

2017 税务师考试《财务与会计》第十七章高频考点汇总

第十七章 所得税

序号	考点	考频
考点一	资产、负债计税基础的确定和暂时性差异的类型	★★★★★
考点二	递延所得税资产和负债的确认和计量	★★★★★
考点三	所得税费用的核算	★★★★★

2017 税务师《财务与会计》高频考点：资产、负债计税基础的确定和暂时性差异的类型

【内容导航】

1. 资产、负债的计税基础
2. 暂时性差异的类型
3. 产生暂时性差异的情形



【考频分析】

考频：★★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题的常设考点，在 2014 年度、2013 年度和 2010 年度出现过单项选择题，在 2011 年度和 2010 年度出现过多项选择题。

【高频考点】资产、负债计税基础的确定和暂时性差异的类型

1. 资产、负债的计税基础

资产的计税基础即某一项资产在未来期间计税时按照税法规定可予以税前扣除的金额。

负债的计税基础 = 账面价值 - 未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额。

2. 暂时性差异的类型

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

提示：这里得到的暂时性差异是指的相应资产截至某一时间点的暂时性差异余额，是在资产持有期间累计的暂时性差异金额，而发生额需要用期末余额再减去期初余额（即上期末余额）确定。

3. 产生暂时性差异的情形

(1) 固定资产

账面价值 = 原值 - 累计折旧 - 固定资产减值准备; 计税基础 = 原值 - 税法规定的折旧额

(2) 无形资产

与固定资产类似。

特殊情况:

① 自行研发的无形资产

账面价值 = 原值 - 累计摊销 - 无形资产减值准备; 计税基础 = 原值 × 150% - 税法规定的摊销额

② 使用寿命不确定的无形资产

账面价值 = 原值 - 无形资产减值准备; 计税基础 = 原值 - 税法规定的摊销额

(3) 以公允价值计量的资产

账面价值 = 期末公允价值; 计税基础 = 初始投资成本

(4) 投资性房地产

① 成本模式: 与 (1) 类似。

② 公允价值模式: 与 (3) 类似。

(5) 存货

账面价值 = 成本 - 存货跌价准备; 计税基础 = 成本

(6) 预计负债

① 相关支出实际发生时允许税前抵扣, 则计税基础 = 账面价值 - 未来期间可税前扣除的金额, 此时未来期间可税前扣除的金额 = 账面价值, 所以计税基础 = 0

② 相关支出实际发生时不允许税前抵扣, 则计税基础 = 账面价值 - 未来期间可税前扣除的金额, 此时未来期间可税前扣除的金额 = 0, 所以计税基础 = 账面价值

(7) 预收账款

① 税法与会计规定的收入确认时点不同, 则计税基础 = 0

举例: 2014 年会计确认预收账款 100 元, 税法规定要确认收入 100 元, 假设 2015 年会计上将这 100 元确认为收入, 则税法不再确认, 所以纳税调整时, 税法要在利润总额的基础上将这 100 元做调减处理, 即未来期间可税前扣除的金额 = 100 元, 所以计税基础 = 100 - 100 = 0。

(8) 交易性金融负债

计税基础 = 初始成本; 账面价值 = 公允价值

2017 税务师《财务与会计》高频考点：递延所得税资产和负债的确认和计量

【内容导航】

1. 递延所得税资产的确认
2. 递延所得税负债的确认
3. 递延所得税的特殊处理

【考频分析】中华会计网校

考频：★★★★www.chinaacc.com

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题和多项选择题、计算题和综合分析题的常设考点，在 2012 年度出现过单项选择题，在 2013 年度、2012 年度和 2010 年度出现过多项选择题，各年的综合分析题都有涉及。

【高频考点】递延所得税资产和负债的确认和计量

1. 递延所得税资产 = 可抵扣暂时性差异发生额 × 所得税税率
2. 递延所得税负债 = 应纳税暂时性差异发生额 × 所得税税率

提示：（1）递延所得税资产是一项资产，其借方表示增加，贷方表示减少；递延所得税负债是一项负债，其贷方表示增加，借方表示减少。

（2）递延所得税资产的确认应以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。

（3）用资产期末余额计算的暂时性差异乘以所得税税率的结果是递延所得税资产或负债的期末余额，并不是发生额。

3. 递延所得税的特殊处理

（1）产生暂时性差异且确认递延所得税资产的事项

①未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

典型事项：广告费和业务宣传费

分析：除另有规定外，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，所以超出部分会产生暂时性差异。

②未弥补亏损

未弥补亏损作为可抵扣暂时性差异处理。

（2）确认递延所得税资产或负债时不对应所得税费用的情况

①非同一控制下企业合并（税法上认可账面价值），取得的有关资产、负债产生的暂时性差异

分析：会计认可公允价值，即合并后账面价值=合并日的公允价值；税法认可账面价值，即计税基础=合并日的账面价值。此事项确认的递延所得税，应计入商誉或营业外收入。

②与直接计入所有者权益的交易或事项相关的资产产生的暂时性差异

分析：因该暂时性差异确认的递延所得税计入其他综合收益，比如可供出售金融资产。

(3) 产生暂时性差异但不确认递延所得税的事项

①商誉

②权益法核算的长期股权投资、成本法和权益法下计提的长期股权投资减值准备，且企业计划长期持有该投资

分析：当企业改变持有意图，拟对外出售该投资时，应计算确认相关的递延所得税。

③资产、负债初始确认时产生暂时性差异，且由非企业合并产生，发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额

典型事项：自行研发无形资产符合“三新”标准的。

分析：内部研发无形资产符合“三新”标准的，税法规定按无形资产成本的150%摊销。

2017 税务师《财务与会计》高频考点：所得税费用的核算

【内容导航】

1. 所得税费用的计算方法

2. 所得税费用的分录

【考频分析】

考频：★★★★

复习程度：理解掌握本考点。本考点属于单项选择题、计算题和综合分析题的常设考点。几乎各年所得税费用都有涉及。

【高频考点】所得税费用的核算

所得税费用是利润表上的损益科目，其会直接影响净利润的金额。并按照“当期所得税费用”“递延所得税费用”进行明细账核算。期末，应将该科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

1. 所得税费用的计算方法（两种方法）

一种方法是按照其明细账科目核算：

所得税费用=当期应交所得税+递延所得税费用

=应交所得税的金额+递延所得税负债的增加额-递延所得税资产的增加额

注意：计算所得税费用时，应将虽然确认了递延所得税资产或负债，但不影响所得税费用的事项扣除，比如说可供出售金融资产公允价值变动。

另一种方法是直接计算：

$$\text{所得税费用} = (\text{会计利润} + \text{或} - \text{永久性差异}) \times 25\%$$

注意：此处有一个前提，就是不存在预期的税率变动，如果存在预期的税率变动则不能这样直接计算。

结论：即暂时性差异是不影响所得税费用的金额。

因为：

$$\text{所得税费用} = \text{应交所得税} + \text{递延所得税负债} - \text{递延所得税资产}$$

$$= (\text{会计利润} + \text{或} - \text{永久性差异} + \text{可抵扣暂时性差异} - \text{应纳税暂时性差异}) \times 25\% + \text{递延所得税负债} - \text{递延所得税资产}$$

$$= (\text{会计利润} + \text{或} - \text{永久性差异}) \times 25\% + \text{可抵扣暂时性差异} \times 25\% - \text{应纳税暂时性差异} \times 25\% + \text{递延所得税负债} - \text{递延所得税资产}$$

$$= (\text{会计利润} + \text{或} - \text{永久性差异}) \times 25\% + \text{递延所得税资产} - \text{递延所得税负债} + \text{递延所得税负债} - \text{递延所得税资产}$$

$$= (\text{会计利润} + \text{或} - \text{永久性差异}) \times 25\%$$

2. 所得税费用的分录

借：所得税费用（倒挤认定）

——递延所得税资产（借记新增可抵扣暂时性差异×税率；贷记转回可抵扣暂时性差异×税率）

贷：递延所得税负债（贷记新增应纳税暂时性差异×税率；借记转回应纳税暂时性差异×税率）

应交税费——应交所得税（应纳税所得额×税率）