

知识点 2: 资产、负债的计税基础及暂时性差异 (★★)

二、负债的计税基础

负债的计税基础,是指负债的账面价值减去未来期间按照税法规定计算应纳税所得额时可予抵扣的金额。

**负债的计税基础=负债的账面价值-未来期间按照税收法律、法规规定可予税前列支的金额**

**【提示】** 负债计税基础的关键是看税法规定以后期间能不能税前扣除,如未来期间不能税前扣除则计税基础等于账面价值。

**【提示】** 负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益,也不会影响其应纳税所得额,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零,计税基础即为账面价值。如短期借款、应付账款等。

但在某些情况下,负债的确认也可能会影响企业的损益,进而影响不同期间的应纳税所得额,使其计税基础与账面价值之间产生差额,如按《企业会计准则》规定确认的某些预计负债。

(一) 预计负债

1. 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

借: 销售费用 100

贷: 预计负债 100

说明	账面价值	计税基础
税法规定,销售产品有关的支出 <b>可于实际发生时税前扣除。</b>	账面价值 =100	计税基础=账面价值-未来税前扣除的金额 =100-100=0

**【例 16-6】** 甲公司 2×18 年因销售产品承诺提供 2 年的保修服务,在当年度利润表中确认了 100 万元的销售费用,同时确认为预计负债,当年度尚未发生任何保修支出。

负债账面价值: 100 万元

负债计税基础: 0 万元 (账面价值 100-未来允许扣除 100)

负债账面价值 > 计税基础,

可抵扣暂时性差异 100 万元

2. 因债务担保确认的预计负债

借: 营业外支出 100

贷: 预计负债 100

说明	账面价值	计税基础
税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除,即未来期间按税法规定可予抵扣的金额为零	账面价值 =100	计税基础=账面价值-未来税前扣除的金额=100-0=100

(二) 合同负债

借: 银行存款 100

贷: 合同负债 100

说明	账面价值	计税基础
税法中对于收入的确认原则一般与会计规定相同:【会计上当期未确认收入,税法上当期不计入应纳税所得额】	账面价值=100	计税基础=账面价值-未来税前扣除的金额=100-0=100
税法中对于收入的确认原则一般与会计规定不同:【会计上当期未确认收入,税法上当期应计入应纳税所得额】	账面价值=100	计税基础=账面价值-未来税前扣除的金额 =100-100=0

(三) 应付职工薪酬

准则规定,企业为获取职工提供的服务给与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。

税收法律法规规定中对于企业**实际发生的真实、合理的职工薪酬允许税前扣除**，但税收法律法规规定中如果规定了税前扣除标准的，按照准则计入成本费用的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。

因超过部分在发生**当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除**，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

**【例 16-7】**甲公司 2×18 年 12 月计入成本费用的职工工资总额为 300 万元，至 2×18 年 12 月 31 日尚未支付，仍体现在资产负债表中的应付职工薪酬中。假定按照税收法律、法规的规定，当期计入成本费用的 300 万元工资支出中，可予税前扣除的金额为 200 万元（补充：超过标准部分在以后期间不允许税前扣除）。

超标费用 100 万元：现在和将来计算应交所得税时都不允许税前扣除，永久性差异；

负债账面价值：300 万元

负债计税基础：300 万元（账面价值 300—未来允许扣除 0）

### **【提示】**职工教育经费

对企业当年提取并实际使用的职工教育经费，在不超过计税工资薪金总额 8% 的部分，可在企业所得税税前扣除，**超过部分可以在以后年度结转扣除**。

其账面价值与计税基础之间的差异也构成**暂时性差异**。

### （四）其他负债

企业的其他负债项目，**如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。

但税收法律、法规规定，**罚款和滞纳金不能税前扣除**，即该部分费用无论是在发生当期还是在以后期间均不允许税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予扣除的金额之间的差额，**即计税基础等于账面价值**。

（五）某些交易或事项发生后按照税收法律、法规规定能够确定计税基础，但因不符合会计资产、负债确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债。

#### （1）企业发生的符合条件的**广告费和业务宣传费**

企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除另有规定外，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**。

该类费用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，但按照税法规定可以确定其计税基础的，两者之间的差异也形成暂时性差异（可抵扣暂时性差异）**。

## 三、暂时性差异

暂时性差异是指资产或负债的**账面价值与其计税基础之间的差额**。根据暂时性差异对未来期间应纳税金额影响的不同，**分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异**。

### （一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，**将导致产生应纳税金额的暂时性差异**。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

- （1）资产的账面价值大于其计税基础；
- （2）负债的账面价值小于其计税基础。

### （二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，**将导致产生可抵扣金额的暂时性差异**。

可抵扣暂时性差异通常产生于以下情况：

- (1) 资产的账面价值小于其计税基础;
- (2) 负债的账面价值大于其计税基础。

**【提示】** 允许用以后年度的应纳税所得额弥补的可弥补亏损及可结转以后年度的税款抵减，**视同可抵扣暂时性差异处理。**

**【2018·多选题】** 企业当年发生的下列交易或事项中，可产生应纳税暂时性差异的有（ ）。

- A. 购入使用寿命不确定的无形资产
- B. 应交的罚款和滞纳金
- C. 本期产生亏损，税法允许在以后 5 年内弥补
- D. 年初交付管理部门使用的设备，会计上按年限平均法计提折旧，税法上按双倍余额递减法计提折旧
- E. 期末以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债公允价值小于其计税基础

**【答案】** ADE

**【解析】** 选项 A，会计上不计提摊销，而税法上是计提摊销，所以导致无形资产的账面价值大于计税基础，形成应纳税暂时性差异。

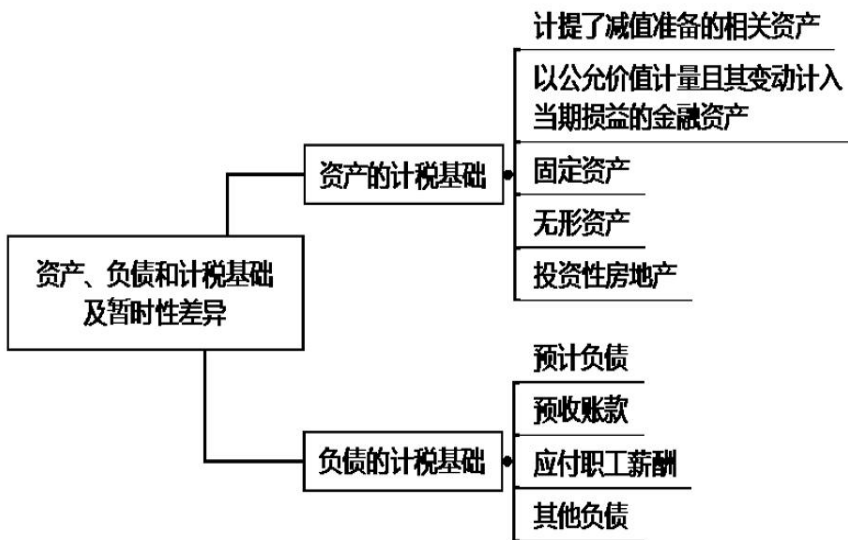
选项 B，属于永久性差异。

选项 C，属于可抵扣暂时性差异。

选项 D，会计方法计提的折旧金额比税法方法少，所以使得资产的账面价值比计税基础大，形成应纳税暂时性差异。

选项 E，负债的账面价值小于计税基础，形成应纳税暂时性差异。

知识点回顾



知识点回顾

