

第一节 计税基础与暂时性差异

（一）固定资产

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=实际成本-税法累计折旧

【例 17-1】甲公司于 2022 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 10 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。2023 年 12 月 31 日，企业估计该项固定资产的可收回金额为 220 万元。

2023 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值

=300-30×2-20= 220（万元）

计税基础

=300-300×20%-240× 20%

=192（万元）
该项固定资产账面价值 220 万元与其计税 192 万元之间的 28 万元差额，代表着将于未来期间计入企业应纳税所得额的金额，产生未来期间应交所得税的增加，应确认为递延所得税负债。

【例 17-2】甲公司于 2022 年 12 月 20 日取得某设备，成本为 1 600 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（每年 160 万）。2025 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。

分析：

2025 年 12 月 31 日，甲公司该设备的账面价值

=1 600-1 60×3= 1 120（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=1 600-1 60×3=1 120（万元），资产的账面价值 920 万元小于其计税基础 1120 万元，产生可抵扣暂时性差异 200 万元。（递延所得税资产 50 万元）

（二）无形资产

除内部研究开发形成的无形资产外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。

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；

而开发阶段符合资本化条件以后发生的支出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。

【提示】

如果会计摊销方法、摊销年限和残值均符合税法规定，那么每期纳税调减的金额均为会计计入费用金额：

研究阶段的支出

开发阶段不符合资本化条件的支出

形成无形资产后的摊销额的 100%；

形成无形资产的计税基础=账面价值×200%。

注意：此可抵扣差异不允许确认递延所得税资产

【例 17-3】甲公司当期发生研究开发支出共计 1 000 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。

分析：甲公司当年发生的研究开发支出中，按照会计规定应予费用化的金额为 400 万元，形成无形资产的成本为 600 万元，即期末所形成无形资产的账面价值为 600 万元。

甲公司当期发生的 1 000 万元研究开发支出，可在税前扣除的金额为 800 万元（400+400×100%）。对于按照会计准则规定形成无形资产的部分，税法规定按照无形资产成本的 200%作为计算未来期间摊销额的基础，即该项无形资产在初始确认时的计税基础为 1 200 万（600×200%）元。

该项无形资产的账面价值 600 万元与其计税基础 1 200 万元之间的差额 600 万元将于未来期间税前扣除，产生可抵扣暂时性差异。（但不允许确认递延所得税资产）

2、无形资产在后续计量时，会计与税法的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销，无形资产摊销方法、摊销年限的不同以及无形资产减值准备的计提。

①使用寿命有限的无形资产：

账面价值=实际成本-会计累计摊销-无形资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计摊销

②使用寿命不确定的无形资产：

账面价值=实际成本-无形资产减值准备

计税基础=实际成本-税法累计摊销（10 年摊销）

【例 17-4】甲公司于 2023 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。2023 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。（计税基础=600-60=540）

分析：

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产，在未发生减值的情况下，其账面价值为取得成本 600 万元。

该项无形资产在 2023 年 12 月 31 日的计税基础为 540 万（600-60）元。

该项无形资产的账面价值 600 万元与其计税基础 540 万元之间的差额 60 万元将计入未来期间应纳税所得额，产生未来期间企业所得税税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。

（三）以公允价值计量的资产

1、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

2、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

1、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

会计：账面价值：公允价值（期末按公允价值计量，公允价值变动计入公允价值变动损益）

税法：计税基础：取得时的成本

【例 17-5】甲公司 2023 年 7 月以 52 万元取得乙公司股票 50 000 股作为交易性金融资产核算，2023 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。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金额。

分析：

作为交易性金融资产的乙公司股票在 2023 年 12 月 31 日的账面价值为 62 万元（12.4×50 000），其计税基础为原取得成本不变，即 52 万元，两者之间产生 10 万元的应纳税暂时性差异。

借：所得税费用 25 000

贷：递延所得税负债 25 000

2、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

账面价值：期末按公允价值计量，公允价值变动（非减值损失）计入其他综合收益

计税基础：取得时成本