

# 中级会计职称

## 中级会计实务

### 精讲班

(三) 其他已计提资产减值准备的各项资产

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
账面价值=取得成本 - 减值准备 计税基础=取得成本 <b>【结论】</b> 差异原因损益, 对方科目为所得税费用	会计利润 + 减值

(四) 交易性金融资产

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
账面价值=期末公允价值 计税基础=初始取得成本 <b>【税法规定:</b> 以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等, 持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额, 在实际处置或结算时计入。 <b>】</b> <b>【结论】</b> 差异原因损益, 对方科目为所得税费用	会计利润 ± 公允价值变动损益

例题 8

甲公司 2020 年 7 月以 520 000 元取得乙公司股票 50 000 股作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算, 2020 年 12 月 31 日, 甲公司尚未出售所持有乙公司股票, 乙公司股票公允价值为每股 12.4 元。税法规定, 资产在持有期间公允价值的变动不计入当期应纳税所得额, 待处置时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

分析

作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的乙公司股票在 2020 年 12 月 31 日的账面价值为 620 000 元 (12.4 × 50 000), 其计税基础为原取得成本不变, 即 520 000 元, 两者之间产生 100 000 元的应纳税暂时性差异。

例题 9

**【判断题】** (2021 年) 对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 企业不应对因公允价值变动形成的应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。( )

分析

**【答案】** ×

**【解析】** 企业应对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产因公允价值上升所形成的应纳税暂时性差异确认递延所得税负债。

例题 10

**【单选题】** (2020 年) 2×18 年 10 月 18 日, 甲公司用银行存款 3000 万元购入乙公司的股票, 分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×18 年 12 月 31 日该股票投资的公允价值为 3200 万元, 2×

19年12月31日该股票投资的公允价值为3250万元。甲公司适用的企业所得税税率为25%。19年12月31日，该股票投资的计税基础为3000万元。不考虑其他因素，甲公司对该股票投资公允价值变动应确认递延所得税负债的余额为（ ）万元。

A.12.5      B.62.5      C.112.5      D.50

分析

【答案】B

【解析】交易性金融资产的期末账面价值为3250万元，计税基础为3000万元，产生应纳税暂时性差异余额为250万元（3250-3000），应确认递延所得税负债余额为62.5万元（250×25%）。

（五）其他债权投资

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
账面价值=期末公允价值 计税基础=初始取得成本 公允价值变动计入其他综合收益。 因公允价值变动产生的暂时性差异确定递延所得税资产/负债的同时，调整其他综合收益，不影响当期所得税费用，不需要纳税调整。 <b>【结论】</b> 差异原因所有者权益其他综合收益，对方科目为其他综合收益	会计利润

（六）其他权益工具投资

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
账面价值=期末公允价值 <b>计税基础=初始取得成本</b> <b>公允价值变动</b> 计入其他综合收益，因公允价值变动产生暂时性差异确定递延所得税资产/负债的同时，调整其他综合收益，不影响当期所得税费用，不需要纳税调整。 <b>【结论】</b> 差异原因 <b>所有者权益其他综合收益</b> ，对方科目为 <b>其他综合收益</b>	——

例题 11

甲公司于2020年4月自公开市场以每股6元的价格取得A公司普通股200万股，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具核算（假定不考虑交易费用），2020年12月31日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股9元。按照税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算计入应纳税所得额。甲公司适用的所得税税率为25%，假定在未来期间不会发生变化。假定不考虑其他因素，终止确认时其他综合收益转入留存收益中的“利润分配”科目。

分析

甲公司在期末应进行的会计处理：

借：其他权益工具投资                   6 000 000  
     贷：其他综合收益                   6 000 000  
 借：其他综合收益                   1 500 000  
     贷：递延所得税负债               1 500 000

假定甲公司以后以每股11元的价格将该股票于2021年对外出售，结转该股票出售损益时：

借：银行存款	22 000 000	
贷：其他权益工具投资		18 000 000
利润分配——未分配利润		4 000 000
借：其他综合收益	4 500 000	
递延所得税负债	1 500 000	
贷：利润分配——未分配利润		6 000 000

#### 例题 12

【判断题】(2021 年) 企业在处置其他权益工具投资时，转回的该金融资产公允价值变动形成的递延所得税资产（或负债）应当直接计入所得税费用。（    ）

#### 分析

【答案】×

【解析】处置其他权益工具投资时，转回的该金融资产公允价值变动形成的递延所得税资产（或负债），应通过“其他综合收益”科目核算。

#### (七) 投资性房地产

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
公允价值模式下： 账面价值=期末公允价值 计税基础=取得成本 - 税法累计折旧/摊销 <b>【税法只认可投资性房地产的成本计量模式】</b> <b>【结论】差异原因</b> 1. 公允价值变动+税法折旧导致对方科目为 <b>所得税费用</b> 2. 转换时贷方差额确认 <b>其他综合收益</b> ，对方科目为 <b>其他综合收益</b>	会计利润 ± 公允价值变动损益 - 税法（当期）折旧/摊销
成本模式下，同固定资产/无形资产	

#### 例题 13

甲公司的 C 建筑物于 2018 年 12 月 30 日投入使用并直接出租，成本为 6 800 000 元，甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2020 年 12 月 31 日，已出租 C 建筑物累计公允价值变动收益为 1 200 000 元，其中本年度公允价值变动收益为 500 000 元。根据税法规定，已出租 C 建筑物以历史成本扣除按税法规定计提折旧后作为其计税基础，折旧年限为 20 年，净残值为零，自投入使用的次月起年限平均法计提折旧。

#### 分析

2020 年 12 月 31 日，该投资性房地产的账面价值为 8 000 000 元，计税基础为 6 120 000 元（6 800 000 - 6 800 000 ÷ 20 × 2）。该投资性房地产账面价值与其计税基础之间的差额 1 880 000 元将计入未来期间的应纳税所得额，形成未来期间企业所得税税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。

#### 例题 14

【单选题】(2022 年) 甲公司适用的企业所得税税率为 25%。2×20 年 12 月 31 日，甲公司一项以公允价值模式计量的投资性房地产的账面价值为 600 万元，计税基础为 580 万元，2×21 年 12 月 31 日，该投资性房地产的账面价值为 620 万元，计税基础为 500 万元。不考虑其他因素，2×21 年 12 月 31 日，甲公司递延所得税负债的期末余额是（    ）万元。

- A.20
- B.5

C.30

D.25

分析

**【答案】** C

**【解析】** 2×21年12月31日，甲公司递延所得税负债的期末余额=  $(620-500) \times 25\%=30$  (万元)，选项 C 正确。