

对“计税基础”的辨析

申屠新飞(教授)

【摘要】 现行会计准则实施以来,学术界关于“计税基础”的讨论一直很热烈,资产负债表债务法的应用一直是会计实务中的难点,为了让会计工作者更好地把握所得税会税差异处理原则,应该结合相关税法规定深入剖析“计税基础”、“资产负债表债务法”相关概念。

【关键词】 计税基础; 资产负债表债务法; CAS 18

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)22-0109-3

《财会月刊》2015年第31期刊登了付春同志《“计税基础”新解》一文(以下称“付文”),该文较好地回答了现行准则采用资产负债表债务法而不采用利润表债务法的原因,读后收获很大。但是笔者对文中个别观点有不同的意见,现提出以供探讨。

一、关于计税基础的含义

付文提出:“计税基础是税法确定的计算所得税的金额,可能是收入的金额,也可能是成本、费用的金额。”根据上述观点,付文得出“资产计税基础就是税法确定的计算所得税时资产的金额;负债计税基础就是税法确定的计算所得税时负债的金额;相对于资产的计税基础是普遍存在而言,负债的计税基础则是部分存在”的观点。笔者认为,计税基础是一个伴随着《企业会计准则第18号——所得税》(CAS 18)的发布而出现的概念。CAS 18与原所得税准则相比最大的区别在于对会计与税法之间的差异确认从收入、费用和利润转移到了资产、负债和所有者权益,因此CAS 18第四条规定:“企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。”从上述规定可以看出,企业取得资产、负债时就要考虑计税基础,而不是在计算所得税时才需要考虑计税基础。如果将计税基础理解为税法确定的计算所得税的金额,就可能导致会计人员以为计税基础只是在计算所得税时才需要确定的概念,从而使有些会计现象无法得到理解和解释。如:因承担担保责任而应付未付的款项300万元,会计上在确认营业外支出的同时,又确认了预计负债,按照现行税法的规定,该负债不得税前抵扣。如果认为负债计税基础就是税法确定的计算所得税时负债的金额,那么该负债的计税基础应该为零。但实际上该负债的计税基础为300万元。又如:其他应收款——押金

100万元,该资产余额与所得税计算无关,但是它的计税基础不是零,而是100万元。因此笔者认为,将计税基础理解为税法确定的计算所得税的金额,这种观点并不恰当。需要注意的是,企业取得资产、负债时就应确定其计税基础,目的在于正确反映企业资产、负债账面价值与计税基础之间的差异对未来期间所得税的影响,使得相关各方对企业未来应纳税额的变化有清晰的认识,而不是将计税基础反映在资产负债表上。

付文提出:“相对于资产的计税基础是普遍存在而言,负债的计税基础则是部分存在。”笔者认为,CAS 18第四条已经指出,不管是资产还是负债,取得时就应当确定其计税基础,因此计税基础无论对于资产还是负债而言都是普遍存在的,在特殊情况下,即使会计上没有资产和负债,税法上也可能存在计税基础。例如,《企业所得税法实施条例》第四十四条规定:“企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)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(化妆品、医药、饮料三类企业的扣除标准为30%,烟草企业的烟草广告费不得扣除)。”

假定某公司2015年度收入总额为5000万元,支付的符合条件的广告费和业务宣传费支出1000万元。按照税法的规定,该公司2015年度能够税前抵扣的广告费和业务宣传费支出只有750万元,剩余部分250万元留待以后年度抵扣。在本例中,会计上相关资产已经转为费用,资产账面价值为零,但是税法上仍然有250万元的资产留待以后年度转为费用进行税前扣除,因此计税基础为250万元。需要注意的是,即使该资产或负债不影响利润,也存在相应的计税基础。《2015年度会计职称考试教材——中级财务会计》第306页指出:“短期借款、应付账款的计税基础就是其账面价值。”因此我们认

□ 商榷意见

为,只要会计上有负债,则必定有相应的计税基础,负债的计税基础是普遍存在的。

那么应该如何理解计税基础呢?笔者认为,企业本应按照税法对资产、负债、收入、费用的规定编制相应的资产负债表和利润表,作为税务部门征管所得税、增值税时的依据。考虑到税法和会计在资产、负债、收入、费用的确认和计量方面的规定基本上相同,本着减轻纳税人工作量的考虑,不再按照税法对资产、负债、收入、费用的规定编制相应的资产负债表和利润表,而是通过编制纳税调整表的方式,反映会计与税法在资产、负债、收入、费用核定上的差异,作为税务部门征管所得税的依据。在现实工作中,企业资产负债表上相关的资产、负债的余额即为其账面价值。如果企业根据相关税法的规定编制资产负债表,那么相关资产、负债的余额就称之为计税基础。因此,计税基础不是税法确定的计算所得税的金额,而是指企业以税法为依据编制资产负债表时所确认的相关资产、负债的金额,简单地说,计税基础就是税法角度上资产、负债的价值。付文对计税基础的解释很容易让人误以为计税基础就是计算所得税时能够抵扣的金额,而且概念的外延也比较狭窄,难以对众多资产、负债的计税基础作出合理分析和判断。本文给出的计税基础的解释,外延相对较广,便于会计工作者对众多资产、负债的计税基础作出合理分析和判断。如应付未付的违法经营罚款,虽然在申报所得税时并不能抵扣,但是在编制以税法为依据的资产负债表时,我们仍应进行确认,因此该负债的计税基础与账面价值相同。对于根据销售收入计提的产品保修费用,虽然在会计上计入“预计负债”,但是税法对于费用的确认必须遵循实际发生原则,不允许根据预计数入账,因此编制以税法为依据的资产负债表时,上述预计负债不予确认,故该预计负债的计税基础为零。

二、关于资产计税基础

付文提出:“资产计税基础的实质是,站在当前时点上,该资产在未来按所得税法规定允许税前扣除的金额。”现行注册会计师考试教材和中级职称考试教材都将资产计税基础解释为“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,即某一项资产在未来期间计税时按照税法规定可以税前扣除的金额”。笔者认为,上述观点值得商榷。对于企业而言,有的资产未来收回时将影响未来期间的应纳税所得额,如固定资产、存货、金融资产等;有的资产未来收回时很可能并不影响未来期间的应纳税所得额。如应收账款,如果没有发生坏账,则未来期间收回款项时并不影响当期应纳税所得额。如果将资产计税基础的含义表达为未来期间计税时按照税法规定可以税前扣除的金额,那么债权类、货币资金类资产的计税基础就无法确定,因此不能将资产计税基础解释为未来期间计税时按照税法规定可以税前扣除的金额。笔者认为,资产

计税基础应该解释为税法角度的相关资产价值。

付文提出:“一般情况下,资产计税基础不会高于其初始入账成本,但也有例外。”付文以符合“三新”标准且形成无形资产的研发费用为例进行佐证。笔者认为,资产计税基础高于其初始入账成本的现象比较普遍。例如:《企业所得税法实施条例》规定,通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本,计税基础即为购买价款,但是会计准则规定,投资资产为交易性金融资产时,其初始成本并不包括购买过程中的相关费用;自建取得的固定资产,其资本化的截止时间为达到可使用状态,而税法规定资本化的截止时间为竣工结算;自建取得的固定资产如果领用产成品,会计上按成本结转,而税法上按视同销售处理;分期付款购买固定资产时,会计上按未来应付款的现值作为固定资产的初始成本,而税法则以不考虑现值的未来应付款作为固定资产价值。

三、关于负债计税基础

付文提出:“一般情况下,负债的确认与偿还不会影响企业未来期间的损益,也就不会影响其未来期间应纳税所得额的计算,相应的也就不存在计税基础。”笔者认为,付文提出上述观点的理论根据是将负债的计税基础定义为税法确定的计算所得税时负债的金额。这种观点实际上是利润表债务法引申出来的一种理念。而现行的会计准则对所得税会计核算采用资产负债表债务法,只要会计上有资产负债,则必定有相应的计税基础。

需要注意的是,目前各类会计考试教材都将负债的计税基础解释为“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扣除的金额”,而不是税法角度上的负债金额。笔者认为,出现这种现象的根源在于负债的确认上,会计与税法主要差异的一个体现就是会计对负债的确认要遵循稳健性原则。因此,企业要对符合预计负债确认条件的或有事项及时进行记录和反映,而税法对负债的确认遵循实际发生原则,对或有事项不予核算和反映,只有等到未来期间实际发生时,税法上才予以确认和计量,并在未来期间计算应纳税所得额时予以抵扣。由此可知,会计上负债的账面价值与其计税基础的差异就在于未来期间很可能发生的预计负债,从计算角度看,负债计税基础就是会计上的负债账面价值扣除预计负债部分,即扣除未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予扣除的金额。至此笔者认为,现行各类教材对计税基础仅仅是从计算的角度进行解释,并没有对负债计税基础的本质作出准确的表达。

那么负债计税基础的本质是什么呢?笔者认为其本质就是本期税法确认的负债金额,也就是税法角度的相关负债价值。需要注意的是,本期税法确认的负债与本期税法允许税前抵扣的负债并不是相同的概念,税法确认的负债并不等于税法允许税前抵扣的负债,税法确认的负债能否税前抵扣,仍然需要财务人员进行仔细甄别。例如因偷漏税被税务罚款

200万元,但尚未支付形成了负债,对于这个负债形成的费用,显然税务部门不允许税前扣除,但是如果编制以税法为依据的资产负债表,税务部门显然也必须认可这部分负债,因此该负债的账面价值和计税基础都是200万元。

会计与税法在负债确认和计量上的另一个差异是对收入的影响,有些业务在会计上作负债处理,但在税法上直接作为收入,如《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发[2009]31号)第六条规定,企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入,应确认为当期销售收入。因此,房地产企业通过签订《房地产预售合同》所取得的收入,从企业所得税的角度看,不再存在“预收账款”的概念,只要签订了《房地产销售合同》或《房地产预售合同》并收取款项,不管产品是否完工,都应全额确认为销售未完工开发产品取得的收入,负有企业所得税纳税义务。对于房开公司而言,由于其仍然需要继续对房屋进行施工,仍然对已售出的房屋实施有效的控制,尚不符合收入确认条件,应将客户所缴的房款作为“预收账款”处理。但是税法上将上述房款作为收入处理,因此该负债的计税基础为零。

四、关于现行准则不采用利润表债务法的原因

付文提出:“所得税会计核算方法有资产负债表债务法和利润表债务法。现行准则放弃采用利润表债务法的原因是:收入、费用为发生额,寻找两者之间的差异必须逐笔进行,工作量比较大,且容易遗漏;相反,资产、负债是余额,通过计算年初、年末账面价值和计税基础的差异,比较容易得出本年税会差异的净增减额,在不会遗漏的基础上,大幅度提高了会计工作的效率。”笔者认为,现行准则放弃采用利润表债务法还有一个重要原因,即利润表债务法不能完整反映会计与税法的差异对未来期间应纳税所得额的影响。众所周知,利润表债务法通过确认本期会计利润与税法利润之间的时间性差异,反映双方由于收入和费用入账时间不同对未来期间应纳税所得额的影响。但是在现实工作中,有些交易或事项对当期会计利润或应纳税所得额并没有影响,但对未来期间应纳税所得额却有影响,这种影响是时间性差异无法反映的,从而使得利润表债务法无法完整反映会计与税法之间的差异对未来应纳税所得额的影响,降低了会计信息的相关性,不利于会计参与企业的决策。例如固定资产存在弃置费用,按照现行会计准则的规定,会计上要按现行利率对弃置费用进行折现,并将折现额计入固定资产成本,但是从税法角度看,固定资产的成本不包括弃置费用的折现值,因此固定资产账面价值与计税基础之间存在应纳税暂时性差异,使得企业在未来期间需要多缴所得税,在资产负债表债务法下,这种多缴税的义务通过“递延所得税负债”项目在报表中予以体现。但是在利润表债务法下,由于弃置费用入账当期对会计利润和税法利润都没有影响,因此不确认弃置费用对

未来所得税的影响额。

由此可以得出如下结论:资产负债表债务法反映了会计与税法之间的全部差异,而利润表债务法只反映了影响当期损益的时间性差异对所得税的影响,对不影响当期应纳税所得额但对未来期间应纳税所得额有影响的差异无法进行记录和反映,从而使得企业资产负债表提供的信息不完整,影响会计信息质量,而且包含这种差异类型的业务还有很多,如免税合并等,涉及的金额往往比较大。因此,在交易事项越来越复杂的社会背景下,利润表债务法的缺陷将越来越明显,取消利润表债务法也就成了会计发展的一种必然趋势。

五、关于预付费用的会计处理

付文提出:“已经支付的广告费、开办费等支出将使企业在今后的若干期间获得收益,因此它们对于企业来说是一种资产,其计税基础应当参照资产的计税基础确定。”笔者认为,根据会计信息质量稳健性的要求以及资产负债观的要求,资产的确认前提是必须能够给企业带来可以计量的经济利益,否则不能作为资产进行确认和计量。这种要求的具体表现就是取消了原来的“待摊费用”科目、将开办费直接计入当期管理费用。对于其他预付费用,除了可以记入“长期待摊费用”科目的事项,其他都直接计入当期损益,不存在“对于企业来说是一种资产”的说法。因此,除了可以记入“长期待摊费用”科目的事项,其他预付费用和开办费的账面价值都为零。

那么税法怎么规定呢?《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)规定:税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改变。《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第15号)规定:企业在筹建期间,发生的与筹办活动有关的业务招待费支出,可按实际发生额的60%计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除;发生的广告费和业务宣传费,可按实际发生额计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除。从上述两项规定可以发现,如果企业选择一次性摊销,而且开办费中包含的广告费和业务宣传费不超过当年销售(营业)收入的15%,则开办当年开办费计税基础为零;如果超过当年销售(营业)收入15%,则开办当年开办费的计税基础为广告费和业务宣传费超过当年销售(营业)收入15%的部分。如果企业选择分期摊销,则开办当年开办费的计税基础为开办费尚未摊销的部分,并形成了企业的可抵扣暂时性差异和递延所得税资产。

主要参考文献:

付春,“计税基础”新解[J],财会月刊,2015(31)。

作者单位:温州职业技术学院财会系,浙江温州325035