

长按识别下方二维码关注“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



2025 年《中级会计实务》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	永久性差异
			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	资 产	账 面 价 值	小于	计 税 基 础	可抵扣差异
	-	转回可抵扣暂时性差异			大于		应纳税差异
应纳税暂时性差异	-	新增应纳税暂时性差异	负 债		大于		可抵扣差异
	+	转回应纳税暂时性差异			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 ×税率	递延所得税收益		税率修改时： 期末暂时性差异余额		

	贷	转回可抵扣暂时性差异 ×税率	递延所得税费用	×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
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 年期限年限平均法计提折旧，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	$13(3 + 10 + 20 - 6);$ $7 - 80;$ $2 - (100 + 100 + 40)$ $= - 293$
可抵扣暂时性差异	$+ ((1)180 + (4)20 + (6)30 + (5)130 + (16)450);$ $- ((9)20 + (10)80 + (11)100 + (12)100)$ $= + 510$
应纳税暂时性差异	$- (3)140 + (4)100 + (8)15 + (15)20$ $= - 5$
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 = $(1000 - 293) \times 25\% = 176.75$ (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)。