

2007年中级会计考试《中级会计实务》讲义（三）PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/276/2021\\_2022\\_2007\\_E5\\_B9\\_B4\\_E4\\_B8\\_AD\\_c67\\_276209.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/276/2021_2022_2007_E5_B9_B4_E4_B8_AD_c67_276209.htm) 会计专题三 所得税问题与相关资产负债确认计量的问题对于资产和负债的内容，在前面已经介绍了很多，前面的知识是不是已经掌握，尤其是新变化的内容，直接影响到所得税的学习。对于新的所得税会计，采用资产负债表的所得税会计处理方法，首先要确定资产或负债的账面价值，并且将资产和负债的计税基础与账面价值进行比较，在此，要明确资产和负债的计税基础的内容。在确定了账面价值和计税基础之后，两者之间有差额，就形成了这种暂时性的差异。暂时性差异分为两类，一种是应纳税的暂时性差异，一种是可抵扣的暂时性差异。应纳税的暂时性差异对所得税影响形成了递延所得税负债，可抵扣的暂时性差异对所得税影响形成了递延所得税资产。它们主要是对所得税费用有影响，最终计算出利润表中的所得税费用。在这部分学习中，有两个难点，一个是资产和负债的账面价值如何确定，一个是各资产负债得计税基础。资产计税基础和负债计税基础，都是着眼于未来的，也就是企业在收回资产的账面价值和偿还负债的过程中，计算应纳税所得额时，可以从应税经济利益中给予扣除的部分。对于资产计税基础和负债的计税基础，简单的理解就是，税法中规定的资产负债的数额。资产中新的比较复杂的内容与所得税内容相结合的问题形成暂时性差异的，像固定资产，无形资产，投资性房地产，金融资产以及资产减值等等的各种资产问题都有可能形成暂时性差异，把这种暂时性差异对所得税的影响综合的

进行考虑。在第十五章的学习中讲到，资产计税基础与资产账面价值之间的差额，这个暂时性差异何时形成可抵扣的差异，何时形成应纳税的差异，在前面已经介绍过了。我们现在介绍的是在这个问题上的深化。

### 1. 固定资产的问题

固定资产的账面价值，是用固定资产的原值减去固定资产会计上允许的折旧，如果固定资产计提减值准备的，还要减去固定资产的减值准备。固定资产的计税基础，是用固定资产的原值减去折旧，而不考虑计提的减值准备，而这里的折旧不一定为会计上的折旧，而是税法允许的计提折旧的数额。请看教材P301例1。

例：固定资产的原值为1500000元，会计上采用的计提折旧的方法为加速折旧法中的年数总和法，税法中规定采用平均年限法，折旧年限均为五年，在第二年年末时，固定资产计提了10万元的减值准备。此时，固定资产的账面价值=固定资产的原值-两年的折旧

企业会计中：年数总和法  
第一年的折旧=1500000\*5/15=500000元  
第二年的折旧=1500000\*4/15=400000元  
1500000-500000-400000=600000元  
减去减值准备：固定资产的账面价值=600000-100000=500000元

税法中规定：平均年限法  
每年计提折旧=1500000/5=300000元  
两年共计折旧=2\*300000=600000元  
固定资产的计税基础=1500000-600000=900000元

账面价值两者差额=900000-500000=400000元  
可抵扣的差额形成递延所得税资产，借：递延所得税资产 400000\*33%=132000 贷：所得税费用 132000

### 2. 无形资产的问题

对研发的无形资产，在新准则中规定，研究的支出应予以费用化，计入“研发支出费用化支出”，期末时计入当期损益“管理费用”；但对于研究成功进入开发阶段的支出，予以资本化，先计入“研发支出资

本化支出”，等到研究成功后，再将“研发支出资本化支出”转作“无形资产”。税法中规定，无形资产如果属于自创，再自创过程中的支出，全部予以费用化，则该无形资产账面价值应是研究开发阶段的资本化支出。计税基础为零。请看教材P302页例[15-3]。对于使用寿命不确定的无形资产，不再进行摊销，而是要进行减值测试。对于发生减值的无形资产，计提无形资产的减值准备。此内容是今年准则中新增加的。税法还是按照原来的规定进行摊销，期限最长不超过十年。此时在计算无形资产账面价值时，账面价值为无形资产的原值减去无形资产累计摊销的数额，减去无形资产的减值准备。在税法中，计税基础不允许减去计提的减值准备，而且，对于使用寿命不确定的无形资产，也要进行摊销。请看教材P302页例4。

### 3. 金融资产的问题

以公允价值进行计量且其变动计入当期损益的金融资产，其公允价值变动，每期都要把资产的账面价值按其公允价值进行调整，并且确认当期的损益。会计上资产账面价值上升下降，税法中是不予承认的，则会出现暂时性差异。请看教材P303例5。

### 4. 投资性房地产

投资性房地产，是指出租的房屋建筑物，是出租的土地使用权，或者是为了资本增值目的而持有的土地使用权。投资性房地产有两种计价模式（后续计量的模式）：一种是成本模式，一种是公允价值模式。采用公允价值模式的两个条件：  
投资性房地产所在区域有完善的房地产交易市场；  
能够从房地产交易市场取得相应的公允价值的资料，能够估计其公允价值。如果用公允价值进行计价，则与前面所讲金融资产的问题类似。请看教材P304页例7。除此之外，计提资产减值准备资产的问题。税法上承认的减值准备为，应

收账款按5‰的部分计提坏帐准备，此时，也需计算其账面价值和计税基础。（1）非应收款项的资产减值问题 请看教材P305页例8。对于非应收账款，存货，固定资产，无形资产，只要计提减值准备，处理方法基本同上。（2）应收账款的资产减值问题 对于应收账款，税法允许抵扣一小部分，则此时，需要把这一小部分扣除。请看教材P305页例9。前面介绍的是资产计税确定，举了资产减值的问题、无形资产、固定资产、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、可供出售金融资产、以公允价值计量的投资性房地产等方面的问题，这些内容很大程度上是今年新教材的变化点，导致税法中不认这些，就会产生差异，差异对所得税影响额就形成了递延所得税负债和递延所得税资产，就形成了应纳税的暂时性差异或者是形成可抵扣暂时性差异。负债这样的差异就比较少了，有差异的就是或有事项确认预计负债。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可以抵扣的部分。或有事项确认预计负债，也就是说从费用中提取的负债，象产品的质量保证金、未决诉讼、未决索赔和税务纠纷等，都是从费用中提取计入营业外支出，确认预计负债。这个内容税法不承认。请看教材P307的【例1510】预计负债实际上是负债计税基础和负债账面价值不相吻合的一个非常典型的事例。除此之外，还有预收账款。请看教材P307的【例1511】筹建期间的费用问题，它不是资产也不是负债，但是却形成暂时性差异。会计上的筹建期间的费用不确认为过去的递延资产，没有这一说法了。现在的筹建期间的开办费直接计入当期损益管理费用；税法中还是要计入资产，资产的账面价值为零，因为计入当

期费用了。请看教材P309的【例1514】会计上不确认这项资产或负债，但是它却有计税基础，就是税前弥补亏损。我国有规定，本年发生亏损可以用以前年度提留的盈余公积弥补亏损。一般都不愿意用盈余公积弥补亏损，因为盈余公积是税后利润提取的；愿意用下一年的税前利润来弥补亏损。我们政策规定，本年发生亏损可以用下一年的税前利润来弥补亏损，如果下一年的税前利润没有弥补完亏损，可以用以后连续5年的税前利润来弥补亏损。如果连续5年的税前利润都没有补平亏损，那么只能用税后利润弥补亏损了。会计上没有形成资产和负债，但是它却允许税前进行抵扣，这样就形成了资产的计税基础。请看教材P310的【例1515】并将该例延伸。假设2007年有1000万的利润，这1000万不纳税，形成了所得税费用 $1000 \times 33\%$ ，转回递延所得税资产。借：所得税费用  $1000 \times 33\%$  贷：递延税款递延所得税资产  $1000 \times 33\%$  2008年又有3000万的利润，前面一年还剩1000的亏损没有弥补，3000万弥补亏损后剩余的2000万要纳税，形成“应交税费 应交所得税”  $2000 \times 33\%$ 。转回递延所得税资产  $1000 \times 33\%$ ，在递延所得税资产的贷方。结平递延所得税资产。应交税费 应交所得税是  $2000 \times 33\%$ ，递延所得税资产贷方  $1000 \times 33\%$ ，所以所得税费用是  $3000 \times 33\%$ 。企业合并，如果是非同一控制下的企业合并按照公允价值入账，后面却有账面价值确认损益的问题，所以要进行调整。将合并形成投资的资产的账面价值，也就是说它是按公允价值来入账的，与账面价值本身的内容来进行调整。（在大题精讲时联系投资和商誉再进行说明）

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)