

## 第十六章 所得税

- △本章简介
- △考情分析
- △考试题型、分值、考点分布
- △知识点讲解



### ●考情分析

2016 年本章教材内容未发生实质性变化。本章在历年考试中既可以客观题形式出现，也可以主观题形式出现；本章既可以单独出题，也可以与资产负债表日后事项、前期差错更正等结合出题。

从历年考试情况来看，本章重点内容是资产、负债的计税基础、暂时性差异、应交所得税、递延所得税费用等的核算。

### 最近三年本章考试题型、分值、考点分布

题型	2015 年	2014 年	2013 年	考点
计算题	1 题 12 分	—	1 题 12 分	账面价值与计税基础的确认；暂时性差异的分析；递延所得税、所得税费用及应交所得税的确认与计量
合计	1 题 12 分	—	1 题 12 分	—

注：2014 年本章涉及考点为综合题，在第 19 章资产负债表日后事项中列示

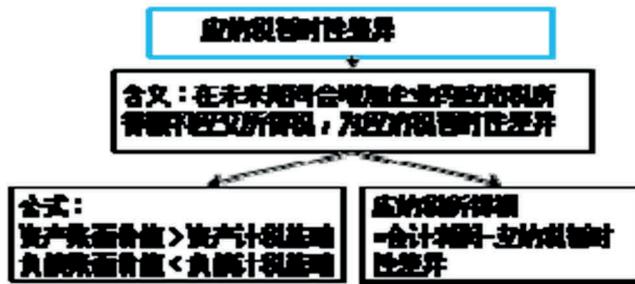
### 知识点一：所得税会计的核算程序及相关概念（★★）

**【历年考题涉及本知识点情况】**历年考题经常会涉及本知识点，主要为客观题，是以后各个知识点的基础。

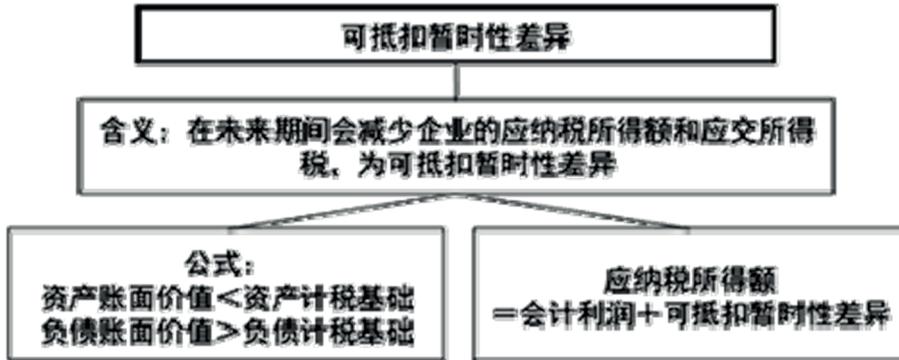
采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。核算过程：

- （一）确定产生暂时性差异的项目，比如固定资产、无形资产等；
- （二）确定资产或负债的账面价值及计税基础；
- （三）计算应纳税暂时性差异、可抵扣暂时性差异的期末余额；

## 1. 应纳税暂时性差异的期末余额



## 2. 可抵扣暂时性差异的期末余额



(四) 计算“递延所得税负债”、“递延所得税资产”科目的期末余额。

### 1. “递延所得税负债”科目的期末余额

=应纳税暂时性差异的期末余额×未来转回时的税率

### 2. “递延所得税资产”科目的期末余额

=可抵扣暂时性差异的期末余额×未来转回时的税率

(五) 计算“递延所得税资产”或“递延所得税负债”科目的发生额

### 1. “递延所得税负债”科目发生额=本期末余额-上期末余额

### 2. “递延所得税资产”科目发生额=本期末余额-上期末余额

(六) 计算所得税费用

所得税费用(或收益)=当期所得税费用(当期应交所得税)+递延所得税费用(-递延所得税收益)

## 知识点二：资产、负债计税基础(★★★)

【历年考题涉及本知识点情况】

本知识点既可以出客观题，也可以出综合题。考点是计算资产或负债的计税基础、计算可抵扣暂时性差异余额或应纳税暂时性差异余额，计算递延所得税负债或递延所得税资产，确认递延所得税费用、所得税费用，且本知识点是以后知识点的基础。

(一) 资产的计税基础

通常情况下，资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的，后续计量过程中因会计准则规定与税法规定不同，可能造成账面价值与计税基础的差异。

### 1. 固定资产

以各种方式取得的固定资产，初始确认时入账价值基本上是被税法认可的，即取得时其入账价值一般等于计税基础。

固定资产在持有期间进行后续计量时，会计与税收处理的差异主要来自于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的提取。

(1) 折旧方法、折旧年限不同产生的差异

企业会计准则规定，企业可以根据固定资产经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法，如可

以按照直线法计提折旧，也可以按照双倍余额递减法、年数总和法等计提折旧。税法一般会规定固定资产的折旧方法，除某些按照规定可以加速折旧的情况外（例如由于技术进步、产品更新换代较快的），基本上可以税前扣除的是按照直线法计提的折旧。

另外，税法还会规定每一类固定资产的最低折旧年限，而会计处理是按照企业会计准则规定，折旧年限是由企业按照固定资产能够为企业带来经济利益的期限估计确定的。因折旧年限的不同，也会产生固定资产账面价值与计税基础之间的差异。

(2) 因计提固定资产减值准备产生的差异。

持有固定资产的期间内，在对固定资产计提了减值准备以后，因所计提的减值准备不允许税前扣除，其账面价值下降，但计税基础不会随资产减值准备的提取而发生变化。因此，计提固定资产减值准备，也会产生其账面价值与计税基础的差异。

**【例·计算分析题】**甲公司适用的所得税税率为 25%。各年税前利润为 10000 万元。2014 年 6 月 30 日以 1000 万元购入并达到预定可使用状态的一项固定资产，甲公司在会计核算时估计其使用寿命为 5 年。按照适用税法规定，按照 10 年计算确定可税前扣除的折旧额。假定会计与税法均按年限平均法计提折旧，净残值均为零。所得税会计核算如下：

①2014 年末：

资产账面价值=1 000-1000/5×6/12=900（万元）

资产计税基础=1 000-1 000/10×6/12=950（万元）

可抵扣暂时性差异=950-900=50（万元）**【在未来期间会减少企业的应纳税所得额】**

2014 年末“递延所得税资产”余额=50×25%=12.5（万元）

2014 年末“递延所得税资产”发生额=12.5-0=12.5（万元）

2014 年末确认递延所得税费用=-12.5（万元）

2014 年应交所得税=(10 000+会计折旧 1 000/5×6/12-税法折旧 1 000/10×6/12)×25%=2512.5（万元）

2014 年末确认所得税费用=2 512.5-12.5=2500（万元）

借：所得税费用 2 500

    递延所得税资产 12.5

    贷：应交税费——应交所得税 2 512.5

②2015 年末：

资产账面价值=1 000-1 000/5×1.5=700（万元）

资产计税基础=1 000-1 000/10×1.5=850（万元）

累计可抵扣暂时性差异=850-700=150（万元）

2015 年末“递延所得税资产”余额=150×25%=37.5（万元）

2015 年末“递延所得税资产”发生额=37.5-12.5=25（万元）

2015 年末确认递延所得税费用=-25（万元）

2015 年应交所得税=(10 000+会计折旧 1 000/5-税法折旧 1 000/10)×25%=2 525（万元）

2015 年末确认所得税费用=2 525-25=2 500（万元）

**【例·计算分析题】**A 公司适用的所得税税率为 25%。2014 年 3 月 31 日取得的某项固定资产，成本为 5000 万元，使用年限为 10 年，会计采用年限平均法计提折旧，净残值为零。2015 年 12 月 31 日，估计该项固定资产的可收回金额为 3500 万元。税法规定，使用年限 10 年，该固定资产应采用双倍余额递减法计提折旧，净残值为零。各年 A 公司实现的利润总额为 10000 万元。所得税会计处理如下：

①2014 年末：

资产账面价值=5 000-5 000/10×9/12=5 000-375=4 625（万元）

资产计税基础=5 000-5 000×2/10×9/12=5 000-750=4 250（万元）

应纳税暂时性差异=4625-4250=375（万元）**【将于未来期间计入企业的应纳税所得额】**

2014 年末“递延所得税负债”余额=375×25%=93.75（万元）

2014 年末“递延所得税负债”发生额=93.75（万元）

2014 年末确认递延所得税费用 93.75 万元

②2015 年末:

2015 年 12 月 31 日, 该项固定资产计提减值准备前的账面价值  $5\ 000-375-5\ 000/10=4125$  (万元), 该账面价值大于其可收回金额 3 500 万元, 两者之间的差额应计提 625 万元的固定资产减值准备。

资产账面价值= $5\ 000-375-5\ 000/10-625=3\ 500$  (万元)

资产计税基础= $5\ 000-750-(5\ 000\times 2/10\times 3/12+4\ 000\times 2/10\times 9/12)=3\ 400$  (万元)

累计应纳税暂时性差异=100 (万元)

2015 年末“递延所得税负债”余额= $100\times 25\%=25$  (万元)

2015 年末“递延所得税负债”发生额= $25-93.75=-68.75$  (万元)

2015 年末确认递延所得税收益 68.75 万元

2015 年末应交所得税= $(10\ 000+\text{会计折旧 } 5\ 000/10+\text{减值准备 } 625-\text{税法折旧 } 850)\times 25\%=2\ 568.75$  (万元)

2015 年末确认所得税费用= $2\ 568.75-68.75=2\ 500$  (万元)

## 2. 无形资产

除 研究开发形成的无形资产以外, 取得的无形资产, 初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。

### (1) 研究开发形成的无形资产

对于 研究开发形成的无形资产, 会计准则规定有关 研究开发活动区分两个阶段, 研究阶段的支出应当费用化计入当期损益, 开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出应当资本化作为无形资产的成本。

税法中规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用, 未形成无形资产计入当期损益的, 在按照规定据实扣除的基础上, 按照研究开发费用的 50%加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150%计算每期摊销额。如该无形资产的确认不是产生于企业合并交易, 同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额, 则按照所得税准则的规定, 不确认有关暂时性差异的所得税影响。

**【例·计算分析题】**甲公司自 2014 年 1 月 1 日起自行研究开发一项新专利技术。适用的所得税税率为 25%。甲公司 2014 年与 2015 年实现利润总额均为 10 000 万元。税法规定, 研究开发支出未形成无形资产计入当期损益的, 按照研究开发费用的 50%加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150%摊销。

(1) 2014 年度研发支出为 1 500 万元, 其中费用化的支出为 500 万元, 资本化支出 1 000 万元。至 2014 年末尚未达到预定可使用状态。所得税会计处理如下:

2014 年年末:

研发支出账面价值=1 000 (万元)

研发支出计税基础= $1\ 000\times 150\%=1\ 500$  (万元)

可抵扣暂时性差异=500 (万元)

自行研发的无形资产研发过程中资本化研发支出在会计与税法上的差异, 既不影响应纳税所得额也不影响会计利润, 故不确认相关的递延所得税资产。

2014 年末应交所得税= $(10\ 000-500\times 50\%)\times 25\%=2\ 437.5$  (万元)

(2) 2015 年发生资本化支出 1 400 万元, 2015 年 7 月 1 日该项专利技术获得成功并取得专利权。甲公司预计该项专利权的使用年限为 10 年, 采用直线法进行摊销, 均与税法规定相同。所得税会计处理如下:

2015 年年末:

无形资产账面价值= $2\ 400-2\ 400/10\times 6/12=2\ 400-120=2\ 280$  (万元)

无形资产计税基础= $2\ 400\times 150\%-2\ 400\times 150\%/10\times 6/12=2\ 280\times 150\%=3\ 420$  (万元)

累计可抵扣暂时性差异= $3\ 420-2\ 280=1\ 140$  (万元)

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/817144135132006130>