

中级会计职称 中级会计实务 精讲班

三、负债的计税基础

负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额

负债的账面价值 > 计税基础，产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产

负债的账面价值 < 计税基础，产生应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债

【提示】负债的确认与偿还一般不会影响企业未来期间的损益，也不会影响其未来期间的应纳税所得额，因此未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为0，计税基础即为账面价值。例如，企业的短期借款、应付账款等。

【公式层面理解】**账面价值中不能税前扣除金额**

【对比资产计税基础理解】

资产计税基础=未来税前扣除金额

负债计税基础=未来不能税前扣除金额【未实际支付】

1. 资产账面价值 > 计税基础，产生应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债

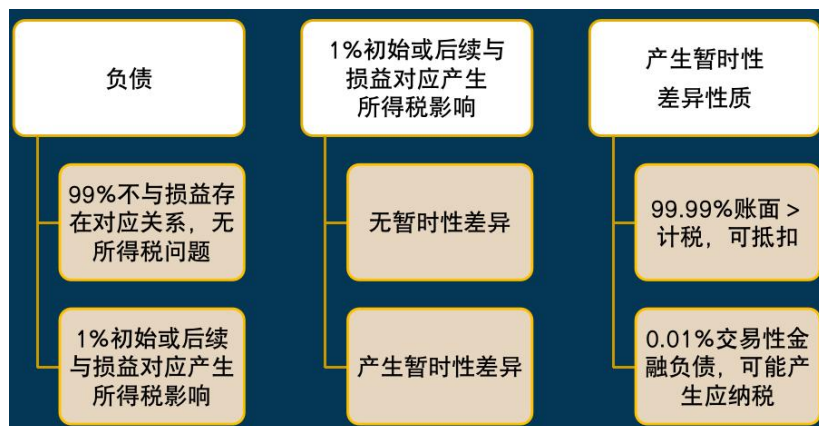
负债【相反】

账面价值 > 计税基础，产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产

2. 资产账面价值 < 计税基础，产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产

负债【相反】

账面价值 < 计税基础，产生应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债



(一) 预计负债

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
1. 税法规定未来期间可以税前扣除的情况： 企业因销售商品提供售后服务确认的预计负债 计税基础=0 账面价值 > 计税基础，形成可抵扣暂时性差异 【结论】 差异原因损益，对方科目为所得税费用	$\text{会计利润} + \text{本期计提的未来可税前扣除的金额} - \text{本期实际发生的能够税前扣除的金额}$

例题 15

甲公司 2020 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，在当年度利润表中确认了 8 000 000 元销售费用，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出 2 000 000 元，预计负债的期末余额为 6 000 000 元。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时税前扣除。

分析

该项预计负债在甲公司 2020 年 12 月 31 日的账面价值为

6 000 000 元

该项预计负债的计税基础=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额
=6 000 000-6 000 000=0 (元)

预计负债账面价值 > 计税基础，形成可抵扣暂时性差异 6 000 000 元。

(一) 预计负债

$$\text{所得税费用} = (\text{利润总额} + \text{永久性差异}) \times T$$

递延所得税	当期所得税
2.税法规定无论是否发生都不允许税前扣除的情况： 如债务担保确认的预计负债 计税基础=账面价值	会计利润+本期计提的未来不可税前扣除的金额

例题 16

2020 年 10 月 5 日，甲公司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 3 000 000 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。

分析

2020 年 12 月 31 日，该项预计负债的账面价值为 3 000 000 元，计税基础为 3 000 000 元 (3 000 000-0)。该项预计负债的账面价值等于计税基础，不产生暂时性差异。

(二) 合同负债

$$\text{所得税费用} = \text{利润总额} \times T$$

递延所得税	当期所得税
1.会计上不符合收入确认条件、而税法规定计入应纳税所得额的情况下，本期纳税调增，以后期间会计确认收入时可税前扣除。 计税基础=0 账面价值 > 计税基础，形成可抵扣暂时性差异 【结论】 差异原因损益，对方科目为所得税费用	按当期预收金额调增 以后期间会计确认收入时再调减
2.会计不确认收入，税法规定不计入应纳税所得额 计税基础=账面价值	——

例题 17

甲公司 2022 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

2022 年 12 月 31 日合同负债的账面价值为 500 万元；因按税法规定预收的款项已计入当期应纳税所得额，所以在以后年度减少合同负债确认收入时，由税前会计利润计算应纳税所得额时应将其扣除。

2022 年 12 月 31 日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

2022年12月31日合同负债的账面价值为500万元；

2022年12月31日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）。

（三）应付职工薪酬

项目	递延所得税	当期所得税
税法对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，相关应付职工薪酬负债的	无暂时性差异	——
14%扣除标准的职工福利费	税法规定超过部分不得税前扣除，无暂时差异	+超过部分
2%扣除标准的工会经费		+超过部分
8%扣除标准的职工教育经费	税法规定超过部分允许未来期间税前扣除，形成可抵扣暂时差异，确认递延所得税资产	+超过部分

（四）其他负债

企业的其他负债项目，如企业应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计准则规定确认为费用，同时作为负债反映。

税法规定，罚款和滞纳金不得税前扣除，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。

例题 18

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1 000 000元，至2020年12月31日，该款项尚未支付，形成其他应付款1 000 000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。

分析

因应缴滞纳金形成的其他应付款账面价值为1 000 000元，因税法规定该支出不允许税前扣除，其计税基础=1 000 000-0=1 000 000（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。

例题 19

【单选题】（2021年）2×20年12月1日，甲公司因违反环保法规受到处罚，将应支付的罚款270万元计入其他应付款。根据税法规定，甲公司违反环保法规的罚款不得税前扣除。2×20年12月31日，甲公司已经支付了200万元的罚款。不考虑其他因素，2×20年12月31日，其他应付款的暂时性差异为（ ）万元。

- A.0
- B.70
- C.200
- D.270

分析

【答案】 A

【解析】 因违反环保法规受到处罚确认的其他应付款，税法规定不得税前扣除，计税基础与账面价值相等，不产生暂时性差异。