



第一节 计税基础与暂时性差异

【例】2025年11月8日，甲公司自公开的市场上取得一项基金投资，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。2025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。



第一节 计税基础与暂时性差异

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，则该项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的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2025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。

借：其他综合收益	18.75
贷：递延所得税负债	18.75



第一节 计税基础与暂时性差异

（四）其他资产

1、其他各种资产减值准备

【例题】A公司2025年购入原材料成本为5 000万元，因部分生产线停工，当年未领用任何原材料，2025年资产负债表日估计该原材料的可变现净值为4 000万元。假定该原材料在2025年的期初余额为零。

该项原材料因期末可变现净值低于成本，应计提的存货跌价准备=5 000-4 000=1 000（万元）。计提该存货跌价准备后，该项原材料的账面价值为4 000万元。



第一节 计税基础与暂时性差异

该项原材料的计税基础不会因存货跌价准备的提取而发生变化，其计税基础为5 000万元不变。

该存货的账面价值4 000万元与其计税基础5 000万元之间产生了1 000万元的暂时性差异，该差异会减少企业在未来期间的应纳税所得额。

借：递延所得税资产	250	
贷：所得税费用		250



第一节 计税基础与暂时性差异

2、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

会计：期末按公允价值计量

税法：以历史成本为基础确定（原值-税法累计折旧）



第一节 计税基础与暂时性差异

【例17-6】甲公司的C建筑物于2021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。2023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。

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年限平均法计提折旧。



第一节 计税基础与暂时性差异

分析：

2023年12月31日，该投资性房地产的账面价值为800万元

($680+120=800$)；

计税基础为612万元：

($\text{原值}-\text{两年折旧}=680-680\div 20\times 2$)

该投资性房地产账面价值与其计税基础之间的差额188万元将计入未来期间的应纳税所得额，形成未来期间企业所得税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。



第一节 计税基础与暂时性差异

三、负债的计税基础

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予抵扣的金额。

负债的计税基础

=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额

=未来不可以税前扣除的金额



第一节 计税基础与暂时性差异

（一）预计负债

1、企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应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。



第一节 计税基础与暂时性差异

如果税法规定，与销售产品有关的支出应于发生时税前扣除，由于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部税前扣除，其计税基础为0。

计税基础=账面价值-未来可抵扣差异=0



第一节 计税基础与暂时性差异

【例17-7】甲公司2023年因销售产品承诺提供3年的保修服务，在当年度利润表中确认了800万元主营业务成本，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出200万元，预计负债的期末余额为600万元。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时税前扣除。

（应纳税所得额+800万-200万，调增600万元，可抵扣差异600万，递延所得税资产150万）



第一节 计税基础与暂时性差异

分析：

该项预计负债在甲公司2023年12月31日的账面价值为600

万元

该项预计负债的计税基础

=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可

予抵扣的金额

=6 000 000-6 000 000=0（元）

借：递延所得税资产	150
贷：所得税费用	150



第一节 计税基础与暂时性差异

2、因其他事项确认的预计负债

如果税法规定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抵扣的金额为0，则其账面价值与计税基础相同。

（即没差异，没递延问题）



第一节 计税基础与暂时性差异

【例17-8】2023年10月5日，甲公司为乙公司银行借款提供担保，乙公司未如期偿还借款，而被银行提起诉讼，要求其履行担保责任；12月31日，该案件尚未结案。甲公司预计很可能履行的担保责任为300万元。假定税法规定，企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除。

分析：

2023年12月31日该项预计负债账面价值为300万元，计税基础为300万元（ $300-0$ ）。该项预计负债的账面价值等于计税基础，不产生暂时性差异。



第一节 计税基础与暂时性差异

（二）合同负债

- 1、合同负债计入当期应纳税所得额（如房地产开发企业），计税基础为0。
- 2、合同负债未计入当期应纳税所得额，计税基础与账面价值相等。



第一节 计税基础与暂时性差异

【例】老庄有限责任公司2025年12月31日收到客户预付款项200万元。

(1) 若合同负债不计入当期应纳税所得额

2025年12月31日合同负债的账面价值为200万元

2025年12月31日合同负债的计税基础

=账面价值200-可从未来经济利益中扣除的金额0

=200 (万元)



第一节 计税基础与暂时性差异

(2) 若合同负债计入当期应纳税所得额

2025年12月31日合同负债的账面价值为200万元

因按税法规定合同负债已计入当期应纳税所得额，所以在以后年度减少合同负债确认收入时，由税前会计利润计算应纳税所得额时应将其扣除。

2025年12月31日合同负债的计税基础

=账面价值200-可从未来经济利益中扣除的金额200

=0

200万可抵扣差异，50万递延所得税资产



第一节 计税基础与暂时性差异

（三）应付职工薪酬

税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除；

但税法中如果规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。

超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，故应付职工薪酬的账面价值=计税基础。