

“计税基础”新解

付春^{1,2}(副教授)

(1.江西财经大学会计学院,南昌 330013; 2.江西外语外贸职业学院会计系,南昌 330029)

【摘要】自从企业会计准则中引入“计税基础”一词,它给人们的感觉就像雾里看花、水中望月,神秘莫测。有鉴于此,笔者尝试突破准则的论述,从崭新的角度,全方位地阐述“计税基础”的“前世今生”。通过相关例题验证,文章的创新观点最终得到了有力的支撑。

【关键词】计税基础; 会计准则; 企业所得税法

一、什么是计税基础

“计税基础”(Tax Base)一词出自《企业会计准则第18号——所得税》(CAS18),而并非《企业所得税法》,意即它只是会计准则中的概念,而不是税法中的概念。遗憾的是,会计准则并未单独对其做出解释。若从文字表面的关联度考究,现行流转税法规中有一个概念与“计税基础”非常接近,即“组成计税价格”,简称“组价”,财务会计类考试中则直接将其称为“计税价格”。

发票金额之和)。

4. 方法四:单到冲回Ⅱ(暂估生成冲回凭证)。第四种方法与第三种方法比较相似,区别主要在于暂估冲回凭证的生成时间。第三种方法下该凭证在货到票未到期间结账时会自动生成到下一期,但第四种方法下只要发票未到就先不处理,等到票到了才手动生成暂估冲回凭证。具体处理流程如图4:

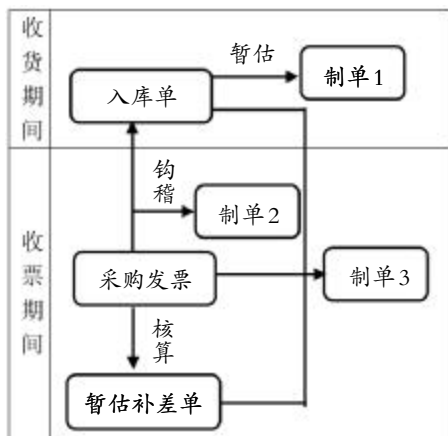


图4 方法四:单到冲回Ⅱ流程

步骤如下:①收货期末暂估,只要未到票不做处理。②收票当期,录入审核采购发票及运费发票,然后将其与

由于流转税的应纳税额多少主要取决于流转额,即销售(营业)收入的大小。因此,所谓“计税价格”是指税法确定的计算增值税、消费税及营业税的收入金额。研究“计税价格”的含义有助于理解“计税基础”的内涵,由于其来源于所得税会计准则,毋庸置疑,其中的“税”应该是指所得税,而非流转税;“基础”则是指金额计量的根据。综上,“计税基础”可以解释为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(狭义上

暂估入库单钩稽。③执行入库分配及核算,系统会自动生成外购入库暂估补差单,补差单金额仍为“采购发票上不含税金额+费用发票上不含税金额-入库单暂估金额”。④将单据生成凭证,此处除需要按方法三生成汇总入库凭证外,还需要手动选择“外购入库(暂估冲回)”事务类型,将暂估凭证冲回。

四、不同方法比较

方法一与方法二都不用生成暂估冲回凭证,但方法一直接生成“补差单”,方法二则生成红蓝两张调整入库单,红字入库单冲抵暂估入库单,蓝字入库单即结算价的入库单。另外,方法一与方法二中所有单据都要单独生成凭证,而方法三与方法四都是将发票、入库单、补差单汇总生成一张凭证,且都要做暂估的冲回凭证。方法三与方法四的区别在于冲回凭证的时间及方式不同,方法三中该凭证在未收到票的期末结账后自动生成到下期,若未收到票一直要反复自动生成。而方法四的该凭证需要在收到票的当期手动生成暂估冲回凭证。方法一、三、四都是通过暂估补差单调整暂估价,而方法二通过红蓝入库单调整暂估价。

主要参考文献

许艳华.用友ERP-U872供应链系统下暂估业务的处理[J].财会月刊,2013(7).

的,未特别指明,下同)的金额。

二、什么是资产的计税基础

在明确了计税基础的含义之后,现在可以给资产的计税基础下一个通俗的定义,即税法确定的计算所得税时资产的金额,换言之,从税法的角度看,就是企业拥有的相关资产的金额。

例1:A公司将生产的一批存货出售,其成本为100万元,取得销售收入120万元,企业适用所得税税率25%,则A公司应纳税所得额为20万元(120-100),应纳所得税为5万元(20×25%)。其中成本100万元即为存货的计税基础,是税法确定的计算所得税时存货的金额,该金额允许从收入中扣除。需要说明的是,资产的计税基础并非只是在资产出售时才需要计算,未雨绸缪,通常资产在期末就要根据所得税法规定计算相应的计税基础。此处不禁要问:资产没有出售就不会产生损益,也就不会涉及所得税的计算,为何还要计算其计税基础?

“应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除-允许弥补的以前年度亏损”,其中“各项扣除”包括成本、费用、税金、损失及其他支出。所得额主要与收入、成本及费用等相关,与资产并无直接的关联。剔除接受捐赠等特殊原因,通常资产在初始形成时,不会涉及收入、成本及费用等的计算,也就不会影响到企业的损益。但在后续的会计核算中,出现但不限于以下情形时,则会逐渐转化为收入或成本、费用,从而影响应纳税所得额,因此需要确定其计税基础。这些情形包括:①有些预付项目,如某些待摊销物品,与企业的经营活动直接相关,通常是它们被耗时转作费用(林志军、葛家澍,2011);②存货在期末计量时由于减值发生的损失和出售时成本的结转;③金融资产、长期股权投资等持有期间价格升降引起的损益及出售时的投资损益;④固定资产、无形资产等长期资产计入成本、费用中的折旧额或摊销额等。

根据上述分析,资产的计税基础计算时点可以是当前,但应用时点通常是未来。只有当企业在未来资产回收的过程中产生了所得,需要计算应纳税所得额并缴纳所得税时,才会用到计税基础。因此,资产的计税基础的实质是,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(主要指成本、费用,下同)或不需要纳税的金额(主要指收入,下同)。

例2:B公司2013年1月1日开始计提折旧的管理部门固定资产原价为500万元,预计净残值为0,会计按5年直线法折旧,税法按10年直线法折旧。2013年12月31日该固定资产的计税基础为450万元(500-500/10)。由于2013年折旧50万元按所得税法规定已经税前扣除,站在2013年年末这个时点上,未来还可以税前扣除的金额为450万元。

一般情况下,资产的计税基础不会高于其初始入账

成本,但也有例外。

例3:C公司2013年1月1日开始研发的某项无形资产于2014年年末研发成功,其入账成本为600万元。根据企业所得税法规定,对于符合“三新”标准(新技术、新产品、新工艺)的研发费用,未形成无形资产的部分在据实税前扣除的基础上,再按照50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。假定本案例研发费用满足“三新”标准,则2014年12月31日该无形资产的计税基础为900万元(600×150%)。

当前与未来是两个相对的时间概念,它们之间的代数运算应该是互逆的。因此,如果仅考虑当前时点,资产的计税基础还可以表述为:该资产在当前按所得税法规定不允许税前扣除的金额或需要纳税的金额。这一定义为计算资产的计税基础提供了一种新方法。

例4:D企业2014年年初购入的一批存货成本为200万元,由于市场价格下降,2014年年末其可变现净值为180万元,企业计提存货跌价准备20万元,则2014年12月31日存货的计税基础为200万元(180+20)。该计税基础由两部分构成,第一部分为成本中的180万元,由于当前并未将存货售出,没有应税所得,故不得在税前扣除;第二部分为计提的跌价准备20万元,按所得税法规定,该跌价准备不得在税前扣除。

三、什么是负债的计税基础

效仿资产的计税基础的定义,负债的计税基础是指税法确定的计算所得税时负债的金额,换言之,从税法角度看,是企业承担的相关负债的金额。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。但在某些特殊情况下,负债的确认可能会影响企业的损益,此时必须确定其计税基础。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。受负债影响的损益包括但不限于以下情形:①计入费用的负债;②转作收入的负债等。

资产和负债在会计中是一对矛盾体,这从两者的定义就可看出。依据该原理,负债的计税基础的实质就是,当前时点上,该负债在未来按所得税法规定不允许税前扣除的金额或需要纳税的金额。

例5:2014年2月E公司为其他单位的银行借款提供担保,结果对方未如期偿还,E公司面临诉讼风险。2014年年末E公司预计可能承担担保责任2000万元,账面确认了相应的预计负债。税法规定,企业为其他单位债务提供担保发生的损失无论当前或未来均不允许在税前扣除,则2014年12月31日预计负债的计税基础为2000万元。

同样,如果仅考虑当前时点,负债的计税基础还可以表述为:该负债当前按所得税法规定允许税前扣除的金额或不需要纳税的金额。

例6:F企业2014年销售收入为5 000万元,发生广告费支出3 000万元,年末尚未支付,企业将其计入其他应付款。按所得税法规定,广告费不超过当年销售收入的15%的允许税前扣除,则2014年12月31日其他应付款的计税基础为750万元(5 000×15%)。

例7:G公司2014年12月15日收到客户预付款1 500万元,因不符合收入确认条件,作为预收账款核算。假设该款项无需计入当期应纳税所得额缴纳所得税,则2014年12月31日预收账款的计税基础为1 500万元。

四、所有者权益、收入、费用及利润存在计税基础吗

所有者权益是资产与负债的差额,又被称为“净资产”。因此,所有者权益的计税基础就是资产的计税基础减去负债的计税基础。同理,利润的计税基础就是收入的计税基础减去费用的计税基础,无需再对它们进行单独讨论。从理论上讲,收入和费用同样存在计税基础,但通常仅考虑当前时点。以费用的计税基础为例,它是指税法确定的计算所得税费用时的金额。

例8:沿用例2,2013年12月31日设备折旧费用的计税基础为50万元(500/10),会计折旧为100万元(500/5),两者形成的差异为50万元(100-50)。如果从固定资产的角度上看,其计税基础450万元(500-50)与账面价值400万元(500-100)的差异也正好是50万元。这表明通过计算资产的计税基础与费用的计税基础进行会计核算,最终达到的效果完全一致。

同理,收入的计税基础是指税法确定的计算所得税时收入的金额。

例9:沿用例7,由于该收入无需缴纳所得税,则2014年12月31日该收入的计税基础为0。而在会计上是将其计入负债,并未确认收入,因此收入的税会差异为0。如果从预收账款的角度上看,其计税基础1 500万元与账面价值1 500万元的差异也正好是0,再次验证了上述观点。

现行所得税会计准则并未探讨收入、费用的计税基础,理由有二:①由于资产、负债在计算其计税基础时,已经涉及相应的收入或费用,所以没有必要再单独讨论它们的计税基础;②准则明确指出,所得税会计核算方法采用“资产负债表债务法”。该方法就是从资产负债表出发,通过比较资产、负债的账面价值与计税基础之间的差异,从而进行所得税会计处理。与“资产负债表债务法”相对应的另一个概念是“利润表债务法”,该方法则是从利润表出发,在比较收入、费用的账面价值与计税基础之间差异的基础上,进行相应的会计处理。两种方法共同构成了“纳税影响会计法”。根据会计的恒等式“资产=负债+所有者权益+收入-费用”,变形可得到:资产-负债=所有者权益+(收入-费用)。从该式中看出,收入、费用的增减变化必然引起同方向资产、负债的增减变化,当前者在计算上存在困难时,不妨在后者身上寻找“突破口”。

正是基于这种指导思想,CAS18未采用利润表债务法。因为收入、费用是发生额,寻找两者之间的差异必须逐笔进行,会计工作量较大,且容易遗漏;相反,资产、负债是余额,通过计算年初(末)账面价值与计税基础的差异,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。

五、不涉及资产或负债的支出如何确定计税基础

不涉及资产或负债的费用支出在实务中主要有已经支付的广告费、企业在筹建期间发生的开办费等,这些费用支出在发生时已经按照会计准则的规定计入了当期损益,不体现为资产负债表中的资产或负债。对于费用支出,到底是作为资产还是负债,这对确定其计税基础显得至关重要。预付费用是指企业将于未来期间获得服务而提前支付的款项,通常包括价值稍高的办公用品和工厂用品、预付租金、预付保险费、预付利息及预付税金等项目。实际上预付费用一般按实际成本列示于资产负债表中(林志军、葛家澍,2011)。从这段论述中可以看出,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受益,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。

例10:H公司2014年开始正常生产经营,在此之前发生360万元筹建费,该费用在发生时已经计入当期损益。按税法规定,企业在筹建期间发生的开办费允许在开始生产经营活动之后分三年摊销,则2014年12月31日开办费的计税基础为240万元(360-360/3)。

六、总结

文中的重要观点总结如下表所示:

各会计要素的计税基础对比

	存在范围	当前时点	未来时点
资产的计税基础	普遍存在	当前不允许税前扣除的金额或当前需要纳税的金额	未来允许税前扣除的金额或未来不需要纳税的金额
负债的计税基础	部分存在	当前允许税前扣除的金额或当前不需要纳税的金额	未来不允许税前扣除的金或未来需要纳税的金额
所有者权益的计税基础	较少讨论	资产的计税基础-负债的计税基础	资产的计税基础-负债的计税基础
收入的计税基础	普遍存在	当前需要纳税的金额	-
费用的计税基础	普遍存在	当前允许税前扣除的金额	-
利润的计税基础	较少讨论	收入的计税基础-费用的计税基础	-

主要参考文献

林志军,葛家澍.现代西方会计理论[M].厦门:厦门大学出版社,2011