

第十九章 所得税

【知识点 2】资产负债的计税基础

【教材例题-3 改编】A 企业当期为开发新技术发生研究开发支出计 2 000 万元，其中研究阶段支出 400 万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 400 万元，符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为 1 200 万元。

假定税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，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。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途（尚未开始摊销）。

A 企业当期发生的研究开发支出中，按照会计准则规定应予费用化的金额为 800 万元，形成无形资产的成本为 1 200 万元，即期末所形成无形资产的账面价值为 1 200 万元。

A 企业当期发生的 2 000 万元研究开发支出，按照税法规定可在当期税前扣除的金额为 1 400 万元（ $800 \times 175\%$ ）。所形成的无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为 2 100 万元（ $1\ 200 \times 175\%$ ），其计税基础为 2 100 万元，形成可抵扣暂时性差异 900 万元。

【例题·多选题】甲公司 2×19 年 1 月开始的研发项目于 2×19 年 7 月 1 日达到预定用途，共发生研究开发支出 500 万元，其中研究阶段支出 100 万元，开发阶段不符合资本化条件的支出 160 万元，开发阶段符合资本化条件的支出 240 万元，假定无形资产按直线法摊销，预计使用年限为 5 年，无残值，摊销金额计入管理费用。甲公司 2×19 年和 2×20 年税前会计利润分别为 813 万元和 936 万元，适用的企业所得税税率均为 25%。假定税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，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。假定不考虑其他因素，甲公司下列会计处理中正确的有（ ）。

- A. 甲公司 2×19 年研发项目及形成的无形资产计入当期费用的金额为 284 万元
- B. 甲公司 2×19 年应交所得税为 150 万元
- C. 甲公司 2×19 年 12 月 31 日无形资产的计税基础为 378 万元
- D. 甲公司 2×20 年应交所得税为 225 万元

【答案】 ABCD

【解析】甲公司 2×19 年无形资产摊销金额= $240 \div 5 \times 6/12=24$ （万元），甲公司 2×19 年研发项目及形成的无形资产计入当期费用的金额= $100+160+24=284$ （万元），选项 A 正确；甲公司 2×19 年应交所得税= $(813-284 \times 75\%) \times 25\%=150$ （万元），选项 B 正确；2×19 年 12 月 31 日无形资产的账面价值= $240-24=216$ （万元），计税基础= $216 \times 175\%=378$ （万元），选项 C 正确；甲公司 2×20 年无形资产摊销金额= $240 \div 5=48$ （万元），2×20 年应交所得税= $(936-48 \times 75\%) \times 25\%=225$ （万元），选项 D 正确

【教材例题-4】乙企业于 20×7 年 1 月 1 日取得的某项无形资产，取得成本为 1 500 万元，取得该项无形资产后，根据各方面情况判断，乙企业无法合理预计其使用期限，将其作为使用寿命不确定的无形资产。20×7 年 12 月 31 日，对该项无形资产进行减值测试表明其未发生减值。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，摊销金额允许税前扣除。

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产，因未发生减值，其在 20×7 年 12 月 31 日的账面价值为取得成本 1 500 万元。

该项无形资产在 20×7 年 12 月 31 日的计税基础为 1 350 万元（成本 1 500-按照税法规定可予税前扣除的摊销额 150）。

该项无形资产的账面价值 1 500 万元与其计税基础 1 350 万元之间的差额 150 万元将计入未来期间企业的应纳税所得额。

（三）以公允价值计量的金融资产

项目	计算
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 【交易性金融资产】	账面价值=公允价值 【取得成本+公允价值变动】 计税基础=取得成本

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产 【其他债权投资/其他权益工具投资】	账面价值=公允价值【取得成本+公允价值变动】 计税基础=取得成本
---	-------------------------------------

【教材例题-5】20×7年10月20日，甲公司自公开市场取得一项权益性投资，支付价款2 000万元，作为交易性金融资产核算。20×7年12月31日，该投资的市价为2 200万元。

该项交易性金融资产的期末市价为2 200万元，其按照会计准则规定进行核算的、在20×7年资产负债表日的账面价值为2 200万元。

因税法规定以公允价值计量的金融资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，其在20×7年资产负债表日的计税基础应维持原取得成本不变，为2 000万元。

该交易性金融资产的账面价值2 200万元与其计税基础2 000万元之间产生了200万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额。

【教材例题-6】20×7年11月8日，甲公司自公开的市场上取得一项债权性投资，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产核算。该投资的成本为1 500万元。20×7年12月31日，其市价为1 575万元。

按照会计准则规定，该项金融资产在会计期末应以公允价值计量，其账面价值应为期末公允价值1 575万元。因税法规定资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额，则该项金融资产的期末计税基础应维持其原取得成本不变，为1 500万元。

该金融资产在20×7年资产负债表日的账面价值1 575万元与其计税基础1 500万元之间产生的75万元暂时性差异，将会增加未来该资产处置期间的应纳税所得额。

（四）其他资产

项目	账面价值	计税基础
投资性房地产	成本模式投资性房地产=初始成本-会计投资性房地产累计折旧（或摊销）-投资性房地产减值准备 公允价值模式投资性房地产=期末公允价值	计税基础=初始成本-税法投资性房地产累计折旧（或摊销）

【提示】公允价值模式下的的纳税调整：

利润总额+公允价值变动损失-公允价值变动收益-税法认可的折旧摊销