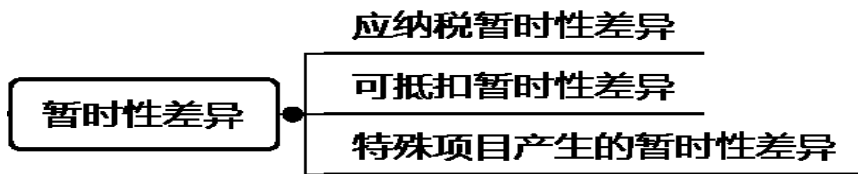


【知识点 3】暂时性差异（★★）



一、永久性差异

1. 定义：永久性差异是指某一会计期间，由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同，所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。**这种差异在当期发生，不会在以后各期转回。**

2. 考试常见情形

- (1) 国债利息收入免税
- (2) 政府职能部门的罚款
- (3) 业务招待费超支：税法规定“业务招待费支出按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 0.5%”
- (4) 关联企业担保赔偿支出
- (5) 捐赠：①非公益性捐赠
- ②公益性捐赠超过利润总额 12%部分且未在三年内扣除
- (6) 长期股权投资成本法下取得的现金股利

二、暂时性差异

定义：资产或负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。

（一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定**未来**收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

- 1. 资产的账面价值大于其计税基础
- 2. 负债的账面价值小于其计税基础

（二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定**未来**收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

- 1. 资产的账面价值小于其计税基础
- 2. 负债的账面价值大于其计税基础

【2017·单选题】下列项目中，产生可抵扣暂时性差异的是（ ）。

- A. 期末投资性房地产账面价值大于其计税基础
- B. 其他权益工具投资期末公允价值大于取得时成本
- C. 作为债权投资核算的国债利息收入
- D. 期末无形资产账面价值小于其计税基础

【答案】D

【解析】选项 A 和 B，产生的是应纳税暂时性差异；选项 C，国债利息收入不产生暂时性差异。资产的账面价值小于计税基础，即未来期间会计上往费用中计的金额要比税法上往费用中计的金额多，所以要按税法规定将会计多计的金额纳税调整减少，即未来期间需要纳税调减，减少企业未来期间的应交所得税，产生可抵扣暂时性差异，所以选项 D，无形资产的账面价值小于计税基础产生可抵扣暂时性差异。

二、特殊项目产生的暂时性差异

(一) 未作为资产、负债的相关项目的暂时性差异。

如企业发生的**符合条件的广告费和业务宣传费支出**，除另有规定外，不超过当期销售收入 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【可抵扣暂时性差异】**。

【教材例题-14】A 公司 20×7 年发生了 2 000 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益，税法规定，该类支出不超过当年销售收入 15% 的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后年度结转税前扣除。A 公司 20×7 年实现销售收入 10 000 万元。

该广告费支出因按照会计准则规定在发生时已计入当期损益，不体现为期末资产负债表中的资产，如果将其视为资产，其账面价值为 0。

会计上：假设形成资产

借：待摊费用： 2 000

贷：银行存款 2000

借：销售费用 2000

贷：待摊费用： 2 000

会计上：账面价值=0

税法上：

借：销售费用 1500

贷：待摊费用 1500

计税基础： 500

因按照税法规定，该类支出税前列支有一定的标准限制，根据当期 A 公司销售收入 15% 计算，当期可予税前扣除 1 500 万（10 000 ×15%），当期未予税前扣除的 500 万可以向以后年度结转，其计税基础为 500 万元。

该项资产的账面价值 0 与其计税基础 500 万元之间产生了 500 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间可减少企业的应纳税所得额，为可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

(二) **可抵扣亏损及税款抵减**产生的暂时性差异

按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，**会计处理上视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产**。

【教材例题-15】甲公司于 20×7 年因政策性原因发生经营亏损 2 000 万元，按照税法规定，该亏损可用于抵减以后 5 个年度的应纳税所得额。该公司预计其于未来 5 年期间能够产生足够的应纳税所得额弥补该亏损。该经营亏损不是资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的，但从性质上可以减少未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税，属于可抵扣暂时性差异。

20×7 年税率 33%，从 20×8 年开始税率为 25%

(1) 未来 5 年有足够应纳税所得额可利用

20×7 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产=2 000×25%=500（万元）

以未来暂时性差异转回期间的税率计算递延所得税资产。

(2) 未来 5 年税前会计利润为 600 万元，

20×7 年 12 月 31 日应确认递延所得税资产=600×25%=150（万元）

(3) 未来 5 年无利润 不确认递延所得税资产

知识点回顾

