

## 第二节 资产、负债的计税基础

【例 19-7】A 公司于 2×24 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成本为 750 万元，预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前，已使用 4 年，企业按照年限平均法计提折旧，预计净残值为 0。转为投资性房地产核算后，预计能够持续可靠取得该投资性房地产的公允价值，A 公司采用公允价值模式对该投资性房地产进行后续计量。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。该项投资性房地产在 2×24 年 12 月 31 日的公允价值为 900 万元。

分析：该投资性房地产在 2×24 年 12 月 31 日的账面价值为其公允价值 900 万元，其计税基础为取得成本扣除按照税法规定允许税前扣除的折旧额后的金额，即其计税基础=750-750÷20×5=562.5(万元)。

该项投资性房地产的账面价值 900 万元与其计税基础 562.5 万元之间产生了 337.5 万元的暂时性差异，在其未来期间预期能够产生 900 万元的经济利益流入，而按照税法规定仅能够扣除 562.5 万元的情况下，该差异会增加企业在未来期间的应纳税所得额。

| 项目               | 计算                          |
|------------------|-----------------------------|
| 其他计提了资产减值准备的各项资产 | 账面价值：考虑减值准备<br>计税基础：不考虑减值准备 |

【例 19-8】A 公司 2×24 年购入原材料成本为 5 000 万元，因部分生产线停工，当年未领用任何原材料，2×24 年资产负债表日估计该原材料的可变现净值为 4 000 万元。假定该原材料在 2×24 年的期初余额为零。

该项原材料因期末可变现净值低于成本，应计提的存货跌价准备=5 000-4 000=1 000(万元)。计提该存货跌价准备后，该项原材料的账面价值为 4 000 万元。

该项原材料的计税基础不会因存货跌价准备的提取而发生变化，其计税基础为 5 000 万元不变。

该存货的账面价值 4 000 万元与其计税基础 5 000 万元之间产生了 1 000 万元的暂时性差异，

该差异会减少企业在未来期间的应纳税所得额。

【例 19-9】A 公司 2×24 年 12 月 31 日应收账款余额为 6 000 万元，该公司期末对应收账款计提了 600 万元的坏账准备。税法规定，不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备不允许税前扣除。假定该公司应收账款及坏账准备的期初余额均为零。

该项应收账款在 2×24 年资产负债表日的账面价值为 5 400 万元（6 000-600）。因有关的坏账准备不允许税前扣除，其计税基础为 6 000 万元，该计税基础与其账面价值之间产生 600 万元暂时性差异，在应收账款发生实质性损失时，会减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。

知识点：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 0，计税基础【账面价值-0】即为账面价值。例如，企业的短期借款、应付账款等。

但是某些情况下，负债的确认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，使得其计税基础【账面价值-账面价值=0】与账面价值之间产生差额，如按照会计规定确认的某些预计负债。

（一）企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

借：主营业务成本 100

贷：预计负债 100

| 说明                            | 账面价值     | 计税基础                          |
|-------------------------------|----------|-------------------------------|
| 税法规定，与产品售后服务相关的支出可于实际发生时税前扣除。 | 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 |

(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 <b>规定相同</b> ：<br><b>【会计上当期未确认收入，税法上当期不计入应纳税所得税额】</b> | 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 |

| 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 <b>规定不同</b> ：<br><b>【会计上当期未确认收入，税法上当期应计入应纳税所得税额】</b> | 账面价值=100 | 计税基础=账面价值-未来税前扣除的金额<br>=100-100=0 |

【例 19-11】A 公司于 2×24 年 12 月 20 日自客户收到一笔合同预付款，金额为 2500 万元，作为合同负债核算。按照适用税法规定，该款项应计入取得当期应纳税所得额计算缴纳所得税。

分析：该合同负债在 A 公司 2×24 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 2500 万元。

该合同负债的计税基础=账面价值 2500 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 2500 万元=0。

该项负债的账面价值 2500 万元与其计税基础 0 之间产生的 2500 万元暂时性差异，该项暂时性差异的含义为在未来期间企业按照会计规定确认收入，产生经济利益流入时，因其在产生

期间已经计算交纳了所得税，未来期间则不再计入应纳税所得额，从而会减少企业于未来期间的所得税税款流出。

### （三）应付职工薪酬

税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，但税法中如果规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用支出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：**应付职工薪酬的账面价值=计税基础。（不产生暂时性差异）

#### 【提示】不产生暂时性差异：

（1）企业发生的合理的工资、薪金支出，准予据实扣除，**超过部分在当期和以后期间均不允许扣除。**

（2）企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额 14% 的部分准予扣除。

（3）企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分准予扣除。

**因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间允许税前扣除：**产生可抵扣暂时性差异除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 8% 的部分，准予扣除；**超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。**

**【例 19-12】**甲企业 2×24 年 12 月计入成本费用的职工工资总额为 4 000 万元，至 2×24 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。

**【分析】**该项应付职工薪酬于 2×24 年 12 月 31 日的账面价值为 4 000 万元。

该项应付职工薪酬于 2×24 年 12 月 31 日的计税基础

=账面价值 4 000-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。该事项的会计处理与税收处理存在差异，但之所以不形成暂时性差异的原因是两者之间的 1 000 万元差异在产生当期不能税前扣除，在未来期间亦不能税前扣除，其不会对企业未来期间的

计税产生影响。

#### （四）其他负债

| 说明   | 账面价值                                     | 计税基础   |
|------|--|--|
| 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 | 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：<br>计税基础=账面价值 |

【例 19-13】A 公司 2×24 年 12 月因违反当地有关环保法规的规定，接到环保部门的处罚通知，要求其支付罚款 500 万元。税法规定，企业因违反国家有关法律法规支付的罚款和滞纳金，计算应纳税所得额时不允许税前扣除。至 2×24 年 12 月 31 日，该项罚款尚未支付。

分析：应支付罚款产生的负债账面价值为 500 万元。

该项负债的计税基础=账面价值 500 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=500 万元。

该项负债的账面价值 500 万元与其计税基础 500 万元相同，不形成暂时性差异，不会对未来期间的计税产生影响。

知识点：特殊交易或事项产生的资产、负债计税基础的确定

除企业在正常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外，对于某些特殊交易中产生的资产、负债，其计税基础的确定应遵从税法规定，如企业合并过程中取得资产、负债计税基础的确定。