

第二节

资产、负债的计税基础

知识点：资产的计税基础

含义	资产的计税基础=某一项资产在 未来期间 计税时 按照税法规定可以税前扣除的金额
计算原则	按照税法的规定，据实扣除原则

资产账面价值【按照会计准则，未来可以进成本费用的金额】

与其计税基础【按照税法，未来可以进成本费用，税前扣除的金额】的差异：

- (1) 资产的账面价值大于其计税基础，产生**应纳税暂时性差异**；
- (2) 资产的账面价值小于其计税基础，产生可**抵扣暂时性差异**。

【口诀】产大，应纳税

(一) 固定资产

因为折旧方法、折旧年限、计提固定资产减值准备等产生差异。	
账面价值	账面价值=实际成本-会计累计折旧-固定资产减值准备
计税基础	计税基础=实际成本-税法累计折旧

【例 19-2】B 企业于 20×6 年年末以 750 万元购入一项生产用固定资产，按照该项固定资产的预计使用情况，B 企业在会计核算时估计其使用寿命为 5 年，计税时，按照适用税法规定，其最低折旧年限为 10 年，该企业计税时按照 10 年计算确定可税前扣除的折旧额。假定会计与税收均按年限平均法计列折旧，净残值均为零。20×7 年该项固定资产按照 12 个月计提折旧。本例中假定固定资产未发生减值。

该项固定资产在 20×7 年 12 月 31 日的账面价值=750-750÷5=600（万元）

该项固定资产在 20×7 年 12 月 31 日的计税基础=750-750÷10=675（万元）

该项固定资产的账面价值 600 万元与其计税基础 675 万元之间产生的 75 万元差额，在未来期间会减少企业的应纳税所得额。

(二) 无形资产

无形资产账面价值与计税基础产生差异的原因

1. 对于内部研究开发形成的无形资产，企业会计准则规定有关研究开发支出区分两个阶段，研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，开发阶段符合资本化条件的支出应当资本化作为无形资产的成本；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，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。
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及无形资产减值准备的提取。比如会计准则规定，使用寿命不确定的无形资产不要求摊销，税法则要求在不少于 10 年的期限内摊销；会计上提取的减值准备在税法上是不承认的。

【例 19-4】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

【例 19-5】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。

【例 19-6】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。