

2025年《中级会计实务》 专题课

主讲：花花老师



专题四

所得税





所得税的底层逻辑

★**所得税费用**=当期所得税+递延所得税

★**应交所得税（当期所得税）**的计算

应交所得税=应纳税所得额×所得税税率

应纳税所得额=税前会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

★**递延所得税** =（当期递延所得税负债期末余额-当期递延所得税负债期初余额） -（当期递延所得税资产的期末余额-当期递延所得税资产的期初余额）



考点1·资产的账面价值与计税基础

资产的计税基础是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额，即某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。



项目	账面价值与计税基础
固定资产	账面价值 = 初始成本 - 累计折旧 - 固定资产减值准备 计税基础 = 初始成本 - 按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额
无形资产	(1) 外购 账面价值 = 初始成本 - 累计摊销 - 无形资产减值准备 (使用寿命有限) 或 = 初始成本 - 无形资产减值准备 (使用寿命不确定) 计税基础 = 初始成本 - 按照税法规定计算确定的累计摊销
	(2) 自行研发 账面价值 = 初始成本 - 累计摊销 - 无形资产减值准备 (使用寿命有限) 或 = 初始成本 - 无形资产减值准备 (使用寿命不确定) 计税基础 = 初始成本 × 200% - 按照税法规定计算确定的累计摊销



项目	账面价值与计税基础
投资性房地产	<p>(1) 以成本模式进行后续计量</p> <p>账面价值 = 初始成本 - 投资性房地产累计折旧（或摊销） - 投资性房地产减值准备</p> <p>计税基础 = 初始成本 - 按照税法规定计算的投资性房地产累计折旧（或摊销）</p>
	<p>(2) 以公允价值模式进行后续计量</p> <p>账面价值 = 期末公允价值</p> <p>计税基础 = 初始成本 - 按税法规定计算的投资性房地产累计折旧（或摊销）</p>



项目	账面价值与计税基础
交易性金融资产	账面价值=期末的公允价值，公允价值变动计入公允价值变动损益， 计税基础=取得时成本（税法不承认公允价值变动）
其他债权投资	账面价值=期末的公允价值，公允价值变动计入其他综合收益， 计税基础=取得时的成本





【提示】

自行研发无形资产，符合加计扣除规则的（现行的加计扣除比率为 100%），产生的差异为可抵扣暂时性差异，不确认递延所得税。



【练一练·单选题】

甲公司 2023 年 12 月 1 日购入的一项环保设备，原价为 1000 万元，使用年限为 10 年，会计处理时按照直线法计提折旧，税法规定按双倍余额递减法计提折旧，设备净残值为 0。2023 年末甲公司对该项固定资产计提了 80 万元的固定资产减值准备。2024 年末该设备的计税基础是（ ）万元。

- A.640
- B.720
- C.800
- D.560



【答案】 C

【解析】 按税法规定应采用双倍余额递减法折旧，双倍余额递减法下 2024 年折旧额 $=1000 \times 20\% = 200$ （万元）；2024 年末的计税基础 $=1000 - 200 = 800$ （万元）。

提示：该设备 2023 年末的账面价值 = 原值 1000 - 折旧 100 - 减值 80 = 820（万元）。



【练一练·单选题】

2×22年12月31日，甲公司将自用办公楼出租给乙公司使用，甲公司采用公允价值模式计量投资性房地产。当日，该办公楼的原值为10000万元，已计提折旧20年，每年计提折旧额为100万元，与税法一致。当日，该投资性房地产公允价值为12000万元，2×23年12月31日该办公楼的公允价值为12500万元。不考虑其他因素，该投资性房地产2×23年12月31日的计税基础是（ ）万元。

- A.7900
- B.8000
- C.12000
- D.12500



【答案】 A

公允价值模式计量的投资性房地产，账面价值 = 期末公允价值；计税基础 = 原值 - 按税法标准累计折旧（摊销）。

本题中，该投资性房地产 2×23 年 12 月 31 日的计税基础 = $10000 - 100 \times (20 + 1) = 7900$ （万元），



考点2·负债的账面价值与计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定予以抵扣的金额。

项目	计税基础
预计负债	(1) 提供产品质量保证、亏损合同和重组义务： 计税基础 = 账面价值 - 未来实际发生时可全额扣除 = 0 【提示】税法规定相关支出在 实际发生时允许税前扣除
	(2) 债务担保等： 计税基础 = 账面价值 - 0 = 账面价值 【提示】债务担保确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生 均不允许税前扣除



项目	计税基础
合同负债	计税基础 = 账面价值（收入确认时点，税法与会计规定相同） 计税基础 = 0（收入确认时点，税法与会计规定不同）
应付职工薪酬	计税基础 = 允许税前扣除的合理部分（当期超标支出不可以扣除的，未来可以扣除） 计税基础 = 账面价值（当期和未来都不可以扣除：永久性差异）
其他负债	计税基础 = 账面价值 【提示】罚款和滞纳金当期支出，当期和未来都不可以抵扣（永久性差异）





【小技巧】负债计税基础的判定：

负债计税基础

0

税法与会计规定不一致（暂时）

账面价值

税法与会计规定一致

税法与会计规定不一致（永久）



【练一练·单选题】

甲公司 2023 年因销售商品提供 3 年的保修服务，在当年确认了 200 万元预计负债，当年度实际发生产品质量保证费用 90 万元。税法规定，产品质量保证费用在实际发生时允许税前扣除，则 2023 年 12 月 31 日该项负债的计税基础为（ ）万元。

A.0

B.120

C.200

D.190

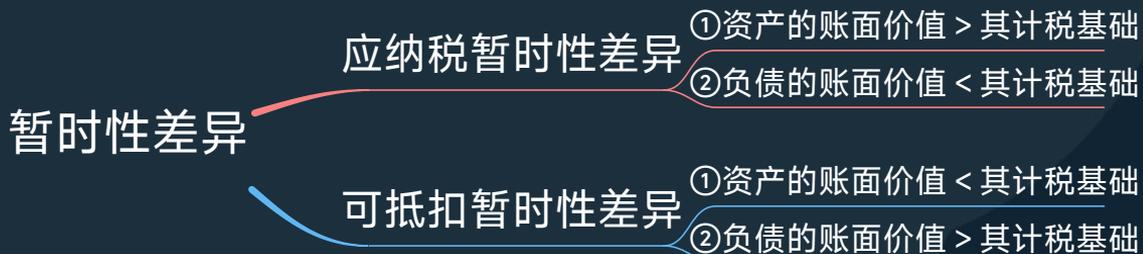


【答案】 A

【解析】 2023年12月31日该项预计负债的计税基础
= 账面价值 - 未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可
予抵扣的金额 = 110 - 110 = 0。



考点3 · 暂时性差异



(未来多交税)

递延所得税负债

递延所得税资产

(未来少交税)



★ 应纳税暂时性差异：未来应纳税，本期不需纳税，故未来需纳税调增，本期纳税调减；

★ 可抵扣暂时性差异：未来可抵扣，本期需纳税，故未来需纳税调减，本期需纳税调增。



【提示】特殊项目产生的暂时性差异：

- 1.可结转以后抵扣的**超标广宣费**；
- 2.可结转以后抵扣的**未弥补亏损**。



【练一练·单选题】

甲公司2024年年末应收账款账面余额为800万元，已提坏账准备100万元，假定税法规定，已提坏账准备在实际发生损失前不得税前扣除。则2022年年末产生的暂时性差异为（ ）。

- A、应纳税暂时性差异800万元
- B、可抵扣暂时性差异700万元
- C、应纳税暂时性差异900万元
- D、可抵扣暂时性差异100万元



【答案】 D

【解析】 资产的账面价值700万元 < 计税基础800万元，
产生可抵扣暂时性差异100万元。



考点4·递延所得税负债的确认和计量

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：

(1) 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，准则中明确不确认的除外；

(2) 递延所得税负债对应的科目有：**其他综合收益、资本公积、留存收益、商誉、所得税费用**



本期应确认的递延所得税负债 = 本期应纳税暂时性差异
的期末余额 × 未来转回时的所得税税率 - 期初递延所得税
负债余额



考点5·递延所得税资产的确认和计量

本期应确认的递延所得税资产 = 本期可抵扣暂时性差异的期末余额 × 未来转回时的所得税税率 - 期初递延所得税资产余额。



【提示】

- (1) 递延所得税资产的确认是有条件的，应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。
- (2) 递延所得税资产的减值是可以转回的，转回时的分录与计提时反向。





【提示】

不能确认递延所得税的特殊项目

1. **自行研究开发形成的无形资产**，初始确认金额与其计税基础不同，产生的可抵扣暂时性差异，不确认递延所得税资产。

原因：该交易或事项不是企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额。

2. **非同一控制下企业合并，免税合并情况下，商誉**账面价值和计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。



考点6 · 所得税费用的确认和计量

项目	具体内容
当期所得税	<p>(1) 应纳税所得额 = 税前会计利润 + 当期发生的可抵扣暂时性差异 - 当期发生的应纳税暂时性差异 + 当期转回的应纳税暂时性差异 - 当期转回的可抵扣暂时性差异 ± 其他调整</p> <p>(2) 当期所得税 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 抵免 / 减免税额</p>
递延所得税	<p>递延所得税 = 当期递延所得税负债的增加 + 当期递延所得税资产的减少 - 当期递延所得税负债的减少 - 当期递延所得税资产的增加</p> <p>【提示】直接计入“所有者权益”“商誉”中的递延所得税资产或递延所得税负债，不影响“递延所得税费用”</p>
所得税费用	所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税





【小技巧】

所得税费用 = (利润总额 ± 永久性差异) × 所得税税率



会计分录为：

借：所得税费用（倒挤）

 递延所得税资产（新增）

 递延所得税负债（转回）

贷：应交税费——应交所得税（当期应纳所得税）

 递延所得税资产（转回）

 递延所得税负债（新增）



【练一练·单选题】

2023年，甲公司当期应交所得税15800万元，递延所得税资产本期净增加320万元（其中20万元对应其他综合收益），递延所得税负债未发生变化，不考虑其他因素，2023年利润表应列示的所得税费用金额为（ ）万元。

- A.15480
- B.16100
- C.15500
- D.16120



【答案】 C

【解析】 2023 年利润表中列示的所得税费用 = 应交所得税 + 递延所得税费用（不包括计入所有者权益的）
 $= 15800 - (320 - 20) = 15500$ （万元）。



【练一练·单选题】

2024年12月31日，甲公司因以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的公允价值变动，分别确认了15万元的递延所得税资产和23万元的递延所得税负债。甲公司当期应交所得税的金额120万元。假定不考虑其他因素，该公司2024年度利润表所得税费用项目应列示的金额为（ ）万元。

- A、105
- B、128
- C、120
- D、123



【答案】 A

【解析】 该公司2024年度利润表所得税费用项目应列示的金额=120-15=105（万元）。



所得税

递延所得税

第一步 计算 账面价值
计税基础

口诀：资产长（账面） 大记（计税） 住应纳税

第二步 比较

应纳税暂时性差异

资产：账面价值 > 计税基础

负债：账面价值 < 计税基础

可抵扣暂时性差异

资产：账面价值 < 计税基础

负债：账面价值 > 计税基础

第三步 定性

递延所得税负债

递延所得税资产

注意：算出来的是应有余额，还要和账上已有余额比较，确定本期增加或减少额

第四步 对方科目

影响损益：所得税费用

不影响损益：其他综合收益、资本公积等

当期所得税
(应交税费——应交所得税)

应纳税所得额

利润总额

+ 纳税调增

影响利润的可抵扣暂时性差异

行政罚款、税收滞纳金等

准予以后年度结转抵扣的超标支出

- 纳税调减

影响利润的应纳税暂时性差异

国债利息收入等

所得税税率



【练一练·计算分析题】

甲公司适用的企业所得税税率为 25%，预计未来期间所得税税率保持不变，预计未来期间有足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异。2023 年 1 月 1 日，递延所得税资产和递延所得税负债的余额均为零，甲公司 2023 年涉及纳税调整的交易或事项如下。

资料一：2023 年 1 月 1 日，甲公司对初始入账成本为 500 万元的行政管理用固定资产开始计提折旧，会计上使用年限为 10 年，预计净残值为 0，采用年限平均法计提折旧。税法上的初始入账价值、折旧年限和净残值与会计一致，税法规定采用双倍余额递减法计提折旧。



资料二：2023年6月30日，甲公司与乙公司签订一项销售商品合同，当日预收账款20万元。合同约定，该批商品将于2024年1月10日交货。税法规定，在收到货款时计入当年的应纳税所得额。

资料三：甲公司对其销售的商品作出承诺，商品售出后1年内如出现非意外事件造成的商品质量问题，甲公司免费提供售后服务，该服务不属于单项履约义务。2023年按照销售额计提预计负债15万元，当年实际发生产品保修费用11万元，均采用银行存款支付，预计负债期末余额为4万元。税法规定实际发生产品售后服务费时允许税前扣除。



资料四：甲公司当年实现利润总额 900 万元。
本题不考虑相关税费及其他因素。



要求：

(1) 根据资料一，计算 2023 年 12 月 31 日固定资产的账面价值和计税基础，并编制相关递延所得税资产或负债的会计分录。

(2) 根据资料二，编制甲公司收取货款和确认递延所得税影响的会计分录。

(3) 根据资料三，计算甲公司 2023 年 12 月 31 日预计负债的计税基础，编制与预计负债、递延所得税相关的会计分录。

(4) 计算甲公司 2023 年应交所得税和所得税费用的金额。



资料一：2023年1月1日，甲公司对初始入账成本为500万元的行政管理用固定资产开始计提折旧，会计上使用年限为10年，预计净残值为0，采用年限平均法计提折旧。税法上的初始入账价值、折旧年限和净残值与会计一致，税法规定采用双倍余额递减法计提折旧。

(1) 根据资料一，计算2023年12月31日固定资产的账面价值和计税基础，并编制相关递延所得税资产或负债的会计分录。



资料二：2023年6月30日，甲公司与乙公司签订一项销售商品合同，当日预收账款20万元。合同约定，该批商品将于2024年1月10日交货。税法规定，在收到货款时计入当年的应纳税所得额。

(2) 根据资料二，编制甲公司收取货款和确认递延所得税影响的会计分录。



资料三：甲公司对其销售的商品作出承诺，商品售出后 1 年内如出现非意外事件造成的商品质量问题，甲公司免费提供售后服务，该服务不属于单项履约义务。2023 年按照销售额计提预计负债 15 万元，当年实际发生产品保修费用 11 万元，均采用银行存款支付，预计负债期末余额为 4 万元。税法规定实际发生产品售后服务费时允许税前扣除。

(3) 根据资料三，计算甲公司 2023 年 12 月 31 日预计负债的计税基础，编制与预计负债、递延所得税相关的会计分录。



资料四：甲公司当年实现利润总额 900 万元。

(4) 计算甲公司 2023 年应交所得税和所得税费用的金额。



【参考答案】

(1) 固定资产的账面价值 = $500 - 500/10 = 450$ (万元) ;
计税基础 = $500 - 500 \times 2/10 = 400$ (万元) 。

借：所得税费用 12.5

贷：递延所得税负债 12.5 [$(450 - 400) \times 25\%$]

(2)

借：银行存款 20

贷：合同负债 20

借：递延所得税资产 5 ($20 \times 25\%$)

贷：所得税费用 5



(3) 预计负债的计税基础 = $4 - 4 = 0$ 。

计提时：

借：主营业务成本 15

 贷：预计负债 15

当年实际发生时：

借：预计负债 11

 贷：银行存款 11

借：递延所得税资产 1

 贷：所得税费用 1 ($4 \times 25\%$)



(4) 应交所得税 = $[900 - (450 - 400) + 20 + 4]$
 $\times 25\% = 218.5$ (万元) ;

所得税费用 = $900 \times 25\% = 225$ (万元) , 或 $218.5 + 12.5$
 $- 5 - 1 = 225$ (万元) 。





中 级 必 过 ！

