



石家庄铁道大学
SHIJIAZHUANG TIEDAO UNIVERSITY

在线开放课程

所得税会计

负债的计税基础和暂时性差异

主讲：李静宁

高级财务会计



目录

- ◆ 一、负债的暂时性差异
- ◆ 二、负债的计税基础
- ◆ 三、因售后服务担保而确认的预计负债的暂时性差异
- ◆ 四、已征收企业所得税的预收账款暂时性差异

一、负债的暂时性差异

- ◆ 1、通常情况不存在暂时性差异
- ◆ 对于绝大多数常规意义上的债务而言，由于资产负债表债务法的目的是计算暂时性差异对所得税的预期影响，而负债只存在欠债还钱的问题，它不影响当期的所得税，也不存在预期影响，因此，根本就不需要考虑负债的暂时性差异的问题。
- ◆ 比如：短期借款、应付票据、应付账款、其他应付款等常规负债的确认和偿还，不会对当期和未来期间的损益和应纳税所得额产生影响。



- ◆ 2、特殊情况产生暂时性差异
- ◆ 对于极个别的负债项目（如某些预计负债，已经计入应纳税所得额的预收账款）而言，虽然未来期间企业在履行给付义务时，其会计处理（即减记负债、减记资产）并不涉及利润表项目，但税法允许此时其将该金额予以税前扣除。
- ◆ 因此，可在本期将该负债科目的金额列为“可抵扣暂时性差异”

二、负债的计税基础

- ◆ 准则规定，**负债的计税基础**是指负债的账面价值减去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后的余额。用公式表示如下：
- ◆ 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（即暂时性差异）
所以实际上，为了与资产的确定方式一致，其逻辑顺序是：先有差异，后算计税基础，再比较确定差异。



- ◆ 负债的暂时性差异判断规则：
- ◆ 如果账面价值大于计税基础（一般为0），则可抵扣暂时性差异；
- ◆ 如果账面价值小于计税基础，则为应纳税暂时性差异
- ◆ （可能性接近0）

三、因售后服务担保而确认的预计负债的暂时性差异

- ◆ 会计处理：
 - ◆ 借：销售费用（最佳估计数）
 - ◆ 贷：预计负债
- ◆ 税法：因为尚未实际发生，不允许本期扣除。
- ◆ 该给付额可在未来履行给付义务时据实税前扣除，因此，预计负债存在“可抵扣暂时性差异”。

- ◆ 【例1】甲公司20×7年因销售产品承诺提供3年的保修服务，在当年的利润表中确认了600万元的销售费用，同时确认了预计负债。
- ◆ 按照税法规定，与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。
- ◆ 因此：未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额（实际上就是可抵扣暂时性差异）=600万
- ◆ 则：计税基础=600万-600万=0
- ◆ 所以：账面价值大于计税基础600万
- ◆ 判断：可抵扣暂时性差异600万

四、已征收企业所得税的预收账款。

- ◆ 1、通常情况下，企业所确认的预收账款，在税法上不列入应纳税所得额。故而预收账款通常不产生暂时性差异，其计税基础等于账面价值。
- ◆ 2、但在某些特殊情形下，税法要求某些企业将其预收账款按规定计入应纳税所得额（如房地产开发企业的预收账款应按照规定按照预计毛利率计算应纳税所得额），
- ◆ 由于本期已经计入**提前**应计税收入，未来（会计确认为收入的期间）就不必再重复计入计税收入了，可以扣回；
- ◆ 如此，该预收款项便会形成可抵扣暂时性差异。

- ◆ 【例2】 甲公司于20×6年12月9日收到客户交付的合同预付款3 000万元，作为预收账款核算。
- ◆ 假设按照税法规定，该款项应计入取得当期的应纳税所得额计算缴纳所得税。

预收账款的账面价值=3 000（万元）

预收账款的计税基础=3 000-3 000=0（万元）

这样，该预收账款便产生可抵扣暂时性差异3 000万元。

【例3】注意特殊事项的理解

- ◆ 按照我国企业会计准则的规定，下列各事项中会产生可抵扣暂时性差异的是（ ）。
- ◆ A. 期末交易性金融资产的公允价值继续上升
- ◆ B. 当期新增一项固定资产，会计上按直线法计提折旧，税法按年数总和法计提折旧，折旧年限均为5年
- ◆ C. 企业因销售商品提供售后服务确认的预计负债，税法规定，该损失于实际发生时可以税前列支
- ◆ D. 因**债务担保**于当期确认了100万元的预计负债，税法规定，因债务担保发生的损失不得税前列支



- ◆ 答案：C
- ◆ 解析：选项A，资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异；
- ◆ 选项B，会计折旧小于税法折旧，故资产的账面价值大于计税基础，产生应纳税暂时性差异；
- ◆ 选项D，预计负债账面价值=100万元，计税基础=账面价值100—可从未来经济利益中扣除的金额0=100万元，不产生暂时性差异。
- ◆ 注意：D选项属于永久性差异，未来不得扣除。



📍 【例4】下列有关暂时性差异正确的表述有（ ）

- ◆ A. 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不同的差额
- ◆ B. 未作为资产和负债确认的项目，该计税基础与其账面价值之间的差额为零
- ◆ C. 可抵扣暂时性差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额
- ◆ D. 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，将导致产生应税金额的暂时性差异
- ◆ E. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异，不能确认为递延所得税资产



- ◆ 答案：ACD
- ◆ 解析：**注意**：会计上未作为资产和负债确认的科目（0），按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。
- ◆ 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异，会计处理上**视同**可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

📍 【例5】下列负债计税基础判定，正确的是（ ）

- ◆ A. 企业因销售商品提供售后三包等原因于当期确认了100万元的预计负债。则该预计负债的账面价值为100万元，计税基础为0
- ◆ B. 企业收到客户的一笔款项80万元，因不符合收入确认条件，会计上作为预收账款反映，但符合税法规定的收入确认条件，该笔款项已计入当期应纳税所得额，则预收账款的账面价值为80万元，计税基础为0
- ◆ E. 某企业当期确认应支付职工工资及其他薪金性质支出计200万元，尚未支付。按照税法规定计税工资标准可以于当期扣除的部分为170万元。则“应付职工薪酬”账面价值为200万元，计税基础也是200万元



- ◆ 答案：ABC
- ◆ 解析：以上说法均正确。
- ◆ 注意：当期确认的应付职工薪酬超出扣除标准为永久性差异，未来也不允许扣除，所以不存在差异。



📍 总结

- ◆ 一、负债的暂时性差异
- ◆ 二、负债的计税基础
- ◆ 三、因售后服务担保而确认的预计负债的暂时性差异
- ◆ 四、已征收企业所得税的预收账款暂时性差异