



## 2023 注会母仪天下第四季之所得税

甲公司是一家高科技企业，按照税收优惠政策，2019 年至 2020 年免征企业所得税，2021 年至 2022 年执行 15% 的所得税税率，2023 年开始执行所得税税率 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，2023~2025 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 800 万元，会计上采用 4 年期年数总和法，税法采用 8 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；

(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），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；

(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，定义为其他权益工具投资，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 年取得丙公司 60% 的股份达到控制，2024 年丙公司宣告分配现金红利 100 万元，丙公司所得税率为 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；

(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的是 40 万元，源于借款担保损失的是 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 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时可税前扣除，



借款担保损失不能税前扣除；

(10) 甲公司 2023 年收取丙公司交付的定金 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，确定为无期限的无形资产，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%。2025 年 1 月 21 日收到全部价税，2 月 14 日退货 30%，甲公司 2024 年年报于 2025 年 4 月 2 日批准报出。

(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 日公司股票达到 25 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 21 元/股，预计 2025 年年末股价将达到 25 元/股。年末没有人员离职，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】

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

2020 年末“递延所得税资产”余额	$40 \times 15\% + 60 \times 15\% + 480 \times 25\% = 135$ (万元)
--------------------	----------------------------------------------------------------



2021 年末“递延所得税资产”余额

 $60 \times 15\% + 480 \times 25\% = 129$  (万元)

参照下表计算

年份	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
会计折旧	320	60	40	20				
税法折旧	100	100	100	100	100	100	100	100
账面价值	120	60	20	0				
计税基础	700	600	500	400	300	200	100	0
可抵扣暂时性差异余额	580	540	480	400	300	200	100	0
可抵扣暂时性差异发生额	580	-40	-60	-80	-100	-100	-100	-100
税率	0	15%	15%	25%	25%	25%	25%	25%

(2) 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——成本 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, 形成新增应纳税暂时性差异, 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——公允价值变动 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

(3) 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预计未来可抵扣的金额并确认递延所得税资产

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——其他资本公积 25

(4) 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	$\textcircled{13} (+13-9+20+100+30)$ ; $\textcircled{7} (-60+30)$ ; $\textcircled{2} - (500+60)$ $\textcircled{9} -5$ = -441
可抵扣暂时性差异	$+ (+\textcircled{4}200+\textcircled{6}9+\textcircled{8}20+\textcircled{14}10+\textcircled{17}40+\textcircled{18}900)$ ; $- (\textcircled{1}100+\textcircled{9}7+\textcircled{10}50+\textcircled{11}400+\textcircled{12}50)$ = 572
应纳税暂时性差异	$-\textcircled{3}300-\textcircled{15}40-\textcircled{16}80-\textcircled{17}20+(\textcircled{4}110+\textcircled{8}25)$ = -305
应税所得	826
应交所得税	206.5
递延所得税资产（只考虑影响损益的）	借：143
递延所得税负债（只考虑影响损益的）	贷：76.25
所得税费用	139.75

【解析二】会计分录：



借：所得税费用 139.75

    递延所得税资产 143

    贷：递延所得税负债 76.25

        应交税费——应交所得税 206.5

【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 - 441) × 25% = 139.75 (万元)

【解析四】递延所得税费用 = -66.75 万元；

或：递延所得税收益 = 66.75 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

【解析七】资料③与资料⑬相关的递延所得税参照 (1) 理解，此处略。