



冲刺串讲

模块五：所得税

（一）账面价值、计税基础

1. 固定资产

（1）初始确认时入账价值基本上是被税法认可的，即取得时其账面价值一般等于计税基础。

（2）固定资产在持有期间进行后续计量时：

①固定资产的账面价值=成本-累计折旧（会计的折旧）-固定资产减值准备

②固定资产的计税基础=成本-累计折旧（税法的折旧）



冲刺串讲

2.无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。



冲刺串讲

(1) 对于内部研究开发形成的无形资产

①一般情况下初始确认时按照会计准则规定确定的成本与其计税基础应当是相同的。

A. 会计准则规定研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，而开发阶段符合资本化条件的支出应当计入所形成无形资产的成本；

B. 税法规定自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。



冲刺串讲

②特殊情况：加计扣除的无形资产

税法中规定企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研发开发费用，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100%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的200%摊销。



冲刺串讲

因此，其计税基础应在会计入账价值的基础上加计100%，因而产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异，但如果该无形资产的确认不是产生于企业合并交易，同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照所得税会计准则的规定，不确认该暂时性差异的所得税影响。

此外，在持续持有过程中，在初始未予确认暂时性差异的所得税影响范围内的摊销额等的差异亦不予确认。



冲刺串讲

(2) 无形资产后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销（分为使用寿命确定和使用寿命不确定的情况）及无形资产减值准备的计提。

①会计规定：对于使用寿命不确定的无形资产，不要求摊销，但持有期间每年应进行减值测试。

②税法规定：企业取得的无形资产成本（外购商誉除外），应在一定期限内摊销。



冲刺串讲

3.以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

会计准则规定，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产于某一会计期末的账面价值为其公允价值。

税法规定，企业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，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得价款扣除其历史成本后的差额应计入应纳税所得额。（税法不考虑公允价值变动）



冲刺串讲

4. 其他资产

(1) 计提了资产减值准备的其他资产

因所计提的减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除，即该项资产的计税基础不会随着减值准备的计提发生变化，从而造成该项资产的账面价值与计税基础之间存在差异。



冲刺串讲

(2) 投资性房地产

①成本模式

其账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同；

②公允价值模式

其计税基础的确定类似与固定资产或无形资产计税基础的确定。（税法不考虑公允价值变动，需要摊销或折旧）



冲刺串讲

5. 预计负债

(1) 会计处理

对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定，将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。



冲刺串讲

(2) 税法规定

①如果税法规定，与销售产品相关的支出应于将来发生时税前扣除，因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额，因有关的支出实际发生时可全额税前扣除，其计税基础为0。



冲刺串讲

②某些事项确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予扣除的金额为0，则其账面价值与计税基础相同，即不产生暂时性差异，如债务担保（与生产经营无关的支出不得税前扣除）。

理解提示：

预计负债的计税基础=账面价值-未来期间可予抵扣的金额
(未来期间不能作为损失扣除)



冲刺串讲

6. 合同负债

(1) 企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。税法一般情况下，计税时也不计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为0，计税基础等于账面价值。比如商品销售企业，纳税义务是在发出商品时产生。

(2) 如果不符合会计准则的收入确认条件，但是税法需要计入应纳税所得额时，未来期间无须纳税，有关合同负债的计税基础为0。比如房地产企业，按照预计利润预缴税款。



冲刺串讲

7.应付职工薪酬

(1) 企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。

(2) 税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，相关应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。但税法中明确规定了税前扣除标准的（如福利费）除外。

注意：

超出部分的支出，有些会产生暂时性差异（如职工教育经费），有些是不产生暂时性差异的（如福利费）。



冲刺串讲

8.其他负债

(1) 企业的其他负债项目，如应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计规定确认为费用，同时作为负债反映。

(2) 税法规定，罚款和滞纳金不允许税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额0之间的差额，即计税基础等于账面价值。