

【计算分析·教材例题 17-1】甲公司于 2×16 年 1 月 1 日开始计提折旧的某项固定资产，原价为 3 000 000 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。

2×17 年 12 月 31 日（第 2 年年末），企业估计该项固定资产的可收回金额为 2 200 000 元。

解析：

2×17 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值

$$=3\ 000\ 000-300\ 000 \times 2=2\ 400\ 000\ (\text{元})$$

可收回金额为 2 200 000 元，应当计提 200 000 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 2 200 000 元。

计税基础

$$=3\ 000\ 000-(3\ 000\ 000 \times 20\%+2\ 400\ 000 \times 20\%)$$

$$=1\ 920\ 000\ (\text{元})$$

该项固定资产账面价值 2 200 000 元与其计税基础 1 920 000 元之间的 280 000 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。

【计算分析·教材例题 17-2】甲公司于 2×14 年 12 月 20 日取得某设备，成本为 16 000 000 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。2×17 年 12 月 31 日（第 3 年年末），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 9 200 000 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。

解析：

2×17 年 12 月 31 日

甲公司计提减值前的该设备的账面价值

$$=16\ 000\ 000-(16\ 000\ 000 \div 10) \times 3$$

$$=11\ 200\ 000\ (\text{元})，$$

可收回金额为 9 200 000 元，应当计提 2 000 000 元（1 120 万元-920 万元）固定资产减值准备。

计提减值准备后该固定资产的账面价值

$$=11\ 200\ 000-2\ 000\ 000=9\ 200\ 000\ (\text{元})$$

该设备的计税基础

$$=16\ 000\ 000-(16\ 000\ 000 \div 10) \times 3$$

$$=11\ 200\ 000\ (\text{元})$$

资产账面价值 9 200 000 元小于其计税基础 11 200 000 元，产生可抵扣暂时性差异。

2. 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外，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

①一般情况下初始确认时按照会计准则规定确定的成本与其计税基础应当是相同的。

A. 会计准则规定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的支出应当计入所形成无形资产的成本；

B. 税法规定自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

②特殊情况：加计扣除的无形资产

税法中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。

因此，其计税基础应在会计入账价值的基础上加计 100%，因而产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异，但如果该无形资产的确认不是产生于企业合并交易，同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照所得税会计准则的规定，不确认该暂时性差异的所得税影响。

此外，在持续持有过程中，在初始未予确认暂时性差异的所得税影响范围内的摊销额等的差异亦不予确认。

解释：该类无形资产为什么不确认递延所得税资产？

理解一：在确认无形资产时：

借：无形资产

 贷：研发支出——资本化支出

由于无形资产确认时不影响利润和应交所得税，所以如果确认递延所得税资产，则对应科目就不应当是所得税费用。又由于它不是合并业务，对应科目也不能是商誉；又由于它不对所有者权益产生影响，所以对应科目也不能是所有者权益；那么如果确认递延所得税资产，则资产总额会增加，但是又找不到对应科目，就会导致资产=负债+所有者权益等式不平衡。所以不能确认。

理解二：该差异属于永久性差异，在未来期间无法转回（一直纳税调减，不存在纳税调增）。

(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（分为使用寿命确定和使用寿命不确定的情况）及无形资产减值准备的计提。

①会计规定：对于使用寿命不确定的无形资产，不要求摊销，但持有期间每年应进行减值测试。

②税法规定：企业取得的无形资产成本（外购商誉除外），应在一定期限内摊销。

【计算分析·教材例题 17-3】甲公司当期发生研究开发支出计 10 000 000 元，其中研究阶段支出 2

000 000 元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 2 000 000 元，符合资本化条件后发生的支出为 6 000 000 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。

解析：

无形资产的账面价值为 6 000 000 元。

无形资产在初始确认时的计税基础为 12 000 000 元（6 000 000×200%）。

该项无形资产的账面价值 6 000 000 元与其计税基础 12 000 000 元之间的差额 6 000 000 元为暂时性差异，该差异产生于无形资产的初始确认，并非产生于企业合并，在初始确认时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，因此，不确认其所得税影响。

【计算分析·教材例题 17-4】甲公司于 2×17 年 1 月 1 日取得某项无形资产，成本为 6 000 000 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。2×17 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。

解析：

2×17 年 12 月 31 日无形资产的账面价值为取得成本 6 000 000 元。

2×17 年 12 月 31 日的计税基础为 5 400 000 元（6 000 000-6 000 000÷10）。

该项无形资产的账面价值 6 000 000 元与其计税基础 5 400 000 元之间的差额 600 000 元将计入未来期间的应纳税所得额。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。

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

会计准则规定，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产于某一会计期末的账面价值为其公允价值。

税法规定，企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得价款扣除其历史成本后的差额应计入应纳税所得额。（税法不考虑公允价值变动）

提示：

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处理参照以上规定。（原理相同，科目不同）

【计算分析·教材例题 17-5】甲公司 2×16 年 7 月以 520 000 元取得乙公司股票 50 000 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。2×16 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的金额。

解析：

2×16 年 12 月 31 日该交易性金融资产的账面价值为 620 000 元（12.4×50 000）

计税基础为原取得成本不变，即 520 000 元

两者之间产生 100 000 元的应纳税暂时性差异。

【计算分析】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。

解析：

会计上，账面价值应为期末公允价值 1 575 万元。

税法上，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 万元应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债。（对应其他综合收益）

4. 其他资产

（1）计提了资产减值准备的其他资产

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着减值准备的计提发生变化，从而造成该项资产的账面价值与计税基础之间存在差异。

（2）投资性房地产

①成本模式

其账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同；

②公允价值模式

其计税基础的确定类似与固定资产或无形资产计税基础的确定。（税法不考虑公允价值变动，需要摊销或折旧）

【计算分析·教材例题 17-6】甲公司的 C 建筑物于 2×15 年 12 月 30 日投入使用并直接对外出租，成本为 6 800 000 元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式计量。2×17 年 12 月 31 日，已出租的 C 建筑物累计公允价值变动收益为 1 200 000 元，其中本年度公允价值变动收益为 500 000 元。

根据税法规定，已出租的 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 0，自投入使用的次月起采用年限平均法计提折旧。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。

解析：

2×17 年 12 月 31 日的账面价值

$$=6\,800\,000+1\,200\,000=8\,000\,000\text{（元）}$$

2×17 年 12 月 31 日的计税基础

$$=6\,800\,000-6\,800\,000\div 20\times 2=6\,120\,000\text{（元）}$$

该投资性房地产账面价值与计税基础之间的差额形成应纳税暂时性差异。