

### 3. 应付职工薪酬

(1) 企业为获得职工提供的服务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。

(2) 税法中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账面价值等于计税基础。但税法中明确规定了税前扣除标准的（如福利费）除外。

注意：

超出部分的支出，有些会产生暂时性差异（如职工教育经费），有些是不产生暂时性差异的（如福利费）。

【计算分析】甲企业 20×7 年 12 月计入成本费用的职工工资总额为 4 000 万元，至 20×7 年 12 月 31 日尚未支付。

按照适用税法规定，当期计入成本费用的 4 000 万元工资支出中，可予税前扣除的合理部分为 3 000 万元。

**解析：**

会计上，该项应付职工薪酬负债于 20×7 年 12 月 31 日的账面价值为 4 000 万元。

税法上，该项应付职工薪酬负债于 20×7 年 12 月 31 日的计税基础=账面价值 4 000 万元-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 0=4 000 万元。

该项负债的账面价值 4 000 万元与其计税基础 4 000 万元相同，不形成暂时性差异。

### 4. 其他负债

(1) 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。

(2) 税法规定，罚款和滞纳金不允许税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额 0 之间的差额，即计税基础等于账面价值。

【计算分析·教材例题 17-9】甲公司因未按照税法规定缴纳税金，按规定需在 2×16 年缴纳滞纳金 1 000 000 元，至 2×16 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。

**解析：**

其他应付款账面价值为 1 000 000 元

其他应付款计税基础

=1 000 000-0=1 000 000（元）（不允许税前扣除）

账面价值=计税基础，所以不产生暂时性差异。

## 四、暂时性差异

### （一）基本界定

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。其中：

账面价值，是指按照会计准则规定确定的有关资产、负债在资产负债表中应列示的金额。

由于资产、负债的账面价值和计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，在这些暂时性差异发生的当期，一般应当确认相应的递延所得税负债或递延所得税资产。

## （二）暂时性差异的分类

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

### 1. 应纳税暂时性差异

在应纳税暂时性差异产生当期、应当确认相关的递延所得税负债，在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额。

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（带来经济利益）大于其计税基础；（未来经济利益流入多，需要多交税）
2. 负债的账面价值（流出经济利益）小于其计税基础。（未来经济利益流出少，需要多交税）

### 2. 可抵扣暂时性差异

在可抵扣暂时性差异产生当期，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税资产。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

1. 资产的账面价值小于其计税基础；（未来经济利益流入少，少交税）
2. 负债的账面价值大于其计税基础。（未来经济利益流出多，少交税）

## （三）特殊项目产生的暂时性差异

1. 对于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，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认相关的递延所得税资产。

2. 某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

**【计算分析·教材例题 17-10】**甲公司 2×16 年发生广告费 10 000 000 元，至年末已全额支付给广告公司。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 2×16 年实现销售收入 60 000 000 元。

### 解析：

因广告费支出形成的资产的账面价值为 0 元；

其计税基础

$=10\,000\,000 - 60\,000\,000 \times 15\% = 1\,000\,000$ （元）。

账面价值与计税基础之间的差额形成可抵扣暂时性差异。

如未支付，可看成是负债的处理，账面价值为1 000万元，计税基础为900万元（1 000万-100万），账面价值与计税基础之间的差额形成可抵扣暂时性差异。