

注册会计师 教材精讲班 会计

第十九章 所得税

【知识点 10】负债的计税基础和暂时性差异

负债项目	账面价值	计税基础
预计负债	根据或有事项准则确定	0（相关支出实际发生时允许税前扣除）；等于账面价值（相关支出实际发生时不允许税前扣除）
合同负债	根据收入准则确定	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。 【2022新增】
应付职工薪酬	根据职工薪酬准则确定	汇缴前不能支付 实际支付的职工薪酬合理或未超过限额，计税基础=0 实际支付的职工薪酬不合理或超过限额，计税基础≠0且<账面价值
		汇缴前能支付 实际支付的职工薪酬合理或未超过限额，计税基础=账面价值 实际支付的职工薪酬不合理或超过限额，计税基础=账面价值
职工教育经费	不超过工资薪金总额8%的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除	
其他负债	根据有关规定处理	一般等于账面价值（比如应付违法罚款、应付税收滞纳金等，相关费用不允许税前扣除）

【知识点 11】特殊项目的计税基础和暂时性差异

特殊项目	账面价值	计税基础
广告费业务 宣传费支出	计入当期损益，账面价值=0 （尚未支付时做负债考虑）	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；计税基础>0
可结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减	由于根据税法规定，使企业将来可以少缴税，因此虽然无税会差异，但是视同可抵扣暂时性差异	

【知识点 12】递延所得税负债的确认和计量

	项目	具体规定
应纳税暂时性差异	充分确认	除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；借方计入所得税费用、其他综合收益或商誉等
	不予确认	1. 商誉的初始确认 2. 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额 3. 与长期股权投资相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足特定条件的除外
	计量	1. 递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量 2. 相关的递延所得税负债不要求折现

【例题 19-9·多选题】 甲公司增发市场价值为 6 000 万元的本公司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、

负债的公允价值与其计税基础相比较形成应纳税暂时性差异 1 200 万元、可抵扣暂时性差异 400 万元；购买日，乙公司不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值 5 000 万元。

乙公司适用的所得税税率为 25%。甲公司有关会计处理正确的有（ ）。

- A. 确认商誉 1 000 万元
- B. 确认商誉 1 200 万元
- C. 确认因商誉产生的递延所得税负债 300 万元
- D. 不再进一步确认商誉的所得税影响

【答案】BD

【解析】甲公司合并成本=6 000（万元），不考虑递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值=5 000（万元），递延所得税资产=400×25%=100（万元），递延所得税负债=1 200×25%=300（万元），考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值=5 000+100-300=4 800（万元），商誉=6 000-4 800=1 200（万元），不确认所得税影响。

【例题·多选题】甲公司对出租的投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，适用的企业所得税税率为 25%。2×19 年 12 月 20 日，甲公司以 2 亿元购入一栋写字楼，并于 2×19 年 12 月 31 日以年租金 1 000 万元的合同价格出租给乙公司，甲公司于 2×20 年 1 月 1 日起开始收取租金。2×19 年 12 月 31 日、2×20 年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值分别为 2.20 亿元、2.22 亿元。企业所得税法规定，企业取得的该写字楼按 50 年、以年限平均法计提的折旧（不考虑净残值）可在计算应纳税所得额时扣除。

除上述交易或事项外，甲公司没有其他纳税调整事项，不考虑除企业所得税以外的其他相关税费及其他因素，下列各项关于甲公司对上述交易或事项会计处理的表述中，正确的有（ ）。（2021 年）

- A. 2×19 年实现利润总额 3 000 万元
- B. 2×20 年度实现利润总额 1 200 万元
- C. 2×20 年末递延所得税负债的账面余额为 650 万元
- D. 2×19 年末应确认其他综合收益 2 000 万元

【答案】BC

【解析】甲公司 2×19 年实现利润总额=22 000-20 000=2 000（万元），选项 A 错误；2×20 年度实现利润总额=1 000+（22 200-22 000）=1 200（万元），选项 B 正确；2×20 年末，甲公司该项投资性房地产账面价值为 22 200 万元，计税基础=20 000-20 000/50=19 600（万元），账面价值大于计税基础，形成的应纳税暂时性差异余额=22 200-19 600=2 600（万元），2×20 年末递延所得税负债的账面余额=2 600×25%=650（万元），选项 C 正确；甲公司 2×19 年 12 月 20 日以 2 亿元购入一栋写字楼，并于 2×19 年 12 月 31 日出租给乙公司，该写字楼属于投资性房地产，2×19 年末公允价值大于账面价值的差额，不确认其他综合收益，选项 D 错误。