

以公允价值计量资产的纳税调整

企业会计准则（2006）规定，在资产负债表日，以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产的公允价值发生变动时，应调整资产账面价值。税法规定，资产的计税基础在持有期间保持历史成本不变，不因公允价值变动而变动。上述规定，导致税收与会计之间存在差异。

《企业所得税年度纳税申报表》（2009）增加了附表7“以公允价值计量资产纳税调整表”（以下简称“表7”），对以公允价值计量的资产（负债）的纳税调整作出明确规定。表7分为三个部分即以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（即交易性金融资产）、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债和投资性房地产。由于金融资产或金融负债的纳税调整十分相似，本文只对金融资产以及投资性房地产的纳税调整作分析，供大家参考。

一、金融资产的纳税调整

新准则规定，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，如股票、基金、不作为有效套期工具的衍生工具等，应当按照取得时的公允价值作为初始确认金额，交易费用应计入投资收益；资产负债表日，金融资产的公允价值与账面价值的差额计入“公允价值变动损益”科目，同时调整金融资产的账面价值（以下简称“新账面价值”）；处置金融资产时，公允价值与新账面价值的差额计入投资收益，同时将公允价值变动损益结转至投资收益。

税法规定，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，以取得时的公允价值作为计税基础，包括交易费用；对于持有期间发生的公允价值变动不确认损益；出售时，按转让价值扣除初始账面价值后的差额作为应纳税所得额。

综上，对于企业根据金融资产公允价值变动所产生的收益或损失，应进行与会计处理相反的纳税调整。

[案例1]2008年11月8日，A公司支付价款1001万元（含交易费用1万元），购入股票100万股，A公司将其划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2008年12月31日，该股票市价为每股11元。2009年5月13日，A公司以11.5元将该股票全部转让。

A 公司的会计处理和纳税调整如下：

1. 2008 年 11 月 8 日，购入股票时，

借：交易性金融资产—成本	1000
投资收益	1
贷：银行存款	1001

税收处理：购入股票时支付的交易费用 1 万元，应作为交易性金融资产的计税基础，不得在 2008 年税前扣除，应调增应纳税所得税额 1 万元。该交易性金融资产的计税基础为 1001 万元。

2. 2008 年 12 月 31 日，确认股票价格变动时，

借：交易性金融资产—公允价值变动	100
贷：公允价值变动损益	100

税收处理：公允价值变动损益税法上不确认，应调减 2008 年应纳税所得额 100 万元。2008 年，因该股票累计调减应纳税所得额 99 万元（ $1-100=-99$ ）。该交易性金融资产的计税基础仍为 1001 万元。

3. 2009 年 5 月 13 日，出售股票时，

借：银行存款	1150
贷：交易性金融资产	1100
投资收益	50
借：公允价值变动损益	100
贷：投资收益	100

税收处理：资产转让所得为 149 万元（1150-1001），会计上确认 50 万元收益（100 万元只是在损益内部结转，不影响当期损益），应调增 2009 年应纳税所得额 99 万元（149-50）。

因此，在表 7 中，2008 年填报情况如下：第 2 行第 1 列为 0 万元，第 2 行第 2 列为 0 万元，第 2 行第 3 列为 1100 万元，第 2 行第 4 列为 1001 万元，第 2 行第 5 列 2008 年纳税调整额=（第 4 列期末计税基础-第 2 列期初计税基础）-（第 3 列期末账载金额-第 1 列期初账载金额）=（1001-0）-（1100-0）=-99 万元，与上述 2 中税收处理分析结果相同。2009 年填报情况如下：第 2 行第 1 列为 1100 万元，第 2 行第 2 列为 1001 万元，第 2 行第 3 列为 0 万元，第 2 行第 4 列为 0 万元，第 2 行第 5 列 2009 年纳税调整额=（第 4 列期末计税基础-第 2 列期初计税基础）-（第 3 列期末账载金额-第 1 列期初账载金额）=（0-1001）-（0-1100）=99 万元，与上述 3 中税收处理分析结果相同。

二、投资性房地产的纳税调整

（一）资产负债表日的公允价值变动

新准则规定，以公允价值模式计量的投资性房地产，在持有期间不计提折旧或摊销，在资产负债表日应以公允价值为基础调整账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入公允价值变动损益。

税法规定，对投资性房地产在持有期间发生的公允价值变动不确认损益，同时，应按照固定资产或无形资产进行税务处理，即计提折旧或摊销。

综上，对于以公允价值模式计量的投资性房地产，其公允价值变动产生的收益或损失，应按照公允价值变动收益与当期折旧的和调减应纳税所得额，或以公允价值变动损失与当期折旧的差额调增应纳税所得额。

[案例 2]2009 年 6 月 30 日，甲房地产开发企业将一幢新建办公楼出租，当日账面价值为 300 万元，使用年限 20 年，预计净残值为 5%。2009 年 12 月 31 日，该投资性房地产的公允价值为 320 万元。

2009 年 6 月 30 日，甲企业出租办公楼时，

借：投资性房地产—成本	300
贷：开发产品	300

税收处理：将投资性房地产确认固定资产，其计税基础为 300 万元。

2009 年 12 月 31 日，甲企业确认公允价值变动时，

借：投资性房地产—公允价值变动	20
贷：公允价值变动损益	20

税收处理：2009 年税前允许扣除折旧= $300 \times (1-5\%) \div 20 \div 2=7.125$ 万元，不确认公允价值变动损益 20 万元，资产的计税基础为 292.875 万元（300-7.125），资产的账面价值为 320 万元，共计调增应纳税所得额 27.125 万元（20+7.125）。

因此，在表 7 中，2009 年填报情况如下：第 9 行第 1 列为 0 万元，第 9 行第 2 列为 0 万元，第 9 行第 3 列为 320 万元，第 9 行第 4 列为 292.875 万元，第 9 行第 5 列 2009 年纳税调整额=（第 4 列期末计税基础-第 2 列期初计税基础）-（第 3 列期末账载金额-第 1 列期初账载金额）=（292.875-0）-（320-0）=27.125 万元，与上述税收处理分析结果相同。

（二）自用房地产或存货转换为以公允价值计量的投资性房地产

企业将自用房地产或存货转换为以公允价值计量的投资性房地产，应当按转换日的公允价值作为入账价值，公允价值小于账面价值（指初始账面价值减去累计折旧、累计摊销、减值准备等后的余额）的差额计入公允价值变动损益，公允价值大于账面价值的差额计入资本公积。税收上不确认会计上的转换损益，也不调整资产的计税基础。对于上述公允价值小于账面价值的差额，应在当期作调增应纳税所得额处理。

（三）以公允价值计量的投资性房地产转换为自用房地产或存货

企业将采用公允价值计量的投资性房地产转换为自用房地产或存货，应当以转换日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与账面价值的差额计入当期损益。税收上不确认会计上的转换损益，应进行与会计处理相反的纳税调整。