

第一节 计税基础与暂时性差异

(二) 负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异 (个别情况)

1. 预计负债

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。如果税法规定，与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除

差异原因	会计规定	税法规定
产品质量保证	账=预计负债账面价值	计=账面价值-未来期间税法允许税前抵扣金额=0
债务担保	计税基础=账面价值-0=账面价值	

某些事项确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除

【例 16-7 改编】 甲公司 2020 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，在当年年度利润表中确认了 800 万元销售费用，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。2021 年保修到期未实际支出部分转回。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用可以在实际发生时税前扣除。

预计负债	2020 年年末	2021 年保修到期
账面价值	$800-200=600$	0
计税基础	$600-600=0$	0
可抵扣暂时性差异余额	600	0
可抵扣暂时性差异发生额	600	-600

【例 16-8】 2020 年 10 月 5 日，甲公司因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。

2020 年 12 月 31 日，

该项预计负债的账面价值为 300 万元

计税基础为 300 万元 (300-0)

预计负债账面价值=计税基础，不产生暂时性差异

2. 合同负债

企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。

合同负债	会计规定	税法规定
合同负债计入当期应纳税所得额 (税会不一致) (例: 房地产开发企业)	账面价值=合同负债余额	计税基础=0

合同负债未计入当期应纳税所得额 (税会一致)	计税基础=账面价值
---------------------------	-----------

【例题】 A公司2021年12月31日因销售商品收到客户预付的款项500万元。

(1) 若预收的款项计入当期应纳税所得额(房地产企业)

合同负债的账面价值为500万元

合同负债的计税基础=账面价值500-可从未来经济利益中扣除的金额500=0

(2) 若预收的款项不计入当期应纳税所得额

合同负债的账面价值为500万元

合同负债的计税基础=账面价值500-可从未来经济利益中扣除的金额0=500(万元)

3. 应付职工薪酬

会计准则规定,企业为获得职工提供的服务所给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用。在未支付之前确认为负债。

应付职工薪酬		会计规定	税法规定
准予当期全额扣除,以后期间不存在税前扣除 (合理的工资薪金、基本养老保险)		计税基础=账面价值-0 =账面价值	
准予当 期限额 扣除	超过税前扣除标准,以后 期间不得扣除	职工福利费等	计税基础=账面价值-未来可以扣除金额 (超过当期扣除标准部分)=当期可扣除 部分
	超过税前扣除标准,以后 期间可以扣除	职工教育经费	

【例题】 甲公司全年应付职工薪酬为3000万元,税法规定允许本年税前扣除的金额为2800万元

【假设1】 超过规定标准部分未来不允许税前扣除。

(1) 负债的账面价值=3000(万元)

(2) 计税基础=3000-0=3000(万元)

(3) 不存在暂时性差异

【假设2】 超过规定标准部分未来允许税前扣除。

(1) 负债的账面价值=3000(万元)

(2) 计税基础=3000-(3000-2800)=2800(万元)

(3) 可抵扣暂时性差异

4. 其他负债

企业应交的罚款和滞纳金等,在尚未支付之前按照会计规定确认为费用,同时作为负债反映。税法规定,罚款和滞纳金不能税前扣除,其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额0之间的差额,即计税基础等于账面价值,不产生暂时性差异。

【例 16-9】 甲公司因未按照税法规定缴纳税金,按规定需在2020年缴纳滞纳金100万元,至2020年12月31日,该款项尚未支付,形成其他应付款100万元。税法规定,企业因违反国家法律、法规规定缴纳的罚款、滞纳金不允许税前扣除。

其他应付款账面价值为100万元

因税法规定该支出不允许税前扣除,其计税基础

=100-0=100（万元）。

对于罚款和滞纳金支出，会计与税收规定存在差异，但该差异仅影响发生当期，对未来期间计税不产生影响，因而不产生暂时性差异。

（三）特殊项目产生的暂时性差异

1.广告费和业务宣传费

税法规定：企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除税法另有规定外，不超过当年销售收入 15% 的部分准予扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类支出在发生时按照会计准则规定即计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，但因按照税法规定可以确定其计税基础，两者之间的差异也形成暂时性差异。

【例 16-10】甲公司 2020 年发生广告费 1000 万元，税法规定，企业发生的广告费、业务宣传费不超过当年销售收入 15% 的部分允许税前扣除，超过部分允许结转以后年度税前扣除。甲公司 2020 年实现销售收入 6000 万元。

【假设 1】 价款已经支付	【假设 2】 价款尚未支付
资产账面价值=0	负债账面价值=1 000
资产计税基础=1000-6000 ×15%=100（万元）	负债计税基础=1 000-(1 000-6000×15%)=900（万元）
可抵扣暂时性差异=100（万元）	

2.可结转以后年度的未弥补亏损

按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，会计处理上**视同可抵扣暂时性差异**，在符合确认条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

【例题】假设企业历年所得税税率均为 25%，不考虑其他因素。该企业 2019 年设立，企业 2019 年亏损 300 万元。根据税法规定，企业发生的亏损额允许在以后五年之内用税前利润弥补，且假设企业未来五年均实现了利润（税前利润总额大于发生的亏损）。假定 2020 年实现利润 170 万元，2021 年实现利润 180 万元……

2019 年	确认递延所得税资产 = $300 \times 25\% = 75$ 借：递延所得税资产 75 贷：所得税费用 75	递延所得税资产	
2020 年	应纳税额 = $(170 - 170) \times 25\% = 0$ 借：所得税费用 42.5 贷：递延所得税资产 42.5		
2021 年	应纳税额 = $(180 - 130) \times 25\% = 12.5$ 借：所得税费用 12.5 贷：应交税费—应交所得税 12.5 借：所得税费用 32.5 贷：递延所得税资产 32.5		2021年：32.5