

专题七
所得税 政府补助
教材架构

所得税	资产负债表债务法	①确定账面价值 ②确定计税基础 ③比较差异，并确定当期递延所得税资产/负债 ④确定应纳税所得额 ⑤确定所得税费用	
	常见的差异分析	①固定资产 ②无形资产 ③以公允价值计量的金融资产 ④投资性房地产	⑤预计负债 ⑥合同负债 ⑦应付职工薪酬 ⑧应交罚款或滞纳金

教材架构

所得税	特殊项目差异分析	①本年度超标准列支的广告费和业务宣传费、职工教育经费 ②可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减
	递延所得税负债/资产的确认与计量	

教材架构

所得税	税率变动	应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量。
	当期所得税	应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额
	递延所得税费用	当期递延所得税负债净增加额-当期递延所得税资产净增加额。如结果为负则为递延所得税收益。
	所得税费用	当期所得税±递延所得税费用/收益

教材架构

政府补助	概念	从政府无偿取得		
	会计处理	与资产相关		①总额法②净额法
		与收益相关	补偿已发生的	
			补偿以后发生的	
		政府补助退回		

【例题■多选题】下列各项资产和负债中，可能形成暂时性差异的有（ ）。

- A. 使用寿命不确定的无形资产
- B. 已计提减值准备的固定资产
- C. 已确认公允价值变动损益的交易性金融资产
- D. 因违反税法规定应缴纳但尚未缴纳的滞纳金

【答案】ABC

【解析】选项 D，因违反税法规定应缴纳的滞纳金，税法不允许扣除，属于永久性差异。

【例题■多选题】下列各项中，能够产生应纳税暂时性差异的有（ ）。

- A. 账面价值大于其计税基础的资产
- B. 账面价值小于其计税基础的负债
- C. 超过税法扣除标准的业务宣传费
- D. 按税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损

【答案】AB

【解析】选项 C、D 仅能产生可抵扣暂时性差异。

【提示】常见差异

项目		账面价值	计税基础
固定资产		原值-折旧-减值	原值-税法折旧
无形资产	外购	原值-摊销-减值	原值-税法摊销
	自行研发	初始计量：原值	初始计量：原值×175%
		产生可抵扣差异，但不确认递延所得税资产 后续计量：对于因无形资产加计扣除产生的差异不确认递延所得税资产，对于因摊销方法、摊销年限及减值产生的差异应确认递延所得税资产/负债。	

项目		账面价值	计税基础
公允价值计量的金融资产		期末公允价值	取得成本
		交易性金融资产：所得税费用 其他权益工具投资/其他债权投资：其他综合收益	
投资性房地产	成本模式	初始成本-折旧/摊销-减值	初始成本-按税法规定计提的累计折旧/摊销
	公允模式	期末公允价值	

项目		账面价值	计税基础
预计负债	将来可抵扣	初始金额	0
	将来不允许抵扣	账面价值=计税基础，如债务担保	
合同负债	①账面价值=计税基础（会计/税法均不确认收入）		
	②计税基础=0（会计不确认收入，税法确认收入）		

项目		
应付职工薪酬	合理的工资薪金、福利费等	允许扣除，不产生差异
	超过标准的工资薪金	产生永久性差异
	超过 14%的职工福利费	
	超过 2%的工会经费	
	超过 8%的职工教育经费	产生可抵扣暂时性差异
应交的罚款或滞纳金	计税基础=账面价值	产生永久性差异

【例题▪单选题】甲公司 2018 年因债务担保于当期确认了 100 万元的预计负债。税法规定，有关债务担保的支出不得税前列支。下列关于甲公司该事项说法正确的是（ ）。

- A. 产生的暂时性差异为 0
- B. 产生可抵扣暂时性差异 100 万元
- C. 产生应纳税暂时性差异 100 万元
- D. 不调整应纳税所得额

【答案】A

【解析】预计负债账面价值=100（万元），计税基础=账面价值 100-未来可抵扣金额 0=100（万元），产生永久性差异。调整当期应纳税所得额。

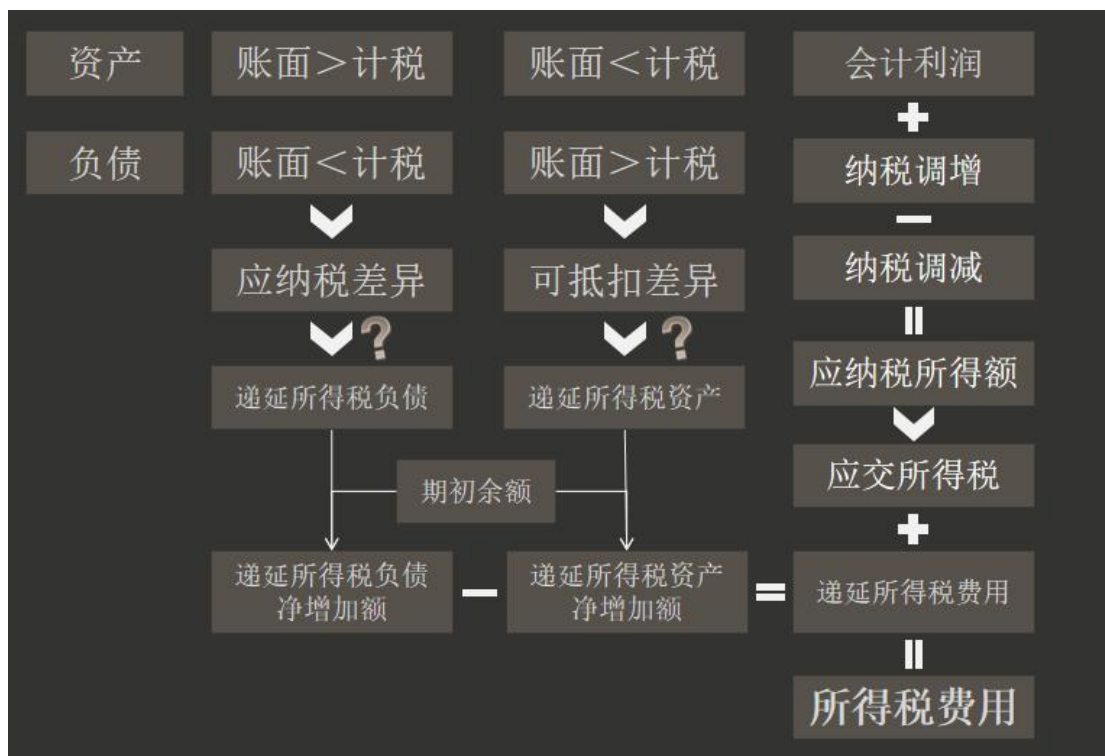
【例题▪多选题】下列各项负债中，其计税基础不为零的有（ ）。

- A. 因欠税产生的应交税款滞纳金
- B. 因购入存货形成的应付账款
- C. 因确认保修费用形成的预计负债
- D. 为职工计提的超过税法扣除标准的应付养老保险金

【答案】ABD

【解析】负债的计税基础为负债的账面价值减去未来期间可以税前列支的金额。选项 C，企业因保修费用确认的预计负债，税法允许在以后实际发生时税前列支，即该预计负债的计税基础=账面价值-未来期间税前列支的金额=0。

【提示】所得税费用计算流程



【例题·多选题】A 公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润均为 1000 万元。税法规定，各项资产减值准备不允许税前扣除。2018 年转回以前年度计提的坏账准备 100 万元。下列关于 A 公司 2018 年有关所得税的会计处理正确的有（ ）。

- A. 纳税调整减少 100 万元
- B. 2018 年产生应纳税暂时性差异 100 万元
- C. 2018 年确认递延所得税资产贷方发生额 25 万元
- D. 2018 年确认递延所得税费用 25 万元

【答案】ACD

【解析】选项 A，计提的坏账准备纳税调整增加，转回以前年度计提的坏账准备则纳税调整减少；选项 B，2018 年应是转回可抵扣暂时性差异 100 万元；选项 C、D，借记“所得税费用”，贷记“递延所得税资产”25 万元。

【例题·多选题】企业因下列事项确认的递延所得税，可能计入利润表“所得税费用”的有（ ）。

- A. 其他债权投资因资产负债表日公允价值变动产生的暂时性差异
- B. 交易性金融资产因资产负债表日公允价值变动产生的暂时性差异
- C. 交易性金融负债因资产负债表日公允价值变动产生的暂时性差异
- D. 公允价值模式计量的投资性房地产因资产负债表日公允价值变动产生的暂时性差异

【答案】BCD

【解析】其他债权投资期末公允价值变动的金额应计入其他综合收益，由此产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入其他综合收益，不构成利润表中的所得税费用。

【例题·多选题】企业持有的采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础会产生差异，如果拟长期持有该项投资，正确的会计处理有（ ）。

- A. 因初始投资成本的调整产生的暂时性差异，预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响，故不确认递延所得税
- B. 因确认投资损益产生的暂时性差异，由于在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，不

存在对未来期间的所得税影响，故不确认递延所得税

C. 因确认应享有被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下预计未来期间不会转回，故不确认递延所得税

D. 如果持有意图由长期持有转变为拟近期出售，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响

【答案】ABCD

【解析】①在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响。

②对于采用权益法核算的长期股权投资，在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。

【例题▪ 单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%。2017 年 12 月 31 日，甲公司交易性金融资产的计税基础为 2000 万元，账面价值为 2200 万元，“递延所得税负债”余额为 50 万元。2018 年 12 月 31 日，该交易性金融资产的公允价值为 2300 万元。2018 年税前会计利润为 1000 万元。2018 年甲公司确认的递延所得税费用是（ ）万元。

A. -25

B. 25

C. 75

D. -75

【答案】B

【解析】2018 年年末账面价值=2300 万元，计税基础=2000 万元

产生应纳税暂时性差异=300；

2018 年年末递延所得税负债余额=300×25%=75

2018 年递延所得税负债净增加额=75-50=25

确认递延所得税费用为 25 万元。

当期应交所得税=1000-（2300-2200）=225

借：所得税费用 250

贷：递延所得税负债 25

应交税费—应交所得税 225

【例题▪ 单选题】甲公司适用的所得税税率为 25%，其 2018 年收到与资产相关的政府补助 160 万元，相关资产至年末尚未开始计提折旧，税法规定此补助应于收到时确认为当期收益。甲公司 2018 年利润总额为 1000 万元，假定递延所得税资产、递延所得税负债年初余额均为零，未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。下列关于甲公司 2018 年所得税的会计处理中，不正确的是（ ）。

A. 负债的计税基础为 0

B. 确认递延所得税资产 40 万元

C. 确认递延所得税负债 40 万元

D. 确认应交所得税 290 万元

【答案】C

【解析】甲公司将收到的政府补助确认为递延收益，此时负债的账面价值为 160 万元，负债的计税基础=0，

递延所得税资产=160×25%=40（万元）；

应交所得税=（1000+160）×25%=290（万元）。

借：所得税费用 250

递延所得税资产 40

贷：应交税费—应交所得税 290

【例题·单选题】A公司适用的所得税税率为25%，为开发新技术2018年发生研发支出1800万元，其中资本化部分为1000万元。2018年7月1日达到预定可使用状态，预计使用年限为10年，采用直线法摊销。税法规定企业开展研发活动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75%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的175%摊销；税法规定的摊销年限和方法与会计相同。2018年年末A公司有关该无形资产所得税的会计处理，表述不正确的是（ ）。

- A. 资产账面价值为950万元
- B. 资产计税基础为1662.5万元
- C. 可抵扣暂时性差异为712.5万元
- D. 应确认递延所得税资产178.13万元

【答案】D

【解析】2018年7月1日

账面价值=1000，

计税基础=1000×175%=1750，产生可抵扣差异750，但不确认递延所得税资产

2018年末

账面价值=1000-1000/10/2=950；

计税基础=1000×175%-1000×175%/10/2=1662.5（万元）；

产生可抵扣暂时性差异=1662.5-950=712.5（万元）；

但不确认递延所得税资产。

【例题·单选题】B公司适用的所得税税率为25%。B公司于2017年12月31日将某自用办公楼用于对外出租，该办公楼的原值为1000万元，预计使用年限为20年。转为投资性房地产之前，已使用5年，按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转换日办公楼的账面价值750万元，与公允价值相同，B公司采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。同时，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，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。该项投资性房地产在2018年12月31日的公允价值为1700万元。2018年12月31日，B公司应确认的递延所得税负债发生额为（ ）万元。

- A. 250
- B. 0
- C. 237.5
- D. 175

【答案】A

【解析】2018年年末

账面价值=1700，计税基础=750-1000/20=700，

产生1000万元的应纳税暂时性差异，

应确认递延所得税负债期末余额=1000×25%=250，

因此应确认递延所得税负债发生额=250-0=250。

【例题·单选题】甲公司2017年1月1日成立，2017年和2018年免征企业所得税，从2019年起，适用的所得税税率为25%。甲公司2017年开始摊销无形资产，2017年12月31日其账面价值为900万元，计税基础为1200万元；2018年12月31日，账面价值为540万元，计税基础为900万元。假定资产负债表日有确凿证据表明未来期间能够产生足够的应纳税所得额，用来抵扣可抵扣暂时性差异，甲公司2018年应确认的递延所得税收益为（ ）万元。

- A. 0
- B. 15
- C. 90

D. -15

【答案】B

【解析】递延所得税的金额应该按转回期间的所得税税率来计算。2017 年和 2018 年为免税期，不需要缴纳所得税，不确认应交所得税，但仍然要确认递延所得税。

2017 年递延所得税资产的期末余额 = $(1200 - 900) \times 25\% = 75$

2018 年递延所得税资产的期末余额 = $(900 - 540) \times 25\% = 90$

2018 年应确认的递延所得税资产 = $90 - 75 = 15$ (万元)，

故递延所得税收益为 15 万元 (如问递延所得税费用则为 -15)。

【例题■ 单选题】甲公司 2018 年实现利润总额 700 万元，适用的所得税税率为 25%。当年发生的与所得税相关的事项如下：接到环保部门的通知支付罚款 9 万元，业务宣传费超支 14 万元，国债利息收入 28 万元，年初“预计负债—产品质量担保费”余额为 30 万元，当年提取产品质量担保费 20 万元，实际发生 8 万元的产品质量担保费。税法规定，企业因违反国家有关法律法规支付的罚款和滞纳金，计算应纳税所得额时不允许税前扣除；业务宣传费超支部分可以结转下年扣除；国债利息收入免征所得税；与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。根据上述资料，不考虑其他因素，甲公司 2018 年净利润为 () 万元。

A. 523.25 B. 525 C. 529.75 D. 700

【答案】C

【解析】

当期应交所得税 = $(700 + 9 + 14 - 28 + 20 - 8) \times 25\% = 176.75$

业务宣传费用确认递延所得税资产 = $14 \times 25\% = 3.5$

预计负债期末余额 = $30 + 20 - 8 = 42$ ，计税基础为 0

产生可抵扣差异 = 42，确认递延所得税资产 = $(42 - 30) \times 25\% = 3$

所得税费用 = $176.75 - 3.5 - 3 = 170.25$

借：所得税费用 170.25

递延所得税资产 6.5

应交税费—应交所得税 176.75

净利润 = $700 - 170.25 = 529.75$

【例题■ 多选题】甲公司 2018 年 10 月 19 日购入某公司股票作为交易性金融资产核算，其入账成本 1200 万元，2018 年 12 月 31 日股票的公允价值为 1400 万元，2019 年 12 月 31 日股票的公允价值为 1100 万元。甲公司适用的所得税税率为 25%，根据税法规定，资产在持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。不考虑其他因素，则下列会计处理正确的有 ()。

A. 2018 年 12 月 31 日应确认递延所得税负债 50 万元

B. 2019 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 25 万元

C. 2019 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产 75 万元

D. 2019 年 12 月 31 日应转回递延所得税负债 50 万元

【答案】ABD

【解析】2018 年 12 月 31 日资产的账面价值为 1400 万元，计税基础为 1200 万元，应确认递延所得税负债 = $(1400 - 1200) \times 25\% = 50$ (万元)；2019 年 12 月 31 日资产的账面价值为 1100 万元，计税基础 1200 万元，应确认递延所得税资产 = $(1200 - 1100) \times 25\% = 25$ (万元)，同时转回原已确认的递延所得税负债 50 万元。

【例题■ 单选题】2019 年 8 月 1 日甲公司购入乙公司股票 1200 万股作为其他权益工具投资核算，每股购买价款为 8 元，共支付交易费用 10 万元。12 月 31 日乙公司股票收盘价格

为 9.2 元/股。甲公司 2019 年适用的所得税税率为 25%，2020 年开始执行高新技术企业所得税税率 15%，税法规定，资产在持有期间公允价值变动不计入当期应纳税所得额。则甲公司 2019 年 12 月 31 日因其他权益工具投资应确认（）。

- A. 所得税费用 1430 万元
- B. 所得税费用 1072.5 万元
- C. 其他综合收益 1224 万元
- D. 其他综合收益 1215.5 万元

【答案】D

【解析】2019 年末账面=1200×9.2=11040，

计税基础=1200×8+10=9610

递延所得税负债发生额=(11040-9610)×15%=214.5

其他权益工具投资公允价值变动计入其他综合收益，由于公允价值变动确认的递延所得税也计入其他综合收益。

借：其他权益工具投资—公允价值变动 1430

贷：其他综合收益 1430

借：其他综合收益 214.5

贷：递延所得税负债 214.5

【例题·单选题】甲公司 2018 年 12 月计入成本费用的工资总额为 400 万元，至 2018 年 12 月 31 日尚未支付。假定按照税法规定，当期计入成本费用的 400 万元工资支出中，可予税前扣除的金额为 300 万元，其余 100 万元属于永久性差异。甲公司所得税税率为 25%。假定甲公司税前会计利润为 1000 万元。不考虑其他纳税调整事项，甲公司 2018 年确认的递延所得税金额为（）万元。

- A. 0
- B. 250
- C. 275
- D. 25

【答案】A

【解析】应付职工薪酬的账面价值=400 万元，计税基础=400-0=400（万元），账面价值与计税基础相等，不形成暂时性差异。

【例题·单选题】2019 年 1 月 1 日甲公司向乙公司增发普通股 8000 万股作为支付对价取得乙公司 100%的净资产，股票公允价值为 3.5 元/股，乙公司可辨认净资产的账面价值为 25000 万元，公允价值为 26000 万元（即符合免税条件），乙公司法人资格注销。根据税法规定此项吸收合并纳税人可以选择按特殊性税务处理（即免税合并），假定乙公司原股东选择按特殊性税务处理，双方适用的所得税税率均为 25%，则因吸收合并产生的商誉而确认的递延所得税负债为（）万元。

- A. 0
- B. 750
- C. 500
- D. 250

【答案】A

【解析】按税法规定作为免税合并的情况下，所产生的商誉其计税基础为零，因账面价值与计税基础之间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。

【提示】不确认递延所得税资产/负债的情形

①商誉初始确认（仅减值时确认递延所得税资产）

②该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，

③与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认递延所得税负债。但同时满足以下两个条件的除外：

- a. 投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；
 - b. 该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。
- ④准备长期持有的采用权益法核算的长期股权投资

⑤自行研发无形资产的初始确认

⑥未来期间企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减暂时性差异的影响，该部分递延所得税不应确认。

【例题■多选题】甲公司 2019 年度利润总额为 1300 万元，当年因其他权益工具投资确认递延所得税资产增加 25 万元，因计提产品质量保证金使递延所得税资产增加 125 万元，因固定资产折旧转回递延所得税负债 50 万元。甲公司适用的企业所得税税率为 25%。则下列说法正确的有（ ）。

- A. 甲公司 2019 年度净利润为 1150 万元
- B. 甲公司 2019 年度应交所得税为 500 万元
- C. 因其他权益工具投资确认递延所得税资产增加会减少所得税费用
- D. 转回递延所得税负债会减少所得税费用

【答案】BD

【解析】应交所得税=1300×25%+125+50=500（万元），递延所得税费用=-125-50=-175（万元），所得税费用=500-175=325（万元），净利润=1300-325=975（万元），甲公司应编制的会计分录如下：

借：所得税费用 325
 递延所得税资产 125
 递延所得税负债 50
 贷：应交税费—应交所得税 500

借：递延所得税资产 25
 贷：其他综合收益 25

【例题■单选题】A 公司采用资产负债表债务法对所得税进行核算，适用的所得税税率为 25%。2018 年年初“递延所得税资产”科目的借方余额为 300 万元（均为存货所引起的），2018 年所持有交易性金融资产公允价值增加 320 万元，所持有其他债权投资公允价值当期下降 200 万元，因当年年末发生重组业务产生辞退福利确认应付职工薪酬 400 万元（税法规定未来实际发生时才允许税前扣除），上期计提的存货跌价准备于 2018 年转回 800 万元，除此外未发生其他暂时性差异，则 A 公司 2018 年“递延所得税资产”科目的发生额和期末余额分别为（ ）。

- A. 50 万元、250 万元
- B. -50 万元、250 万元
- C. 250 万元、50 万元
- D. -250 万元、50 万元

【答案】B

【解析】

交易性金融资产公允价值变动导致递延所得税负债增加 $320 \times 25\%$

其他债权投资公允价值变动导致递延所得税资产增加 $200 \times 25\%$

预计负债导致递延所得税资产增加 $400 \times 25\%$

转回存货跌价准备导致递延所得税资产减少 $800 \times 25\%$

递延所得税资产本期发生额=（200+400-800）×25%=-50

递延所得税资产期末余额=300-50=250

【例题■ 单选题】 2019 年 1 月 1 日甲公司控股合并非关联方乙公司，拥有乙公司 80%的表决权。2019 年甲公司 will 一批商品出售给乙公司，售价为 1200 万元（不含税），成本为 1000 万元，至年末乙公司将该批存货出售 40%，剩余存货也未发生减值。甲公司和乙公司适用的所得税税率均为 25%，且未来期间预计不会发生变化。根据税法规定，存货应以历史成本计价。则 2019 年 12 月 31 日合并报表中该存货应确认递延所得税资产为（ ）万元。

- A. 18
- B. 30
- C. 90
- D. 120

【答案】 B

【解析】 合并报表中存货的账面价值=1000×（1-40%）=600（万元），其计税基础=1200×（1-40%）=720（万元），应确认的递延所得税资产=（720-600）×25%=30（万元）。

【例题■ 计算题】 甲公司 2019 年年初递延所得税负债的余额为零，递延所得税资产的余额为 30 万元（系 2018 年年末应收账款的可抵扣暂时性差异产生）。甲公司 2019 年度有关交易和事项的会计处理中，与税法规定存在差异的有：

资料一：2019 年 1 月 1 日，购入一项非专利技术并立即用于生产 A 产品，成本为 200 万元，因无法合理预计其带来经济利益的期限，作为使用寿命不确定的无形资产核算。2019 年 12 月 31 日，对该项无形资产进行减值测试后未发现减值。根据税法规定，企业在计税时，对该项无形资产按照 10 年的期限采用直线法摊销，有关摊销额允许税前扣除。

无形资产的账面价值为 200

计税基础=200-200/10=180

产生应纳税暂时性差异=200-180=20

期末递延所得税负债的余额=20×25%=5。

资料二：2019 年 1 月 1 日，按面值购入当日发行的三年期国债 1000 万元，甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将其作为债权投资核算。该债券票面年利率为 5%，每年年末付息一次，到期偿还本金。2019 年 12 月 31 日，甲公司确认了 50 万元的利息收入。根据税法规定，国债利息收入免征企业所得税。

该债权投资的账面价值与计税基础相等，均为 1000 万元，不产生暂时性差异，不确认递延所得税。

资料三：2019 年 12 月 31 日，应收账款账面余额为 10000 万元，坏账准备的余额为 200 万元，当年采用预期信用损失法补提坏账准备 100 万元。根据税法规定，提取的坏账准备不允许税前扣除。

账面价值=10000-200-100=9700

计税基础=10000 万元，

产生可抵扣暂时性差异=300，

期末递延所得税资产余额=300×25%=75。

“递延所得税资产”项目期末余额=300×25%=75；

“递延所得税负债”项目期末余额=20×25%=5。

资料四：2019 年度，甲公司实现的利润总额为 10070 万元，适用的所得税税率为 15%；预计从 2020 年开始适用的所得税税率为 25%，且未来期间保持不变。假定未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣暂时性差异，不考虑其他因素。

要求：

（1）分别计算甲公司 2019 年度应纳税所得额和应交所得税的金额。

(2) 分别计算甲公司 2019 年年末资产负债表“递延所得税资产”“递延所得税负债”项目“期末余额”栏应列示的金额。

(3) 计算确定甲公司 2019 年度利润表“所得税费用”项目“本年金额”栏应列示的金额。

(4) 编制甲公司与确认应交所得税、递延所得税资产、递延所得税负债和所得税费用相关的会计分录。

【答案】

(1) 甲公司 2019 年度应纳税所得额=10070-200/10(税法上无形资产摊销金额)-50(国债免税利息收入)+100(补提的坏账准备)=10100(万元);

甲公司 2019 年度应交所得税=10100×15%=1515(万元)。

(3) 本期确认的递延所得税负债=20×25%=5(万元), 本期确认的递延所得税资产=75-30=45(万元);

递延所得税费用=递延所得税负债净增加额-递延所得税资产净增加额=5-45=-40;

所得税费用本期发生额=1515-40=1475(万元)。

(4) 会计分录:

借: 所得税费用 1475

递延所得税资产 45

贷: 应交税费—应交所得税 1515

递延所得税负债 5

【例题·计算题】 甲公司为高新技术企业, 适用的所得税税率为 15%。2018 年 1 月 1 日递延所得税资产(全部为存货项目计提的跌价准备产生)为 15 万元; 递延所得税负债(全部为交易性金融资产项目的公允价值变动产生)余额为 7.5 万元。根据税法规定, 自 2019 年 1 月 1 日起甲公司不再属于高新技术企业, 适用的所得税税率变更为 25%。

甲公司 2018 年实现的利润总额为 5000 万元, 涉及所得税的交易或事项如下:

资料一: 2018 年 1 月 1 日, 甲公司以 1043.27 万元自证券市场购入当日发行的一项 3 年期、到期还本每年付息的国债。该国债票面金额为 1000 万元, 票面年利率为 6%, 实际年利率为 5%。甲公司将该国债作为债权投资核算。

税法规定, 国债利息收入免交所得税。

产生永久性差异, 应调减应纳税所得额=1043.27×5%=52.16

资料二: 2018 年 1 月 1 日, 甲公司以 2000 万元自证券市场购入当日发行的一项 5 年期到期还本每年付息的公司债券。该债券票面金额为 2000 万元, 票面年利率为 5%, 实际年利率为 5%。甲公司将其作为债权投资核算。

税法规定, 公司债券利息收入需要交纳所得税。

不产生差异, 不影响递延所得税和当期应纳税所得额

资料三: 2017 年 11 月 23 日, 甲公司购入一项管理用设备, 支付购买价款等共计 1500 万元。2017 年 12 月 30 日, 该设备经安装达到预定可使用状态。甲公司预计该设备使用年限为 5 年, 预计净残值为 0, 采用年数总和法计提折旧。

税法规定, 采用年限平均法计提折旧, 该类固定资产的折旧年限为 5 年, 预计净残值为 0。

2018 年末账面价值=1500-1500×5/15=1000

2018 年末计税基础=1500-1500/5=1200

产生可抵扣差异 200, 确认递延所得税资产 200×25%=50

应调整应纳税所得额=(1500×5/15-1500/5)=200

资料四: 2018 年 6 月 20 日, 甲公司因违反税收的规定被税务部门处以 10 万元罚款, 罚款未支付。

税法规定, 企业违反国家法规所支付的罚款不允许在税前扣除。

产生永久性差异，应调整应纳税所得额 10

资料五：2018 年 10 月 5 日，甲公司自证券市场购入某股票，支付价款 200 万元（假定不考虑交易费用）。甲公司将该股票指定为其他权益工具投资核算。2018 年 12 月 31 日，该股票的公允价值为 150 万元。

假定税法规定，其他权益工具投资持有期间公允价值变动金额不计入应纳税所得额，待出售时一并计入应纳税所得额。

应确认递延所得税资产 $50 \times 25\% = 12.5$ ，

不影响所得税费用。不调整应纳税所得额

资料六：2018 年 12 月 10 日，甲公司被乙公司提起诉讼，要求其赔偿未履行合同造成的经济损失。2018 年 12 月 31 日，该诉讼尚未判决。甲公司预计很可能发生的赔偿金额为 100 万元。

税法规定，该诉讼损失在实际发生时允许税前扣除。

预计负债账面价值=100

计税基础=100-100=0

形成可抵扣差异 100，确认递延所得税资产 $100 \times 25\% = 25$ 。

调增应纳税所得额 100

资料七：2018 年甲公司计提产品质量保证费用 160 万元，实际发生保修费用 80 万元。

确认递延所得税资产 $(160 - 80) \times 25\% = 20$

调增应纳税所得额 80

资料八：2018 年没有发生存货跌价准备的变动。

资料九：2018 年没有发生交易性金融资产项目的公允价值变动。

甲公司预计在未来期间能产生足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。

要求：（答案中的金额单位用万元表示；计算结果保留两位小数）

（1）计算甲公司 2018 年应纳税所得额和应交所得税。

应纳税所得额=5000-52.16（资料一）+200（资料三）+10（资料四）+100（资料六）+80（资料七）=5337.84（万元）。

应交所得税=5337.84×15%=800.68（万元）。

（2）计算甲公司 2018 年应确认的递延所得税和所得税费用。

“递延所得税资产”发生额=50（资料三）+12.5（资料五）+25（资料六）+20（资料七）+（15/15%×25%-15）（期初递延所得税资产的重新计量）=117.5

递延所得税资产”余额=117.5+15=132.50（万元）。

“递延所得税负债”发生额=7.5/15%×25%-7.5=5

“递延所得税负债”余额=7.5+5=12.5（万元）。

应确认的递延所得税费用=5-（117.5-12.5）=-100（万元）

所得税费用=800.68-100=700.68（万元）。

（3）编制甲公司 2018 年确认所得税费用的相关会计分录。

借：所得税费用 700.68

递延所得税资产 117.50

贷：应交税费—应交所得税 800.68

递延所得税负债 5

其他综合收益 12.50（50×25%）

【例题■单选题】下列各项中，属于政府补助的是（ ）。

A. 即征即退增值税

B. 增值税出口退税

- C. 减免的所得税
D. 政府对企业注资

【答案】A

【解析】政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。对于减征、免征企业所得税以及增值税出口退税不属于政府补助。

【提示】政府补助的形式

- ①政府补助的形式主要包括：财政拨款、财政贴息（直接支付给企业或贷款银行）、税收返还（先征后返、先征后退、即征即退）、无偿划拨非货币性资产。
②政府以企业所有者身份向企业投入资本；不涉及资产直接转移的如直接减征、免征、增加计税抵扣额及抵免部分税额等；增值税出口退税不属于政府补助；
③与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应适用收入等相关准则。

【例题■多选题】下列各项中，不考虑其他相关因素，关于政府补助分类的说法正确的有（ ）。

- A. 企业取得政府无偿划拨的土地使用权属于与资产相关的政府补助
B. 企业取得的财政贴息属于与收益相关的政府补助
C. 企业取得综合补助款项应区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助
D. 对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与资产相关的政府补助

【答案】ABC

【解析】对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。

【例题■单选题】甲公司生产并销售环保设备，该设备的生产成本为每台 300 万元，正常市场销售价格为每台 375 万元，甲公司按照国家确定的价格以每台 250 万元对外销售；同时，按照国家有关政策，每销售 1 台环保设备由政府给予甲公司补助 125 万元。2018 年甲公司销售环保设备 40 台，全部款项已经收到，当年收到政府给予的环保设备销售补助款 5000 万元。不考虑相关税费等，甲公司会计处理不正确的是（ ）。

- A. 收到政府的补助款属于政府补助
B. 对于收到的补助款按照收入准则的规定进行会计处理
C. 确认主营业务收入 15000 万元
D. 结转主营业务成本 12000 万元

【答案】A

【解析】甲公司收到政府的补助款，不属于政府补助。对于收到的补助款，应该确认为收入。对于甲公司而言，销售环保设备收入由两部分构成，一是终端客户支付的价款，二是政府的补助款，政府的补助款是甲公司产品销售对价的组成部分，所以甲公司应将取得的政府补助款按照收入准则的规定进行会计处理。

借：银行存款 15000

贷：主营业务收入 15000（375×40）

借：主营业务成本 12000（300×40）

贷：库存商品 12000

【例题■多选题】下列各项中，关于企业取得与收益相关政府补助的说法正确的有（ ）。

- A. 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时应当先判断企业能否满足政府补助所附条件
B. 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，收到时暂无法确定是否满足政府补助条件的，应当先作为预收款项计入“其他应付款”科目

- C. 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，有客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件的应确认递延收益
- D. 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的直接计入当期损益或冲减相关成本费用

【答案】ABCD

【例题▪多选题】政府补助资金如果是用于补偿企业已发生的与日常活动相关的成本费用或损失的，则下列表述中正确的有（ ）。

- A. 如果采用总额法核算，企业已经实际收到补贴资金，应当按照实际收到金额计入其他收益
- B. 如果采用总额法核算，企业已经实际收到补贴资金，应当按照实际收到金额计入管理费用
- C. 如果会计期末企业尚未收到补助资金，不做会计处理
- D. 如果会计期末企业尚未收到补助资金，但企业在符合了相关政策规定后就相应地获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入企业，则企业应当在这项补贴成为应收款时按照应收的金额予以确认，计入当期损益或冲减相关成本

【答案】AD

【提示】政府补助处理原则

与资产相关的	总额法	①收到补助：计入递延收益 ②摊销补助 a. 与日常活动相关：递延收益→其他收益 b. 与日常活动无关：递延收益→营业外收入
	净额法	①收到补助：计入递延收益 ②摊销补助 a. 与日常活动相关：递延收益→冲减资产账面价值 b. 与日常活动无关：递延收益→营业外支出

【提示】政府补助处理原则

与收益相关的	补偿以后期间	总额法	①收到补助：计入递延收益 ②实际使用时摊销： a. 与日常活动相关：递延收益→其他收益 b. 与日常活动无关：递延收益→营业外收入
		净额法	①收到补助：计入递延收益 ②实际使用时摊销： a. 与日常活动相关：递延收益→冲减费用 b. 与日常活动无关：递延收益→营业外支出
	补偿已发生	总额法	收到补助时：计入其他收益或营业外收入
		净额法	收到补助时：冲减费用或计入营业外支出

【例题▪单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2018年12月31日取得财政拨款1200万元，用于购买环保设备。同日购入设备取得增值税专用发票注明的价款1000万元，增值税税额160万元，支付安装人员工资100万元。甲公司预计该设备使用年限为5年，预计净残值为100万元，采用年限平均法计提折旧。2021年12月31日甲公司将该设备对外出售，取得处置价款719.2万元（含增值税，税率为16%）。甲公司采用总额法核算政府补助，不考虑其他因素，则2021年12月份甲公司因处置该固定资产对损益的影响金额为（ ）万元。

- A. 600 B. 620
C. 480 D. 500

【答案】A

【解析】相关分录为：

18. 12. 31

借：银行存款 1200

贷：递延收益 1200

借：固定资产 1100

应交税费—增（进）160

贷：银行存款 1260

19. 12. 31

借：制造费用 200 $[(1000-100)/5]$

贷：累计折旧 200

借：递延收益 240 $[1200/5]$

贷：其他收益 240

20. 12. 31/21. 12. 31 计提折旧与摊销补助分录同上

至 21. 12. 31 止：

已提折旧=200×3=600，固定资产账面价值=1100-600=500

已摊销补助=240×3=720，未摊销补助=1200-720=480

21. 12. 31 处置固定资产

借：固定资产清理 500

累计折旧 600

贷：固定资产 1100

借：银行存款 719.2

贷：固定资产清理 620

应交税费—增（销）99.2

借：递延收益 480

贷：固定资产清理 480

借：固定资产清理 600

贷：资产处置损益 600

【例题■单选题】2019年3月，甲公司开始建造商业设施，建成后作为自营住宿、餐饮的场地。预计总成本为7000万元，因资金不足，甲公司按相关规定向有关部门提出补助2160万元的申请。2019年5月，政府相关部门批准了甲公司的申请并拨付给甲公司2160万元财政拨款（同日到账）。2019年9月8日，商业设施达到预定可使用状态，共发生建造成本6150万元，该商业设施预计使用年限为20年，预计净残值为150万元，采用年限平均法计提折旧。甲公司对政府补助采用总额法进行核算，则2019年甲公司因该事项影响损益的金额为（ ）万元。

A. -144

B. -48

C. 0

D. 81

【答案】B

【解析】2019年甲公司因该事项影响损益的金额=-（6150-150）/20×3/12+2160/20×3/12=-48（万元）。

【例题■单选题】2018年6月30日，甲公司取得当地财政部门拨款1860万元，用于资助甲公司一项研发项目的前期研究。该研发项目预计周期为两年，预计将发生研究支出3000万元。项目自2018年7月初启动，至本年年末累计发生研究支出1500万元（假定均为职工

薪酬)。甲公司 2018 年确认其他收益或冲减管理费用的金额是 () 万元。

- A. 465
- B. 1860
- C. 1500
- D. 0

【答案】A

【解析】该政府补助资助的是企业的研究项目，属于与收益相关的政府补助，且是用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失，所以应当按照时间进度比例结转计入其他收益或冲减相关成本费用，其金额=1860/2×6/12=465（万元）。相关会计分录如下：

借：银行存款 1860

贷：递延收益 1860

借：研发支出—费用化支出 1500

贷：应付职工薪酬 1500

借：管理费用 1500

贷：研发支出—费用化支出 1500

借：递延收益 465

贷：其他收益或管理费用 465

【例题·单选题】2018 年 4 月，甲公司拟为处于研究阶段的项目购置一台实验设备。根据国家政策，甲公司向有关部门提出补助 500 万元的申请。2018 年 6 月 5 日，政府批准了甲公司的申请并拨付 500 万元，该款项于 2018 年 6 月 20 日到账。2018 年 6 月 30 日，甲公司购入该实验设备并投入使用，实际支付价款 900 万元（不考虑增值税额）。甲公司采用年限平均法按 5 年计提折旧，预计净残值为零。假定至 2018 年年末，该项目仍处于研究阶段。不考虑其他因素，2018 年甲公司因购入和使用该台实验设备相关会计处理不正确的是 ()。

- A. 无论采用总额法还是净额法，6 月 20 日收到财政拨款均应确认递延收益 500 万元
- B. 采用净额法时，6 月 30 日购入设备同时应冲减递延收益和固定资产的账面价值 500 万元
- C. 采用总额法时，影响 2018 年度损益的金额为-40 万元
- D. 采用净额法时，影响 2018 年度损益的金额为-90 万元

【答案】D

【解析】无论采用总额法还是净额法，影响甲公司 2018 年度损益金额相同，即 $-900/5 \times 6/12 + 500/5 \times 6/12 = -40$ （万元）或 $-(900-500)/5 \times 6/12 = -40$ （万元）。会计处理如下：

总额法	净额法
借：银行存款 500 贷：递延收益 500 借：固定资产 900 贷：银行存款 900 借：研发支出—费用化支出 90 贷：累计折旧 90 借：管理费用 90 贷：研发支出—费用化支出 90 借：递延收益 50 贷：其他收益 50	借：银行存款 500 贷：递延收益 500 借：固定资产 900 贷：银行存款 900 借：递延收益 500 贷：固定资产 500 借：研发支出—费用化支出 40 贷：累计折旧 40 借：管理费用 40 贷：研发支出—费用化支出 40