业合并中的会计口径和税法口径：

会计口径/税法口径		税法			
		免税合并(认账面)		应税合并(认公允)	
会 计	同一控制(认账面)	会计:账面	无差异	会计:账面	有差异
		税法:账面		税法:公允	
	非同一控制(认公允)	会计:公允	有差异	会计:公允	无差异
		税法:账面		税法:公允	

乙公司适用的所得税税率为25%，该项交易中应确认递延所得税负债及商誉的金额计算如下：

企业合并成本 60 000 000
 可辨认净资产公允价值 50 400 000
 递延所得税资产 (3 000 000×25%) 750 000
 递延所得税负债 (16 500 000×25%) 4 125 000
 考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值 47 025 000
 商誉 12 975 000

所确认的商誉金额 12 975 000 元与其计税基础 0 之间产生的应纳税暂时性差异，不再进一步确认相关的递延所得税影响。

(1) 企业合并成本	固定
(2) 递延所得税负债	↑↑
(3) 考虑递延所得税后可辨认资产、负债公允价值	↓↓
商誉 (1) - (3)	↑↑

不考虑递延所得税情况下的商誉

$$=60\,000\,000-50\,400\,000=9\,600\,000\text{ (元)}$$

考虑递延所得税情况下的商誉

$$=60\,000\,000-47\,025\,000=12\,975\,000\text{ (元)}$$

因此，企业合并产生的递延所得税资产或负债对应科目是商誉。

应予说明的是，非同一控制下吸收合并形成的商誉，在应税合并情况下，按照所得税法规定商誉在初始确认时计税基础等于账面价值，不产生暂时性差异；该商誉在后续计量过程中因计提减值准备，使得商誉的账面价值小于计税基础，会产生可抵扣暂时性差异，应当确认相关的所得税影响。

【真题·判断题】非同一控制下的企业合并中，购买日商誉的账面价值大于计税基础产生的应纳税暂时性差异的，应当确认递延所得税负债。（ ）（2018年）

【答案】×

【解析】非同一控制下的企业合并中，购买日商誉的账面价值大于计税基础产生的应纳税暂时性差异，不应确认递延所得税负债，因企业合并成本固定，若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入不断循环。

【真题·判断题】非同一控制下的企业合并中，因资产、负债的入账价值与其计税基础不同产生的递延所得税资产或递延所得税负债，其确认结果将影响购买日的所得税的费用。（ ）（2012年）

【答案】×

【解析】非同一控制下的免税合并，合并时被购买方不交企业所得税，合并后资产、负债账面价值和计税基础之间确认的暂时性差异，导致的递延所得税资产或者递延所得税负债对应确认的是商誉或营业外收入，不计入所得税费用。

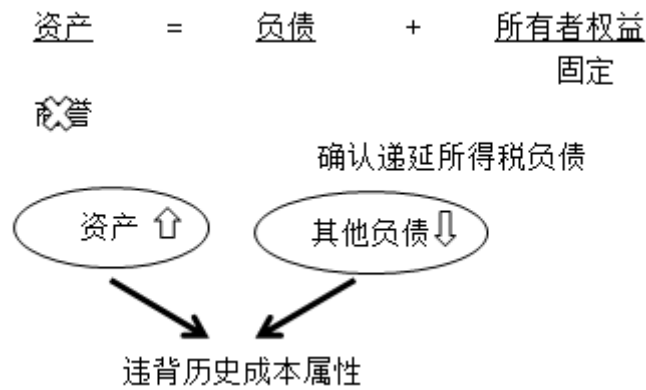
【真题·判断题】企业合并业务发生时确认的资产、负债初始计量金额与其计税基础不同所形成的应纳税暂时性差异，不确认递延所得税负债。（ ）（2011年）

【答案】×

【解析】符合免税合并条件，对于合并初始确认的资产和负债的初始计量金额与计税基础之间的差额，应确认为递延所得税资产或者递延所得税负债，调整合并形成的商誉或者计入当期损益。

(2) 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果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，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

该类交易或事项在我国企业实务中并不多见，一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可，不会产生两者之间的差异。



(二) 递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。在我国，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用税率为基础计算确定，递延所得税负债的确认不要求折现。

【真题·多选题】下列关于企业递延所得税负债会计处理的表述中，正确的有（ ）。(2018年改编)

- A. 吸收合并免税合并下的商誉初始确认时形成的应纳税暂时性差异应确认相应的递延所得税负债
- B. 与损益相关的应纳税暂时性差异确认的递延所得税负债应计入所得税费用
- C. 应纳税暂时性差异转回期间超过一年的，相应的递延所得税负债应以现值进行计量
- D. 递延所得税负债以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的企业所得税税率计量

【答案】BD

【解析】选项 A，吸收合并免税合并下的商誉初始确认时形成的应纳税暂时性差异不应确认递延所得税负债，选项 C，无论应纳税暂时性差异转回期间如何，递延所得税负债都不要求折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

(一) 递延所得税资产的确认

1. 一般原则

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时，应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

(1) 递延所得税资产的确认 应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不应确认；企业有明确的证据表明其于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能够产生足够的应纳税所得额，进而利用可抵扣暂时性差异的，则应以可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

考虑到受可抵扣暂时性差异转回的期间内可能取得应纳税所得额的限制，因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的，应在财务报表附注中进行披露。

(2) 对于按照税法规定 可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可利用可弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

与未弥补亏损和税款抵减相关的递延所得税资产，其确认条件与可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产相同。

在估计未来期间能否产生足够的应纳税所得额用于利用该部分未弥补亏损或税款抵减时，应考虑以下相关因素的影响：

- ① 在未弥补亏损到期前，企业是否会因以前期间产生的应纳税暂时性差异转回而产生足够的应纳税所得额；
- ② 在未弥补亏损到期前，企业是否可能通过正常的生产经营活动产生足够的应纳税所得额；
- ③ 未弥补亏损是否产生于一些在未来期间不可能再发生的特殊原因；
- ④ 是否存在其他的证据表明在未弥补亏损到期前能够取得足够的应纳税所得额。

【例题】甲公司 2×18 年 12 月 1 日取得一项其他债权投资，取得成本为 220 万元，2×18 年 12 月 31 日，该项金融资产的公允价值为 200 万元。2×19 年 2 月 10 日，甲公司将该金融资产全部出售，售价为 190 万元。假定未来期间甲公司能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣该可抵扣暂时性差异，甲公司适用的所得税税率为 25%，不考虑利息等其他因素的影响。

要求：编制甲公司与上述业务相关的会计分录。

【答案】

甲公司会计处理如下：

2×18 年 12 月 1 日

借：其他债权投资——成本 220
贷：银行存款 220

2×18 年 12 月 31 日

借：其他综合收益 20
贷：其他债权投资——公允价值变动 20

2×18 年 12 月 31 日该项金融资产的账面价值为 200 万元，计税基础为 220 万元，产生可抵扣暂时性差异 20 万元，应确认递延所得税资产为 5 万元（20×25%）。

借：递延所得税资产 5
贷：其他综合收益 5

2×19 年 2 月 10 日

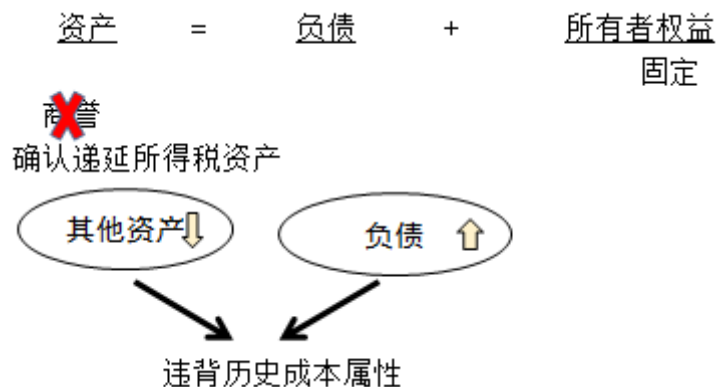
借：银行存款 190
投资收益 10
其他债权投资——公允价值变动 20
贷：其他债权投资——成本 220

借：投资收益 20
贷：其他综合收益 20

借：其他综合收益 5
贷：递延所得税资产 5

2. 不确认递延所得税资产的特殊情况

某些情况下，如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且该交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，企业会计准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。其原因在于，如果确认递延所得税资产，则需调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则，影响会计信息的可靠性，该种情况下不确认相应的递延所得税资产。



【教材例 13-13】甲公司 2×16 年发生资本化研究开发支出 8 000 000 元，至年末研发项目尚未完成。税法规定，按照会计准则规定资本化的开发支出按其 175% 作为计算摊销额的基础。

甲公司按照会计准则规定资本化的开发支出为 8 000 000 元，其计税基础为 14 000 000 元（8 000 000×175%），该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值与计税基础即存在差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照《企业会计准则第 18 号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。

【例题】某企业于2×19年度共发生研发支出500万元，其中研究阶段支出100万元，开发阶段不符合资本化条件的支出为100万元，符合资本化条件的支出为300万元，假定该无形资产于2×19年7月1日达到预定用途并于当日投入管理部门使用，采用直线法按5年摊销，无残值。税法规定的摊销年限、方法以及净残值均与会计相同。该企业2×19年税前会计利润为1000万元，适用的所得税税率为25%。不考虑其他纳税调整事项。假定无形资产摊销计入管理费用。

要求：

(1) 计算该企业2×19年应交所得税。

(2) 计算该企业2×19年12月31日无形资产的账面价值和计税基础，并判断是否确认递延所得税资产。

【答案】

(1) 因无形资产研发及摊销，2×19年按会计准则规定计入管理费用的金额=100+100+300÷5×6/12=230(万元)；2×19年应交所得税=(1000-230×75%)×25%=206.88(万元)。

(2) 2×19年12月31日无形资产账面价值=300-300÷5×6/12=270(万元)，计税基础=270×175%=472.5(万元)，产生可抵扣暂时性差异=472.5-270=202.5(万元)，但不确认递延所得税资产。

(二) 递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确定。确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

2. 递延所得税资产的减值。资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异带来的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。递延所得税资产的账面价值减记以后，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

【例题·判断题】资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。继后期间在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额也不应当转回。()

【答案】×

【解析】资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。继后期间在很可能获得足够的应纳税所得额时，减记的金额应当转回。

三、特殊交易或事项涉及递延所得税的确认

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项主要有：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、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，自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面差额计入其他综合收益等。

【教材例13-14】甲公司于2×19年4月自公开市场以每股6元的价格取得A公司普通股200万股，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具核算核算(假定不考虑交易费用)，2×19年12月31日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股9元。按照税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算计入应纳税所得额。甲公司适用的所得税税率为25%，假定在未来期间不会发生变化。

甲公司在期末应进行的会计处理：

借：其他权益工具投资	6 000 000
贷：其他综合收益	6 000 000
借：其他综合收益	1 500 000
贷：递延所得税负债	1 500 000

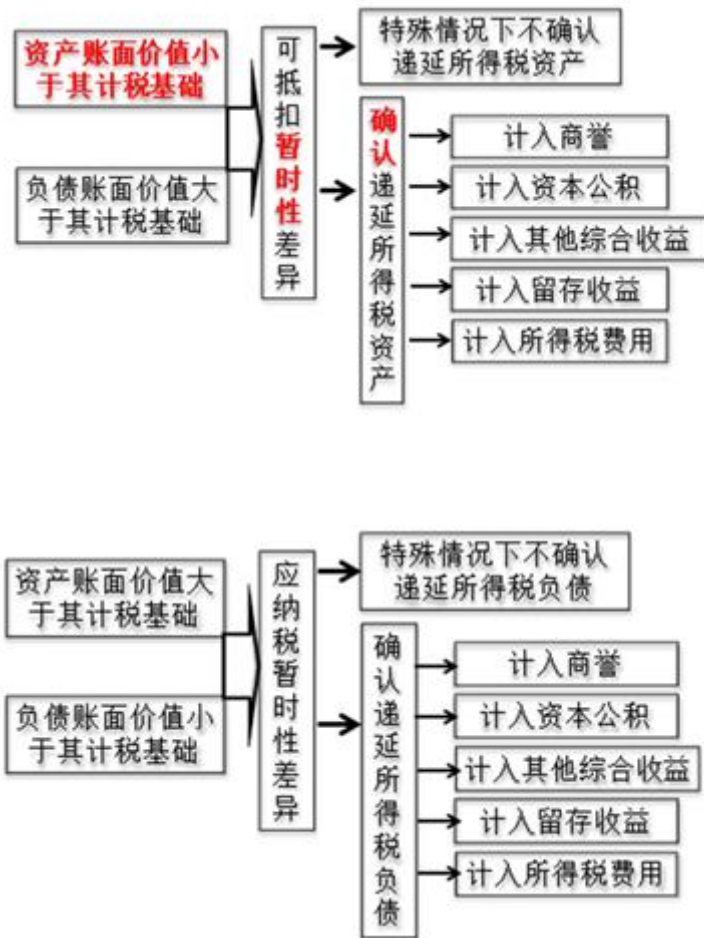
假定甲公司以前以每股11元的价格将该股票于2×20年对外出售，结转该股票出售损益时：

借：银行存款	22 000 000
贷：其他权益工具投资	18 000 000
留存收益	4 000 000
借：其他综合收益	4 500 000
递延所得税负债	1 500 000
贷：留存收益	6 000 000

四、所得税税率变化对递延所得税资产和递延所得税负债影响的确认与计量

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。

递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量如下图所示：



第三节 所得税费用的确认和计量

- ◇当期所得税
- ◇递延所得税费用（或收益）
- ◇所得税费用
- ◇合并财务报表中因抵销未实现内部交易损益产生的递延所得税
- ◇所得税的列报

采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，利润表中的所得税费用由两个部分组成：当期所得税和递延所得税费用（或收益）。

一、当期所得税

应交所得税=应纳税所得额×所得税税率

应纳税所得额=税前会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

(一) 纳税调整增加额

1. 按会计准则规定核算时不作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时作为收益需要交纳所得税。
2. 按会计准则规定核算时确认为费用或损失计入财务报表，但在计算应纳税所得额时不允许扣减。

(二) 纳税调整减少额

1. 按会计准则规定核算时作为收益计入财务报表，但在计算应纳税所得额时不确认为收益。
2. 按会计准则规定核算时不确认为费用或损失，但在计算应纳税所得额时允许扣减。

【提示】暂时性差异对应纳税所得额的调整（不考虑永久性差异）

应纳税所得额=税前会计利润+本期发生的影响损益的可抵扣暂时性差异-本期转回的影响损益的可抵扣暂时性差异-本期发生的影响损益的应纳税暂时性差异+本期转回的影响损益的应纳税暂时性差异

若暂时性差异不影响损益，如其他债权投资正常的公允价值变动产生的其他综合收益，则不需要纳税调整。

【例题·单选题】甲公司适用的所得税税率为25%，2×19年实现利润总额1 000万元，本年转回应纳税暂时性差异100万元，发生可抵扣暂时性差异80万元，上述暂时性差异均影响损益。不考虑其他纳税调整事项，甲公司2×19年应交所得税为（ ）万元。

- A. 250
- B. 295
- C. 205
- D. 255

【答案】B

【解析】甲公司2×19年应交所得税=(1 000+100+80)×25%=295(万元)。递延所得税，是指按照所得税准则规定当期应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债，即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果，但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

二、递延所得税费用(或收益)

递延所得税，是指按照所得税准则规定当期应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债，即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果，但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。

递延所得税资产、递延所得税负债的发生额对应所得税费用的，属于递延所得税费用。

递延所得税费用(或收益)=当期递延所得税负债的增加额+当期递延所得税资产的减少额-当期递延所得税负债的减少额-当期递延所得税资产的增加额

如果某项交易或事项按照企业会计准则规定应计入所有者权益，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用(或收益)。

【教材例13-15】丙公司2×19年9月取得的某项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的其他债权投资，成本为2 000 000元，2×19年12月31日，其公允价值为2 400 000元。丙公司适用的所得税税率为25%。

分析：

会计期末在确认400 000元(2 400 000-2 000 000)的公允价值变动时

借：其他债权投资——公允价值变动	400 000
贷：其他综合收益	400 000

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时

借：其他综合收益	100 000
	(400 000×25%)
贷：递延所得税负债	100 000

三、所得税费用

所得税费用=当期所得税+递延所得税费用(或收益)

计入当期损益的所得税费用(或收益)不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的递延所得税，应当计入所有者权益。

所得税费用应当在利润表中单独列示。

【真题·单选题】2017年，甲公司当期应交所得税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，2017年利润表应列示的所得税费用金额()万元。(2018年)

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

【答案】C

【解析】2017年利润表应列示的所得税费用=应交所得税+递延所得税费用=15 800-(320-20)=15 500(万元)。

【提示】影响损益的暂时性差异，在计算应交所得税时应当进行调整，同时确认递延所得税，两者对所得税费用的影响为一增一减，最终不影响所得税费用的总额。因此，在税率不变的情况下，计算所得税费用时，可以采用简化做法，即所得税费用=不考虑暂时性差异的应纳税所得额×适用的所得税税率。

【例题·单选题】2×19年，甲公司实现利润总额210万元，包括：2×19年收到的国债利息收入10万元，因违反环保法规被环保部门处以罚款20万元。甲公司2×19年年初递延所得税负债余额为20万元，年末余额为25万元，上述递延所得税负债均产生于固定资产账面价值与计税基础的差异。甲公司适用的所得税税率为25%。不考虑其他因素，甲公司2×19年的所得税费用是（ ）万元。

- A. 52.5
B. 55
C. 57.5
D. 60

【答案】B

【解析】甲公司2×19年的所得税费用=(210-10+20)×25%=55(万元)。

【教材例 13-16】甲公司2×19年度利润表中利润总额为12 000 000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，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

该公司2×19年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

(1) 2×18年12月31日取得的一项固定资产，成本为6 000 000元，使用年限为10年，预计净残值为0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税收处理按直线法计提折旧。假定税法规定的使用年限及预计净残值与会计规定相同。

(2) 向关联企业捐赠现金2 000 000元。

(3) 当年度发生研究开发支出5 000 000元，较上年度增长20%。其中3 000 000元予以资本化；截至2×19年12月31日，该研发资产仍在开发过程中。税法规定，企业费用化的研究开发支出按175%税前扣除，资本化的研究开发支出按资本化金额的175%确定应予摊销的金额。

(4) 应付违反环保法规定罚款1 000 000元。

(5) 期末对持有的存货计提了300 000元的存货跌价准备。

(1) 2×16年度当期应交所得税。

应纳税所得额=12 000 000+(6 000 000÷2/10-6 000 000÷10)+2 000 000-(5 000 000-3 000 000)×75%+1 000 000+300 000=14 400 000(元)

应交所得税=14 400 000×25%=3 600 000(元)

(2) 2×19年度递延所得税。

该公司2×19年12月31日有关资产、负债的账面价值、计税基础及相应的暂时性差异如表13-2所示。

表 13-2

单位：元

项 目	账面价值	计税基础	差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	8 000 000	8 300 000		300 000
固定资产	25 400 000	26 000 000		600 000
开发支出	3 000 000	5 250 000		2 250 000
其他应付款	1 000 000	1 000 000		
总 计				3 150 000

本例中，由于存货、固定资产的账面价值和其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异900 000元，确认了递延所得税收益225 000元；对于资本化的开发支出3 000 000元，其计税基础为5 250 000元(3 000 000×175%)，该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值与计税基础即存在差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照《企业会计准则第18号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。所以，递延所得税收益=900 000×25%=225 000(元)。

3. 利润表中应确认的所得税费用。

所得税费用=3 600 000-225 000=3 375 000(元)

借：所得税费用	3 375 000
递延所得税资产	225 000
贷：应交税费——应交所得税	3 600 000

【教材例 13-17】丁公司 2×19 年初的递延所得税资产借方余额为 1 900 000 元，递延所得税负债贷方余额为 100 000 元，具体构成项目如表 13-3 所示：

表 13-3

项 目	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产	应纳税暂时性差异	递延所得税负债
应收账款	600 000	150 000		
交易性金融资产			400 000	100 000
其他债权投资	2 000 000	500 000		
预计负债	800 000	200 000		
可税前抵扣的经营亏损	4 200 000	1 050 000		

该公司 2×17 年度利润表中利润总额为 16 100 000 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，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。

该公司 2×19 年发生的有关相关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

(1) 年末转回应收账款坏账准备 200 000 元。根据税法规定，转回的坏账损失不计入应纳税所得额。

(2) 年末根据交易性金融资产公允价值变动确认公允价值变动收益 200 000 元。根据税法规定，交易性金融资产公允价值变动收益不计入应纳税所得额。

(3) 年末根据其他债权投资公允价值变动增加其他综合收益 400 000 元。根据税法规定，其他债权投资公允价值变动金额不计入应纳税所得额。

(4) 当年实际支付产品保修费用 500 000 元，冲减前期确认的相关预计负债；当年又确认产品保修费用 100 000 元，增加相关预计负债。根据税法规定，实际支付的产品保修费用允许税前扣除。但预计的产品保修费用不允许税前扣除。

(5) 当年发生业务宣传费 8 000 000 元，至年末尚未支付。该公司当年实现销售收入 50 000 000 元。税法规定，企业发生的业务宣传费支出，不超过当年销售收入 15% 的部分，准予税前扣除；超过部分，准予结转以后年度税前扣除。

分析：

1. 2×19 年度当期应交所得税

应纳税所得额 = 16 100 000 - 4 200 000 - 200 000 - 200 000 - 500 000 + 100 000 + (8 000 000 - 50 000 000 × 15%) = 11 600 000 (元)

应交所得税 = 11 600 000 × 25% = 2 900 000 (元)

2. 2×19 年度递延所得税

该公司 2×19 年 12 月 31 日有关资产、负债的账面价值、计税基础及相应的暂时性差异如表 13-4 所示。

表 13-4

单位：元

项目	账面价值	计税基础	差异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
应收账款	3 600 000	4 000 000		400 000
交易性金融资产	4 200 000	3 600 000	600 000	
其他债权投资	4 000 000	5 600 000		1 600 000
预计负债	400 000	0		400 000
其他应付款	8 000 000	7 500 000		500 000

递延所得税费用 = (600 000 × 25% - 100 000) - [(400 000 + 400 000 + 500 000) × 25% - (150 000 + 200 000 + 1 050 000)] = 1 125 000 (元)

3. 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用=2 900 000+1 125 000=4 025 000 (元)

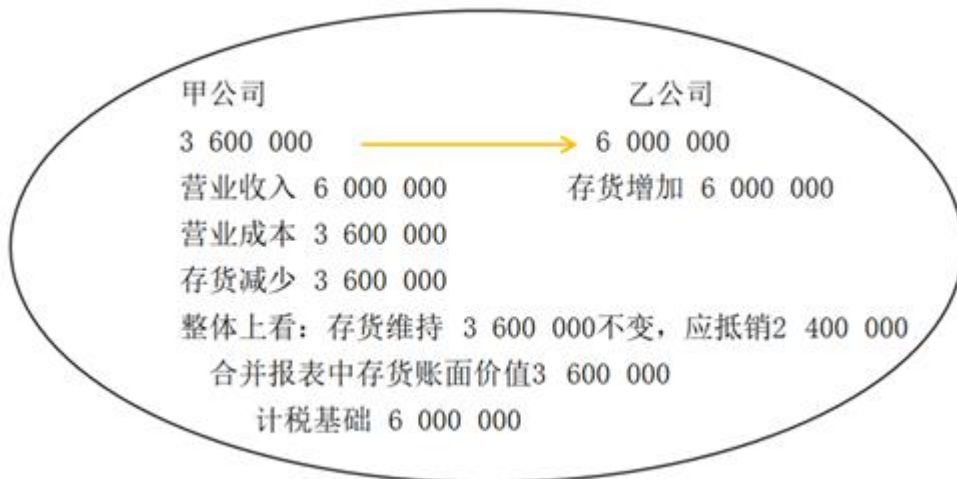
借：所得税费用	4 025 000
贷：应交税费——应交所得税	2 900 000
递延所得税资产	1 075 000
递延所得税负债	50 000
借：其他综合收益	100 000
贷：递延所得税资产	100 000

四、合并财务报表中因抵销未实现内部交易损益产生的递延所得税

企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

企业在编制合并财务报表时，按照合并报表的编制原则，应将纳入合并范围的企业之间发生的未实现内部交易损益予以抵销。因此，对于所涉及的资产负债项目在合并资产负债表中列示的价值与其在所属的企业个别资产负债表中的价值会不同，并进而可能产生与有关资产、负债所属个别纳税主体计税基础的不同，从合并财务报表作为一个完整经济主体的角度，应当确认该暂时性差异的所得税影响。

【教材例 13-18】甲公司拥有乙公司 60%有表决权股份，能够控制乙公司财务和经营决策。2×16 年 10 月，甲公司将本公司生产的一批产品出售给乙公司，不含增值税销售价格为 6 000 000 元，成本为 3 600 000 元。至 2×16 年 12 月 31 日，乙公司尚未将该批产品对外出售。甲公司、乙公司适用的所得税税率均为 25%。税法规定，企业取得的存货以历史成本作为计税基础。假定本例中从合并财务报表角度在未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异。



甲公司在编制合并财务报表时，应进行以下抵销处理：

借：营业收入	6 000 000
贷：营业成本	3 600 000
存货	2 400 000

进行上述抵销后，因上述内部交易产生的存货项目账面价值为 3 600 000 元，在其所属纳税主体（乙公司）的计税基础为 6 000 000 元，应当在合并财务报表中确认相关的所得税影响：

借：递延所得税资产	600 000
	[(6 000 000-3 600 000) × 25%]
贷：所得税费用	600 000

【例题·单选题】甲公司拥有乙公司 80%有表决权股份，能够对乙公司实施控制。2×19 年 6 月，甲公司向乙公司销售一批商品，成本为 800 万元（未计提存货跌价准备），售价为 1 000 万元；至 2×19 年 12 月 31 日，乙公司将上述商品已对外销售 40%，该商品未发生减值。假定甲公司和乙公司适用的所得税税率均为 25%，均采用资产负债表债务法核算其所得税。2×19 年 12 月 31 日甲公司合并财务报表中由于该批商品应确认的递延所得税资产为（ ）万元。

- A. 200
B. 80
C. 30
D. 20

【答案】C

【解析】甲公司合并财务报表中由于该批商品应确认的递延所得税资产= $(1\ 000-800) \times (1-40\%) \times 25\%=30$ (万元)。

五、所得税的列报

企业对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成的应交税费（应交所得税）以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循准则规定进行列报。其中，递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与当期所得税负债及递延所得税资产与递延所得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中，纳入合并范围的企业中，一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

【真题·2019年计算分析题】甲公司适用的企业所得税税率为25%。预计未来期间适用的企业所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。2×18年1月1日，甲公司递延所得税资产、递延所得税负债的年初余额均为零。甲公司2×18年发生的会计处理与税收处理存在差异的交易或事项如下：

资料一：甲公司2×17年12月20日取得并立即提供给行政管理部门使用的一项初始入账金额为150万元的固定资产，预计使用年限为5年，预计净残值为零。会计处理采用年限平均法计提折旧。该固定资产的计税基础与初始入账金额一致。根据税法规定，2×18年甲公司该固定资产的折旧额能在税前扣除的金额为50万元。

资料二：2×18年11月5日，甲公司取得乙公司股票20万股，并将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，初始入账金额为600万元。该金融资产的计税基础与初始入账金额一致。2×18年12月31日，该股票的公允价值为550万元。税法规定，金融资产的公允价值变动不计入当期应纳税所得额，待转让时一并计入转让当期的应纳税所得额。

资料三：2×18年12月10日，甲公司因当年偷漏税向税务机关缴纳罚款200万元，税法规定，偷漏税的罚款支出不得税前扣除。

甲公司2×18年度实现的利润总额为3 000万元。

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：

(1) 计算甲公司2×18年12月31日上述行政管理用固定资产的暂时性差异，判断该差异为应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异，并编制确认递延所得税资产或递延所得税负债的会计分录。

(2) 计算甲公司2×18年12月31日对乙公司股票投资的暂时性差异，判断该差异为应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异，并编制确认递延所得税资产或递延所得税负债的会计分录。

(3) 分别计算甲公司2×18年度的应纳税所得额和应交企业所得税的金额，并编制相关会计分录。

【答案】

(1) 2×18年12月31日，该固定资产的账面价值= $150-150 \div 5=120$ (万元)，计税基础= $150-50=100$ (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20万元($120-100$)，应确认递延所得税负债= $20 \times 25\%=5$ (万元)。

借：所得税费用	5
贷：递延所得税负债	5

(2) 2×18年12月31日，该金融资产的账面价值为期末公允价值550万元，计税基础为初始取得的成本600万元，账面价值小于计税基础产生可抵扣暂时差异50万元($600-550$)，应确认递延所得税资产= $50 \times 25\%=12.5$ (万元)。

借：递延所得税资产	12.5
贷：其他综合收益	12.5

(3) 2×18 年度的应纳税所得额=利润总额 3 000-因固定资产产生的应纳税暂时性差异 20+罚款 200=3 180 (万元), 当期应交所得税=3 180 \times 25%=795 (万元)。

借: 所得税费用	795
贷: 应交税费——应交所得税	795

【提示】指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产确认的递延所得税资产对应其他综合收益, 不影响所得税费用, 即在计算当期应纳税所得额时无需考虑。

【真题·2019 年综合题】甲公司适用的企业所得税税率为 25%, 预计未来期间适用的企业所得税税率不会发生变化, 未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。 2×18 年 1 月 1 日, 甲公司递延所得税资产、递延所得税负债的年初余额均为零。甲公司发生的与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产相关的交易或事项如下:

资料一: 2×18 年 10 月 10 日, 甲公司以银行存款 600 万元购入乙公司股票 200 万股, 将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该金融资产的计税基础与初始入账金额一致。

资料二: 2×18 年 12 月 31 日, 甲公司持有上述乙公司股票的公允价值为 660 万元。

资料三: 甲公司 2×18 年度的利润总额为 1 500 万元。税法规定, 金融资产的公允价值变动损益不计入当期应纳税所得额, 待转让时一并计入转让当期的应纳税所得额。除该事项外, 甲公司不存在其他纳税调整事项。

资料四: 2×19 年 3 月 20 日, 乙公司宣告每股分派现金股利 0.30 元; 2×19 年 3 月 27 日, 甲公司收到乙公司发放的现金股利并存入银行。

2×19 年 3 月 31 日, 甲公司持有上述乙公司股票的公允价值为 660 万元。

资料五: 2×19 年 4 月 25 日, 甲公司将持有的乙公司股票全部转让, 转让所得 648 万元存入银行。

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求 (“交易性金融资产”科目应写出必要的明细科目):

- (1) 编制甲公司 2×18 年 10 月 10 日购入乙公司股票的会计分录。
- (2) 编制甲公司 2×18 年 12 月 31 日对乙公司股票投资期末计量的会计分录。
- (3) 分别计算甲公司 2×18 年度的应纳税所得额、当期应交所得税、递延所得税负债和所得税费用的金额, 并编制相关会计分录。
- (4) 编制甲公司 2×19 年 3 月 20 日在乙公司宣告分派现金股利时的会计分录。
- (5) 编制甲公司 2×19 年 3 月 27 日收到现金股利的会计分录。
- (6) 编制甲公司 2×19 年 4 月 25 日转让乙公司股票的相关会计分录。

【答案】

(1) 2×18 年 10 月 10 日

借: 交易性金融资产——成本	600
贷: 银行存款	600

(2) 2×18 年 12 月 31 日

借: 交易性金融资产——公允价值变动	60
贷: 公允价值变动损益	60

(3) 甲公司 2×18 年度的应纳税所得额=1 500- (660-600) =1440 (万元);

当期应交所得税=1 440 \times 25%=360 (万元);

递延所得税负债= (660-600) \times 25%=15 (万元);

所得税费用=360+15=375 (万元)。

借: 所得税费用	375
贷: 应交税费——应交所得税	360
递延所得税负债	15

(4) 2×19 年 3 月 20 日

借: 应收股利	60
贷: 投资收益	60 (0.30 \times 200)

(5) 2×19 年 3 月 27 日

借: 银行存款	60
贷: 应收股利	60

(6) 2×19年4月25日

借：银行存款	648
投资收益	12
贷：交易性金融资产——成本	600
——公允价值变动	60
借：递延所得税负债	15
贷：所得税费用	15

【真题·2018年综合题】甲公司适用的企业所得税税率为25%，预计未来期间适用的企业所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异，甲公司发生的与某专利技术有关的交易或事项如下：

资料一：2015年1月1日，甲公司用银行存款800万元购入一项专利技术用于新产品的生产，当日投入使用，预计使用年限为5年，预计净残值为零，采用年限平均法摊销，该专利技术的初始入账金额与计税基础一致，根据税法规定，2015年甲公司该专利技术的摊销额能在税前扣除的金额为160万元。

资料二：2016年12月31日，该专利技术出现减值迹象，经减值测试，该专利技术的可收回金额为420万元，预计尚可使用3年，预计净残值为零，仍采用年限平均法摊销。

资料三：甲公司2016年度实现的利润总额为1000万元，根据税法规定，2016年甲公司该专利技术的摊销额能在税前扣除的金额为160万元，当年对该专利技术计提的减值准备不允许税前扣除。除该事项外，甲公司无其他纳税调整事项。

本题不考虑除企业所得税以外的税费及其他因素。

要求：

- 编制甲公司2015年1月1日取得专利技术的相关会计分录。
- 计算2015年专利技术的摊销额并编制相关会计分录。
- 计算甲公司2016年12月31日对专利技术应计提减值准备的金额并编制相关会计分录。
- 计算2016年甲公司应交企业所得税、递延所得税资产和所得税费用的金额，并编制相关会计分录。
- 计算甲公司2017年度该专利技术应摊销的金额，并编制相关会计分录。

【答案】

(1) 甲公司2015年1月1日取得专利技术

借：无形资产	800
贷：银行存款	800

(2) 2015年专利技术的摊销额=800÷5=160（万元）。

借：制造费用	160
贷：累计摊销	160

(3) 甲公司2016年12月31日对专利技术应计提减值准备的金额=(800-160×2)-420=60（万元）。

借：资产减值损失	60
贷：无形资产减值准备	60

(4) 应交所得税=应纳税所得额×所得税税率=(利润总额+纳税调整增加额-纳税调整减少额)×所得税税率=(1000+60)×25%=265（万元）

递延所得税资产=60×25%=15（万元）。

所得税费用=当期所得税+递延所得税费用=265-15=250（万元）。

借：递延所得税资产	15
所得税费用	250
贷：应交税费——应交所得税	265

(5) 甲公司2017年度该专利技术应摊销的金额=420÷3=140（万元）。

借：制造费用	140
贷：累计摊销	140

【真题·2017年综合题】甲公司适用的所得税税率为25%。相关资料如下：

资料一：2010年12月31日，甲公司以银行存款44 000万元购入一栋达到预定可使用状态的写字楼，立即以经营租赁方式对外出租，租期为2年，并办妥相关手续。该写字楼的预计使用寿命为22年，取得时成本和计税基础一致。

资料二：甲公司对该写字楼采用公允价值模式进行后续计量。所得税纳税申报时，该写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额均为2 000万元。

资料三：2011年12月31日和2012年12月31日，该写字楼的公允价值分别为45 500万元和50 000万元。

资料四：2012年12月31日，租期届满，甲公司收回该写字楼，并供本公司行政管理部门使用。甲公司自2013年开始对写字楼按年限平均法计提折旧，预计尚可使用20年，预计净残值为零，所得税纳税申报时，该写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额均为2 000万元。

资料五：2016年12月31日，甲公司以52 000万元出售该写字楼，款项收讫并存入银行。

假定不考虑除所得税以外的税费及其他因素。

要求：

- (1) 甲公司2010年12月31日购入并立即出租该写字楼的相关会计分录。
- (2) 编制2011年12月31日投资性房地产公允价值变动的会计分录。
- (3) 计算确定2011年12月31日投资性房地产账面价值、计税基础及暂时性差异（说明是可抵扣暂时性差异还是应纳税暂时性差异）；并计算应确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额。
- (4) 编制2012年12月31日甲公司收回该写字楼的相关会计分录。
- (5) 计算确定2013年12月31日该写字楼的账面价值、计税基础及暂时性差异（说明是可抵扣暂时性差异还是应纳税暂时性差异）；并计算递延所得税资产或递延所得税负债的余额。
- (6) 编制出售固定资产的会计分录。

【答案】

(1)

借：投资性房地产——成本	44 000
贷：银行存款	44 000

(2)

借：投资性房地产——公允价值变动	1 500
贷：公允价值变动损益	1 500

(3) 2011年12月31日投资性房地产账面价值为45 500万元，计税基础=44 000-2 000=42 000（万元），应纳税暂时性差异=45 500-42 000=3 500（万元），应确认递延所得税负债=3 500×25%=875（万元）。

【提示】与所得税有关的分录如下：

借：所得税费用	875
	{[45 500- (44 000-2 000)] × 25%}
贷：递延所得税负债	875

(4)

借：固定资产	50 000
贷：投资性房地产——成本	44 000
——公允价值变动	1 500
公允价值变动损益	4 500

【提示】与所得税有关的分录如下：

2012年12月31日递延所得税负债余额=[50 000- (44 000-2 000×2)] × 25%=2 500（万元），期初余额为875万元，本期递延所得税负债增加=2 500-875=1 625（万元）。

借：所得税费用	1 625
贷：递延所得税负债	1 625

(5) 2013年12月31日该写字楼的账面价值=50 000-50 000/20=47 500（万元），计税基础=44 000-2 000×3=38 000（万元），应纳税暂时性差异=47 500-38 000=9 500（万元），递延所得税负债余额=9 500×25%=2 375（万元）。

【提示】与所得税有关的分录如下：

借：递延所得税负债	125 (2 500-2 375)
-----------	-------------------

贷：所得税费用	125
(6)	
借：固定资产清理	40 000
累计折旧	10 000 (50 000/20×4)
贷：固定资产	50 000
借：银行存款	52 000
贷：固定资产清理	40 000
资产处置损益	12 000

该写字楼出售时需转回的递延所得税负债为2015年末的递延所得税负债余额。2015年12月31日该写字楼账面价值=47 500-50 000/20×2=42 500(万元)，计税基础=44 000-2 000×5=34 000(万元)，故递延所得税负债余额=(42 500-34 000)×25%=2 125(万元)。

【提示】与所得税有关的分录如下：

借：递延所得税负债	2 125
贷：所得税费用	2 125

【真题·2017年综合题改编】甲公司系增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%，所得税税率为25%，预计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异。相关资料如下：

资料一：2019年12月10日，甲公司以银行存款购入一台需自行安装的生产设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为495万元，增值税税额为64.35万元，甲公司当日进行设备安装，安装过程中发生安装人员薪酬5万元，2019年12月31日安装完毕并达到预定可使用状态交付使用。

资料二：甲公司预计该设备尚可使用10年，预计净残值为20万元，采用双倍余额递减法计提折旧；所得税纳税申报时，该设备在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额为48万元。该设备取得时的成本与计税基础一致。

资料三：2022年12月31日，该设备出现减值迹象，经减值测试，其可收回金额为250万元。甲公司对该设备计提减值准备后，预计该设备尚可使用5年，预计净残值为10万元，仍采用双倍余额递减法计提折旧。所得税纳税申报时，该设备在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额仍为48万元。

资料四：2023年12月31日，甲公司出售该设备，开具的增值税专用发票上注明的价款为100万元，增值税税额为13万元，款项当日收讫并存入银行，甲公司另外以银行存款支付清理费用1万元（不考虑增值税）。

假定不考虑其他因素。

要求：

- 计算甲公司2019年12月31日该设备安装完毕并达到预定可使用状态的成本，并编制设备购入、安装及达到预定可使用状态的相关会计分录。
- 分别计算甲公司2020年和2021年对该设备应计提的折旧额。
- 分别计算甲公司2021年12月31日该设备的账面价值、计税基础、暂时性差异（需指出是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异），以及相应的递延所得税负债或递延所得税资产的账面余额。
- 计算甲公司2022年12月31日对该设备应计提的减值准备金额，并编制计提减值会计分录。
- 计算甲公司2023年对该设备应计提的折旧额。
- 编制甲公司2023年12月31日出售该设备的会计分录。

【答案】

(1) 2019年12月31日，甲公司该设备安装完毕并达到预定可使用状态的成本=495+5=500(万元)。

借：在建工程	495
应交税费——应交增值税（进项税额）	64.35
贷：银行存款	559.35
借：在建工程	5
贷：应付职工薪酬	5
借：固定资产	500
贷：在建工程	500

(2) 2020年该设备应计提的折旧额=500×2/10=100(万元)；2021年该设备应计提的折旧=(500-100)×2/10=80(万元)。

(3) 2021 年年末设备的账面价值=500-100-80=320 (万元)，计税基础=500-48-48=404 (万元)，因账面价值小于计税基础，产生可抵扣暂时性差异=404-320=84 (万元)，形成递延所得税资产余额=84×25%=21 (万元)。

(4) 2022 年 12 月 31 日，甲公司该设备计提减值前的账面价值=500-100-80-(500-100-80)×2/10=256 (万元)，可收回金额为 250 万元，应计提减值准备=256-250=6 (万元)。

借：资产减值损失 6
贷：固定资产减值准备 6

(5) 2023 年该设备计提的折旧额=250×2/5=100 (万元)。

(6) 会计分录如下：

借：固定资产清理	150
累计折旧	344 [100+80+(500-100-80)×2/10+100]
固定资产减值准备	6
贷：固定资产	500
借：固定资产清理	1
贷：银行存款	1
借：银行存款	113
资产处置损益	51
贷：固定资产清理	151
应交税费——应交增值税(销项税额)	13

【本章小结】

1. 资产计税基础；
2. 负债计税基础；
3. 暂时性差异；
4. 递延所得税资产；
5. 递延所得税负债；
6. 所得税费用；
7. 合并报表中的递延所得税。