论资产、负债计税基础的定义和确定方法

曹 伟(博士生导师)

(中国人民大学商学院 北京 100872)

【摘要】我国所得税会计准则虽然参照国际会计准则给出了资产、负债计税基础的定义以及确定方法,但是相关内容难以理解,且容易使人产生误解,给学习和实施资产负债表债务法带来了障碍。本文就以上问题进一步加以解析,以供参考。

【关键词】资产计税基础 负债计税基础 定义 确定方法

一、确定资产和负债的计税基础是资产负债表债务法的关键所在

国际会计准则和我国最新会计准则均要求对于所得税会计的确认、计量和报告采用资产负债表债务法,而不再允许采用应付税款法和纳税影响会计法。但是资产负债表债务法的实际操作难度以及工作量势必显著增加,因为采用该法,除了要在会计利润基础上调整税法与会计准则之间的差异、计算应纳税所得额(应税利润),从而确认当期所得税费用以及应交所得税以外,还要在资产负债表日计算和确定资产、负债的计税基础以及暂时性差异等。

资产负债表债务法的主要特点在于:通过比较资产、负债的会计账面价值与计税基础,确定资产和负债的暂时性差异;然后通过分析该差异对未来会计期间应纳税所得额的影响,确认递延所得税资产、递延所得税负债以及递延所得税费用(或递延所得税收益等)。资产和负债的会计账面价值是根据会计准则计算出来的已知数据,而其计税基础则需要根据税法确定。因此,确定资产、负债的计税基础是资产负债表债务法的关键所在。然而,我国企业所得税法及其实施细则只是规定了收入及其扣除项目的确定和计量方法,以及资产的计税基础;对于负债的概念以及计税基础则没有规定。我国所得税会计准则虽然参照国际会计准则给出了资产、负债计税基础的定义以及确定方法,但是该定义和确定方法既难以理解,又存在不少使人产生误解之处,从而给学习和实施资产负债表债务法带来了不少障碍。

二、如何定义和理解资产的计税基础

《国际会计准则第12号——所得税》对资产和负债计税基础的定义是:"一项资产或负债的计税基础,指计税时归属于该资产或负债的金额。"该准则在规定如何确定计税基础时,有这样的表述:"一项资产的计税基础是当主体收回该资产的账面金额时,就计税而言可从流入主体的任何应税经济利益中予以抵扣的金额。"我国《企业会计准则第18号——所得税》参照《国际会计准则第12号——所得税》,在第二章第五条给出了资产计税基础的定义:"资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。"

我国准则对资产计税基础的定义来源于国际会计准则关于资产计税基础确定方法的一种表述。尽管二者存在些许差异,但其实质是相同的:都认为资产的计税基础是在计算所得税时从应税经济利益中抵扣的金额。仔细分析上述关于资产计税基础的界定,会发现如下几点问题:

1. 资产的计税基础属于税法对资产的计量问题,应由税法规定;财务会计中确定资产的计税基础是为了与其账面价值进行比较,从而确定暂时性差异,进而确认递延所得税资产或递延所得税负债。但是,我国准则在定义资产的计税基础时,使用了"收回资产账面价值(或账面金额)过程中"这样的提法。令人不解的是:本来会计上确定资产的计税基础,是要与其账面价值相比较,以计算和确定暂时性差异;而这里却在定义计税基础时就与账面价值比较了;难道资产计税基础的确定还要依赖于资产的会计账面价值吗?

2. "计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额",这种表述也给人造成误解。因为应纳税所得额本是应税利润,而计算应税利润时的抵扣金额,属于税法中与收入相对应的费用,难道资产的计税基础是某一会计期间的扣除(费用)吗?

3. "在收回资产账面价值过程中,自应税经济利益中抵扣"的这种表述也很不严谨。人们不免要问:应收账款、

应收利息、应收股利等这些债权难道可以从“应税经济利益”中抵扣吗?如果严格遵循权责发生制,那么与应收账款、应收利息、应收股利等相对应的营业收入、利息收入、股利收入,均已在确认当期计入了应纳税所得额,因此应收账款、应收利息、应收股利等债权在其账面价值收回时,均不应再在其收回当期的应税经济利益中扣除。也就是说,按照准则对资产计税基础的定义,应收账款、应收利息、应收股利等债权的计税基础应该等于零。但是,这些应收账款、应收利息、应收股利却是在确认应纳税所得额时产生的,即都是被税法所认可的,因此其计税基础应该是税法确认的金额,而不是零。而且我国《企业会计准则讲解》以及《国际会计准则第12号——所得税》中的举例,也多数没有将应收账款等债权的计税基础看做是零。也就是说,我国准则和《国际会计准则第12号——所得税》中关于资产计税基础确定的表述,都没有能够反映实际情况,是不够恰当的。

从上述分析可知,不能以“自应税经济利益中抵扣的金额”作为资产的计税基础。事实上,资产的计税基础就是税法对资产的计量,即税法确认的资产的账面价值。为了避免歧义,在会计准则中可以将资产的计税基础定义为资产的税法账面价值,以区别于资产的会计账面价值。准确的资产计税基础的定义以及计税基础的确定方法可以由税法来规定。为了满足资产负债表债务法核算暂时性差异的需要,建议企业会计在日常核算中,分别资产负债表中的资产和负债项目,在每一个资产负债表日,核算其税法账面价值(即计税基础)。有条件的企业,甚至可以依据税法设置税务会计科目,核算税务会计中的资产、负债、收入、费用、应税利润等,并编制符合税法要求的资产负债表和应税利润表。

三、如何定义和理解负债的计税基础

《国际会计准则第12号——所得税》在规定如何确定计税基础时,有这样的表述:“一项负债的计税基础是其账面金额减去该负债在未来期间计税时可抵扣的金额。”该表述并非国际会计准则对负债计税基础所下的定义,而是以负债的会计账面价值为基础调整、计算负债计税基础的一种方法。我国《企业会计准则第18号——所得税》参照《国际会计准则第12号——所得税》,在第二章第六条给出了负债计税基础的定义:“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。”

上述负债计税基础的定义所反映的关系,只不过是根据资产的计税基础和暂时性差异推导出来的、用来确定负债计税基础金额的计算公式而已。准则中负债的计税基础定义若用等式表示,即为:

负债的计税基础=负债的账面价值-未来期间按照税法规定可予抵扣的金额

上式推导过程如下:

因为:资产的账面价值-资产的计税基础=未来期间应纳税所得额的增加额(假设:账面价值>计税基础)

而且:负债对企业未来经济利益的影响与资产相反(因为负债可以看做是负的资产)。

因此:负债的账面价值-负债的计税基础=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(同样假设:账面价值>计税基础)。

上式进一步移项,则有:

负债的计税基础=负债的账面价值-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

负债的计税基础实质上就是税法对负债的计量,即税法确认的负债的账面价值。我国企业所得税法及其实施细则仅对资产的计税基础作了规定,而未使用负债概念,更没有规定负债的计税基础及其确定方法。而会计上核算所得税应用的则是资产负债表债务法,该方法必须要确定资产和负债的计税基础,所以就出现了在所得税会计准则中规定负债计税基础的状况。为了更加完善地核算应税利润、编制服务于税法的资产负债表和应税利润表,同时为了更加方便地在财务会计中应用资产负债表债务法,建议在企业所得税法或其实施细则中使用负债概念,并明确规定负债的计税基础。在税法明确规定了负债计税基础的前提下,就可以在所得税会计准则中,将负债的计税基础定义为按照税法确定的负债的账面价值。而在税法没有规定负债计税基础的前提下,可以在所得税会计准则中规定负债计税基础的计算方法,而不是对负债的计税基础下定义。因为税务会计中的资产、负债、收入和费用如何定义,是按照税务会计的逻辑由税法规定的;而资产和负债的计税基础实质就是税务会计中的资产和负债如何计量的问题,而不是如何定义的问题。

从上述分析可知,我国《企业会计准则第18号——所得税》第二章第六条对负债计税基础的规定,尽管作为一个定义不甚恰当,但是在税法没有规定负债计税基础确定方法的情况下将其作为负债计税基础的一种计算和确定方法则是可行的。会计上确认的负债一般并不涉及在未来期间计算应纳税所得额时将其抵扣的问题;只有少数会计上的负债,按照税法的标准不是负债,而属于在未来期间计算应纳税所得额时的费用(即扣除项)。因此,负债的计税基础多数情况下等于负债的账面价值。

【注】本文受中国人民大学明德青年学者项目(项目批准号:13XNJ032)资助。

主要参考文献

财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006