

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



高志谦老师中级/注会逐章刷题笔记：所得税！（7月16日）

甲公司 2023 年度所得税资料数据汇总表

(单位：万元)

项目	金额	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
税前利润	3000													
永久性差异	-415			-300-50					-100					-6+11+30
可抵扣差异	380	150	200			+80-20				20	-100	-190	240	
应纳税差异	-140		50		-150		-40							
应税所得额	2825													
应交所得税	706.25													
递延所得税资产	95													
递延所得税负债	35													
所得税费用	646.25													

借：所得税费用 646.25
递延所得税资产 95
贷：递延所得税负债 35
 应交税费——应交所得税 706.25

甲公司 2023 年税前利润 3000 万元，所得税率 25%，当年发生如下业务：

资料 1：甲公司自 2022 年初开始对设备折旧，原价 900 万元，无残值，折旧期 4 年，采用年数总和法。2022 年末可收回价 500 万元，折旧指标不变。税法采用 9 年期直线法。

	2022 年	2023 年
会计折旧	$900 \times 4/10 = 360$	$500 \times 3/6 = 250$
会计账面	$540 - 40 = 500$	$500 - 250 = 250$
税法折旧	100	100

计税基础	800	700
可抵扣差异	800-500=300	700-250=450
新增可抵扣差异	300	150
递延所得税资产余额	300*25%=75	450*25%=112.5
递延所得税资产发生额	75	150*25%=37.5 或 112.5-75=37.5

2022 年

借：递延所得税资产 75

贷：所得税费用 75

引发的递延所得税收益=75（万元）递延所得税费用或损失=-75（万元）

2023 年

借：递延所得税资产 37.5

贷：所得税费用 37.5

引发的递延所得税收益=37.5（万元）递延所得税费用或损失=-37.5（万元）

资料 2：甲公司 2022 年初购入专利权，初始成本 500 万元，无期限。税法按 10 年摊销。（对没有期限的无形资产，会计虽然不摊销但应当至少在每年年度终了进行减值测试，）2023 年末经减值测试可收回金额为 200 万元。

2022 年初差异为 0，年底会计账面 500 万元，计税基础 450 万元，新增应纳税差异 50 万元。

借：所得税费用 12.5

贷：递延所得税负债 12.5

递延所得税费用或损失 12.5 万元，递延所得税收益-12.5 万元。

2023 年底会计账面 200 万元（减值 300 万元），计税基础 400 万元，可抵扣差异 200 万元。2023 年初是应纳税差异，年底是可抵扣差异。先转回应纳税差异，再计可抵扣差异。

借：递延所得税负债 12.5

递延所得税资产 50

贷：所得税费用 62.5

递延所得税收益 62.5 万元，递延所得税费用或损失-62.5 万元。

资料 3：甲公司 2023 年初研发专利，7 月 1 日研发成功，研究费 300 万元，开发费 500 万元（开发费均允许资本化）。税法认定追扣 100%。会计和税法均采用 5 年期直线法摊销。假定专利摊销计入当期损益。

研究费会计计入损益 300 万元，税法追扣计入损益 600 万元，永久性差异=600-300=300（万元）。

无形资产会计入账口径 500 万元，计税基础 1000 万元，产生可抵扣差异 500 万元，但不确认递延所得税资产。理由是该项无形资产的确认不是产生于企业合并，且既不影响利润也不影响应纳税所得额，属于不确认递延所得税资产的特殊事项。

会计摊销 50 万元，计税摊销 100 万元，永久性差异 50 万元。年底账面价值 450 万元，计税基础 900 万元，产生可抵扣差异 450 万元。

资料 4：甲公司 2022 年初将办公楼出租，出租当日账面原价 800 万元，累计折旧 100 万元，公允价值 900 万元。税法认可会计折旧口径，年折旧 50 万元。甲公司采用公允模式后续计量。2022 年末，公允价值 1000 万元。2023 年末，公允价值 1100 万元。

2022 年初，如果没有出租，账面价值=计税基础=700（万元），因为出租，账面 900 万元，产生其他综合收益 200 万元，产生应纳税差异 200 万元。

借：其他综合收益 50

贷：递延所得税负债 50

该事项产生其他综合收益 150 万元。

2022 年底，会计账面 1000 万元，计税基础 $800-100-50=650$ （万元），应纳税差异余额 $=1000-650=350$ （万元），新增应纳税差异 $=350-200=150$ （万元），递延所得税负债发生额 $=150*25%=37.5$ （万元）。

借：所得税费用 37.5

贷：递延所得税负债 37.5

2023 年底，会计账面 1100 万元，计税基础 $=650-50=600$ （万元），应纳税差异 $=1100-600=500$ （万元），新增应纳税差异 150 万元。

借：所得税费用 37.5

贷：递延所得税负债 37.5

投资性房地产，会计有公允和成本两种模式计量，税法连投资性房地产的概念都没有，只有固定资产和无形资产，无公允模式。投房成本模式会计和税法一般一致，公允模式有差异，但应纳税还是可抵扣差异不确定。

资料 5：甲公司当年计提坏账准备 80 万元，反冲存货跌价准备 20 万元。

计提坏账准备：新增可抵扣差异 80 万元。反冲存货跌价准备：转回可抵扣差异 20 万元。净新增可抵扣 60 万。

资料 6：甲公司 2022 年 4 月 1 日买入乙公司股票，初始成本 80 万元，交易性金融资产。年末公允价值 90 万元，2023 年末公允价值 130 万元。

税法不认公允价值波动，计税基础以初始成本为准。2022 年初账面 0 计税 0 差异 0，2022 年底应纳税差异 $=90-80=10$ （万元），新增应纳税差异 10 万元。2023 年底应纳税差异 $=130-80=50$ （万元），新增应纳税差异 40 万元。

资料 7：甲公司 2023 年 6 月 1 日买入丁公司股票，定义为其权益工具投资。初始成本 300 万元，年末公允价值 400 万元。

2023 年初账面 0 计税 0 差异 0，2023 年底新增应纳税差异 100 万元，递延所得税负债 25 万元，计入其他综合收益，将来处置金融资产转入留存收益。

借：其他综合收益 25

贷：递延所得税负债 25

该事项与应税所得额无关。类似的还有“其他债权投资”。

资料 8：甲公司 2022 年初买入 M 公司股票，达到重大影响，初始成本 600 万元，当日所占公允可辨认净资产 700 万元。当年净利润归属甲公司 50 万元。2023 年净利润归属甲公司 100 万元。

税务不认权益法。2022 年底应纳税差异 150 万元，2023 年底应纳税差异 250 万元，但不一定确认递延所得税。如果甲公司购买时有明确的回售计划，就要确认递延。本题假设无回售计划，则“产生应纳税差异，但不确认（因为长期持有无法转回）”。在永久性差异减 100 万元（考试时不要写“永久性差异”）。

资料 9：甲公司 2022 年初预计负债余额 90 万元，均为质保费。2023 年计提质保费 30 万元，支付 10 万元。2022 年初预计负债账面 90 万元计税 0 可抵扣 90 万元，2023 年底净增加 20 万元，余额 110 万元，新增可抵扣 20 万元。预计负债不一定是可抵扣差异，如罚没支出和借款担保（永久性差异）。对于永久性差异来说，对应的资产、负债一般不探讨账面和计税，一般二者是一样的。违约金是可抵扣。

资料 10：甲公司 2022 年收订金 100 万元，2023 年发货。

如果税法观点与会计保持一致，则无差异。本题假定税法认为收定金时确认收入，则合同负债会产生可抵扣差异。2022 年初账面计税差异为 0，2022 年底合同负债账面 100 万元计税 0 可抵扣差异 100 万元，新增可抵扣差异 100 万元，2023 年在发货时订金冲销，账面计税都是 0，转回可抵扣差异 100 万元。

资料 11: 甲公司 2022 年广告费 1000 万元, 营业收入 5000 万元。2023 年广告费 860 万元, 营业收入 7000 万元。税法规定广告费抵扣标准为营业收入的 15%。
2022 年广告费比税法标准超 250 万元, 新增可抵扣暂时性差异 250 万元。2023 年广告费 860 万元, 最多可以转回 $1050-860=190$ (万元)。

(如果 2023 年广告费 710 万元, 2023 年广告费税法可抵 1050 万元, 最多可以转回 250 万元。)

资料 12: 甲公司 2023 年公益捐赠 (营业外支出) 600 万元, 税法认可公益捐赠不超过税前利润的 12%, 超出部分以后 3 年内扣除。

广告费超标 $=600-3000 \times 12\%=240$ (万元) 新增可抵扣暂时性差异。

补充

亏损: 亏损发生新增可抵扣, 亏损税前弥补转回可抵扣。

政府补助: 税法原则是收到政府补助当年纳税, 会计是先计入递延收益, 以后期间摊销到其他收益, 税务先确认收入, 会计后确认收入, 产生可抵扣暂时性差异。

资料 13: 甲公司当年国债利息收入 6 万元, 罚没支出 11 万元, 超标招待费 30 万元。(永久性差异)

【所得税 CPA 专有部分】

1、改税率

甲公司 2022 年初开始对设备折旧, 原价 800 万元, 会计采用 4 年期年数总和法, 税法采用 8 年期直线法。2022-2025 执行 0 税率, 2026、2027 年 15%, 2028 年及以后 25%。求每年底递延所得税资产余额。

	2022 (0%)	2023 (0%)	2024 (0%)	2025 (0%)	2026 (15%)	2027 (15%)	2028 (25%)
会计折旧	$800 \times 4/10 = 320$	$480 \times 3/6 = 240$	$240 \times 2/3 = 160$	80	-	-	-
会计账面	480	240	80	0	0	0	0
税法折旧	100	100	100	100	100	100	100
税法账面	700	600	500	400	300	200	100
计税差异	-220	-360	-420	-400	-300	-200	-100
新增可抵扣	220	140	60	20	100	100	100
递资发生额	$20 \times 0 + 100 \times 15\% + 100 \times 15\% = 30$	$140 \times 25\% = 35$	$60 \times 25\% = 15$	$20 \times 25\% = 5$	25	25	25
递资余额	30	$30 + 35 = 65$	$65 + 15 = 80$	$80 + 5 = 85$	110	135	160

2、股份支付

23 年初甲公司授予 10 名高管每人 10 万份股票期权, 连续工作 2 年且 2024 年底股价达到 25 元即可以每股 5 元的价格购买股票。授予日期权公允价单股 18 元。23 年底单股公允价 21 元。期权公允价 20 元。无人离职。

借: 管理费用 $10 \times 10 \times 18/2 = 900$

贷: 资本公积——其他资本公积 900

借: 递延所得税资产 $10 \times 10 \times (25-5) \times 25\% = 250$

贷: 所得税费用 225

资本公积——其他资本公积 $(10 \times 10 \times (25-5)/2 - 900) \times 25\% = 25$



3、商誉

非同控碰应税，会计和税务都认，提减值作可抵扣差异；非同控碰免税商誉，税务不认，所有差异都不作任何处理，可抵扣和永久都不认，否则会循环。

- 下周停更一次 -

停更期间大约会出 3 季 CPA 母仪天下

下一次直播内容未定 以老师微博通知为准

详情请关注高老师微博：@高志谦 微博超话：@高志谦讲会计

如有记录错误感谢您指正：@绿子的现实世界