

## 第一节 计税基础与暂时性差异

(一) 资产的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异 (普遍存在)

### 1. 固定资产

阶段/ 差异原因		会计规定	税法规定
初始计量		账面价值=取得成本	计税基础=取得成本
后续 计量	折旧 方法	根据固定资产经济利益的预期消耗方式合理选择折旧方法	除某些按规定可以加速折旧的情况外,基本上可以税前扣除的是按直线法计提的折旧
	折旧 年限	按固定资产能够为企业带来经济利益的期限估计确定的	规定每一类固定资产的折旧年限
	减值 准备	可收回金额<账面价值,应计提减值准备	按照会计准则规定计提的减值准备在资产发生实质性损失之前不允许税前扣除
	总结	账=成本-折旧(会)-减值	计=成本-折旧(税)

**【例 16-2】** 甲公司于 2017 年 12 月 20 日取得某设备, 成本为 1600 万元, 预计使用 10 年, 预计净残值为 0, 采用年限平均法计提折旧。2020 年 12 月 31 日, 根据该设备生产产品的市场占有情况, 甲公司估计其可收回金额为 920 万元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限与会计准则相同, 企业的资产在发生实质性损失时可予税前扣除。

2020 年 12 月 31 日, 甲公司该设备的账面价值

= $1600 - 160 \times 3 = 1120$  (万元),

可收回金额为 920 万元, 应当计提 200 万元固定资产减值准备,

计提该减值准备后, 固定资产的账面价值为 920 万元。

该设备的计税基础= $1600 - 160 \times 3 = 1120$  (万元)

资产的账面价值 920 万元 < 其计税基础 1120 万元, 产生可抵扣暂时性差异, 确认递延所得税资产。

**【例 16-1 改编】** 甲公司于 2019 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产, 原价为 300 万元, 使用年限为 3 年, 采用年限平均法计提折旧, 预计净残值为 0。税法规定类似固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除, 该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧, 预计净残值为 0。2020 年 12 月 31 日, 企业估计该项固定资产的可收回金额为 150 万元。

固定资产	初始计量	2019. 12. 31	2020. 12. 31	2021. 12. 31
账面价值	300	$300 - 100 = 200$	$300 - 200 = 100$	$100 - 100 = 0$
计税基础	300	$300 - 200 = 100$	$100 - 50 = 50$	$50 - 50 = 0$
应纳税暂时性差异余额	0	100	50	0
应纳税暂时性差异发生额	0	100	-50	-50

### 2. 无形资产

阶段/ 差异原因		会计规定	税法规定
初始 计量	一般情况	账面价值=取得成本	计税基础=取得成本
	内部研发		计税基础=取得成本 $\times$ 175%
后续 计量	减值准备		可收回金额 $<$ 账面价值, 应计提减值准备
	摊销	使用寿命确定	账=成本-摊销(会)-减值
		使用寿命不确定	账面价值=成本-减值
			企业取得无形资产的成本, 应在一定期限内摊销, 有关摊销额允许税前扣除  一般: 计=成本-摊销(税)  研发: 计=成本 $\times$ 175%-摊销(税)

**【例 16-3】**甲公司当期发生研究开发支出共计 1000 万元, 其中研究阶段支出 200 万元, 开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 200 万元, 符合资本化条件后发生的支出为 600 万元。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途, 但尚未进行摊销。

该无形资产在初始确认时的账面价值为 600 万元。

该无形资产在初始确认时的计税基础为 1050 万元 ( $600 \times 175\%$ )。

该无形资产的账面价值 600 万元 $<$ 其计税基础 1050 万元, 产生可抵扣暂时性差异。

不确认递延所得税资产的特殊情形

**【例 16-4】**甲公司于 2020 年 1 月 1 日取得某项无形资产, 成本为 600 万元。企业根据各方面情况判断, 无法合理预计其带来未来经济利益的期限, 作为使用寿命不确定的无形资产。2020 年 12 月 31 日, 对该项无形资产进行减值测试表明未发生减值。企业在计税时, 对该项无形资产按照 10 年的期间摊销, 有关摊销额允许税前扣除。

无形资产	初始计量	2020. 12. 31	持有期间	终止确认
账面价值	600	600	.....	0
计税基础	600	$600 - 60 = 540$	.....	0
应纳税暂时性差异余额	0	60	.....	0
应纳税暂时性差异 发生额	0	60	.....	-600

### 3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

阶段/ 差异原因	会计规定	税法规定
-------------	------	------

初始计量		账面价值=公允价值	计税基础=初始成本
后续计量	公允价值变动	以公允价值进行后续计量的金融资产的账面价值为该时点的公允价值	税法规定按会计准则确认的公允价值变动损益在计税时不予考虑
	总结	账面价值=公允价值	计税基础=初始成本

**【例 16-5】**甲公司 2020 年 7 月以 52 万元取得乙公司股票 50000 股作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，2020 年 12 月 31 日，甲公司尚未出售所持有乙公司股票，乙公司股票公允价值为每股 12.4 元，2021 年 1 月 10 日甲公司将上述股票全部出售。税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入当期应纳税所得额，待处置时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

无形资产	初始计量	2020. 12. 31	终止确认
账面价值	52	62	0
计税基础	52	52	0
应纳税暂时性差异余额	0	10	0
应纳税暂时性差异发生额	0	10	-10

#### 4. 投资性房地产

阶段/ 差异原因		会计规定	税法规定
初始计量		账面价值=初始成本	计税基础=初始成本
后续计量	成本模式	账=成本-折旧摊销（会）-减值	计=成本-折旧摊销（税）
	公允价值模式	账面价值=公允价值	

**【例 16-6】**甲公司的 C 建筑物于 2018 年 12 月 30 日投入使用并直接出租，成本为 680 万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2020 年 12 月 31 日，已出租 C 建筑物累计公允价值变动收益为 120 万元，其中本年度公允价值变动收益为 50 万元。2021 年 1 月 9 日出售该建筑物，根据税法规定，已出租 C 建筑物以历史成本扣除按税法规定计提折旧后作为其计税基础，折旧年限为 20 年，净残值为零，自投入使用的次月起采用年限平均法计提折旧。

投资性房地产	初始计量	持有期间	2020. 12. 31	终止确认
账面价值	680	750	800	0
计税基础	680	680-34=646	680-68=612	0
应纳税暂时性差异余额	0	104	188	0
应纳税暂时性差异发生额	0	104	84	-188

#### 5. 计提资产减值准备的各项资产

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减值准备的提取发生变化，从而造成该项资产的账面价值与计税基础之间存在差异。

**【例题】**2020年12月31日甲公司对成本为150万元的存货计提跌价准备30万元，该存货以前年度未计提跌价准备。2021年12月31日，转回已计提跌价准备20万元。2022年将上述存货全部出售。税法规定存货计提跌价准备及转回均不得计入应纳税所得额，损失实际发生时税前扣除。

存货	初始计量	2020. 12. 31	2021. 12. 31	终止确认
账面价值	150	$150-30=120$	$120+20=140$	$140-140=0$
计税基础	150	150	150	$150-150=0$
可抵扣暂时性差异 余额	0	30	10	0
可抵扣暂时性差异 发生额	0	30	-20	-10