

第二节



资产、负债的计税基础及暂时性差异



目录

PART1 资产的计税基础

PART2 负债的计税基础

PART3 特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

PART4 暂时性差异



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

一、资产的计税基础

（一）概念

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额，即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。（按照税法规定计算的税法账面价值）



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

（二）确定方法

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本，即企业为取得某项资产支付的成本在未来期间准予税前扣除。

在资产持续持有的过程中，其计税基础是指资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。

（如固定资产的计税基础等于取得成本减去按照税法规定计算的折旧后的金额）



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

（三）具体资产

1. 计提了资产减值准备的相关资产

资产计提了减值准备后，其账面价值随之下降，但税收法律、法规规定在资产未发生实际损失之前，**不允许进行税前扣除**，即其计税基础不会因减值准备的计提而发生变化，从而造成了其因减值准备计提后的资产账面价值与计税基础之间的差异。（**税法不认可会计计提的减值准备**）



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

【计算分析·教材例题16—1】甲公司2×22年12月31日应收账款余额为1 000万元，该公司期末对应收账款计提了100万元的坏账准备。按税收法律、法规的规定，除国务院财政、税务主管部门规定的资产减值准备外，均不允许税前扣除。假设该公司期初应收账款及坏账准备的余额均为0。

应收账款在2×22年资产负债表日的账面价值为900万元（1 000—100），由于坏账准备不允许税前扣除，其计税基础为1 000万元，该计税基础与其账面价值之间产生100万元暂时性差异，在应收账款发生实质性损失时，会减少未来期间的应纳税所得额。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

2. 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。（公允价值变动计入公允价值变动损益）

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）



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

提示：

企业持有的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其计税基础的确定，与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产类似，可比照处理。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

3. 固定资产

(1) 初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值基本上是被税法认可的，即取得时其账面价值一般等于计税基础。

(2) 固定资产在持有期间进行后续计量时：

① 固定资产的账面价值 = 成本 - 累计折旧（会计的折旧）
- 固定资产减值准备

② 固定资产的计税基础 = 成本 - 累计折旧（税法的折旧）

会计与税收处理的差异主要来自于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的计提。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

4.无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外，其他方式取得的无形资产，初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值与按照税法规定确定的计税基础之间一般不存在差异。

无形资产的差异主要产生于内部研究开发形成的无形资产以及使用寿命不确定的无形资产。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

(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.会计准则规定内部研究开发形成的无形资产，其成本为开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出，除此之外，研究开发过程中发生的其他支出应予费用化计入损益；

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。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

②加计扣除

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。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

【计算分析】 A企业当期为开发新技术发生研究开发支出共计2 000万元，其中研究阶段支出400万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为400万元，符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为1 200万元。

假定税法规定，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，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。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途（尚未开始摊销）。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

解析：

A企业当期发生的研究开发支出中，按照会计准则规定应予以费用化的金额为800万元，形成无形资产的成本为1 200万元，即期末所形成无形资产的账面价值为1 200万元。

A企业当期发生的2 000万元研究开发支出，按照税法规定可在当期税前扣除的金额为1 600万元。

所形成无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为2 400万元，其计税基础为2 400万元，形成暂时性差异1 200万元。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

应予说明的是，上述1 200万元暂时性差异因产生于无形资产的初始确认，该无形资产并非产生于企业合并，且该无形资产在初始确认时既未影响会计利润，也未影响到应纳税所得额，因此，该1 200万元暂时性差异的所得税影响不予确认。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

(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。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

【单选·2020】甲公司2019年内部研究开发支出共计500万元，其中研究阶段支出200万元，开发阶段支出300万元且全部符合资本化条件。2019年7月1日已达到预定用途，确认为无形资产，预计使用年限10年。根据税法规定，企业研究开发未形成无形资产的费用按75%加计扣除；形成无形资产的，按照其成本的175%摊销。不考虑其他因素，则2019年年末甲公司开发形成的该无形资产的计税基础是（ ）万元。

A.675

B.300

C.525

D.498.75



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

答案：D

解析：2019年7月1日：

无形资产的账面价值=300（万元）

无形资产的计税基础=300×175%=525（万元）。

2019年12月31日：

无形资产的账面价值=300－（300/10×6/12）=285（万元）。

无形资产的计税基础=300×175%－（300×175%/10×6/12）=498.75（万元）



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

5. 长期股权投资

长期股权投资取得以后，如果按照规定采用权益法核算的，则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化，其账面价值与计税基础会产生差异，该差异主要源于初始投资成本调整、损益确认和其他权益变动。（计税基础不变，即最初成本）