

所得税计税基础和暂时性差异解析

李少轩 张瑞丽

(江苏财经职业技术学院 江苏淮安 223003)

【摘要】 本文针对所得税会计准则中计税基础和暂时性差异理解难度大、不容易掌握这一情况,从税法的视角来解析计税基础和暂时性差异,以便帮助大家准确把握计税基础的内涵、快速确认应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

【关键词】 计税基础 应纳税暂时性差异 可抵扣暂时性差异

《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“所得税准则”)是从资产负债表出发,通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,对两者之间的差异分别按应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。因此,所得税会计核算的关键在于对计税基础的确认,在于对应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确认。笔者发现,目前很多教材在介绍资产、负债的计税基础时都照搬所得税准则中的规定。而所得税准则仅就资产、负债计税基础的计算方法介绍了相应的计算公式,并未对资产、负债计税基础的内涵做出充分的解释和说明。这就使很多人在学习所得税会计时不能理解和把握资产、负债的计税基础,不能正确判定暂时性差异是应纳税暂时性差异还是可抵扣暂时性差异。所得税准则强调“在确定资产、负债的计税基础时,应严格遵循税收法规中对于资产的税务处理以及可税前扣除的费用等的规定进行”。因此,我们可以从税法的视角来认识资产、负债的计税基础,从未来期间纳税的角度来确认应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

一、从税法的视角理解资产、负债的计税基础

资产的计税基础为某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。从税收的角度考虑,资产的计税基础是假定企业按照税法规定进行核算所提供的资产负债表中资产的应有金额。从税法的视角看,资产、负债的计税基础其实是税法所认可的资产负债表上的资产、负债等项目的未来价值。

资产的计税基础,是指企业在收回资产账面价值的过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额。从纳税的角度看,资产在未来期间按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额,会相应减少企业未来期间的经济利益流出即应交所得税额。因此,这一按照税法规定可以在未来税前列支的金额就是从税法的角度所体现的资产的未来价值——资产的计税基础。

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。如果我们

把负债的账面价值从税法的角度分为两部分(即未来可税前列支的金额、未来不可税前列支的金额),那么负债的计税基础就可以表述为在未来期间清偿负债时税法规定不允许企业税前扣除的金额。从纳税的角度看,税法规定不允许企业税前扣除的金额会相应增加企业未来期间的经济利益流出即应交所得税额。因此,这一按照税法规定未来不可税前扣除的金额就是从税法的角度所体现的负债的未来价值——负债的计税基础。

二、资产的计税基础及相应暂时性差异的确认

资产在初始确认时,其计税基础一般为取得成本,即企业为取得某项资产支付的成本在未来期间准予税前扣除;在持有期间,其计税基础则为资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除金额后的余额,此余额表示依据税法规定,该项资产在未来期间计税时仍然可以税前扣除的金额。

资产的计税基础=未来可税前列支的金额;某一资产负债表日的计税基础=成本-以前期间已税前列支的金额。

资产的账面价值大于其计税基础,意味着未来该项资产预计经济利益流入时,等于其计税基础的这部分经济利益不用纳税,但超过其计税基础的这部分经济利益要纳税,未来应税所得增加。资产的账面价值小于其计税基础,意味着未来该项资产预计经济利益流入时,不仅该项经济利益无需纳税,且还可抵扣未来一部分应税所得。

例1:A企业于2007年12月1日取得的某项固定资产,原价为750万元,使用年限为10年,会计上采用年限平均法计提折旧,净残值为零。税法规定该类固定资产采用加速折旧法计提的折旧可以税前扣除,该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧,净残值为零。2009年12月31日,企业估计该项固定资产的可收回金额为550万元。

分析:2009年12月31日,该项固定资产的账面净值= $750-75 \times 2=600$ (万元),该账面净值大于其可收回金额550万元,两者之间的差额应计提50万元的固定资产减值准备。2009年12月31日,该项固定资产的账面价值= $750-75 \times 2-50=550$ (万元)。2009年12月31日,计税基础= $750-750 \times 20\%-600 \times 20\%=480$ (万元)。

账面价值大于其计税基础,意味着未来该项资产预计经济利益流入企业 550 万元时,有 480 万元可以从应税经济利益中抵扣,未来应税所得额增加 70 万元,应确认 70 万元的应纳税暂时性差异。

例 2:B 企业于 2008 年年末以 750 万元购入一项生产用固定资产,按照该项固定资产的预计使用情况,B 企业在会计核算时估计其使用寿命为 5 年。计税时,按照适用税法规定,其最低折旧年限为 10 年,该企业计税时按照 10 年计算确定可税前扣除的折旧额。假定会计与税法均按年限平均法计提折旧,净残值均为零。2009 年该项固定资产按照 12 个月计提折旧。假定固定资产未发生减值。

分析:该项固定资产在 2009 年 12 月 31 日的账面价值=750-750÷5=600(万元);该项固定资产在 2009 年 12 月 31 日的计税基础=750-750÷10=675(万元)。

账面价值小于计税基础,意味着未来该项资产预计经济利益 600 万元流入企业时,有 675 万元可以从应税经济利益中抵扣,不仅该项经济利益无需纳税,且还可抵扣未来应税所得 75 万元,应确认 75 万元的可抵扣暂时性差异。

例 3:2009 年 10 月 20 日,甲公司自公开市场取得一项权益性投资,支付价款 2 000 万元,作为交易性金融资产核算。2009 年 12 月 31 日,该投资的市价为 2 200 万元。

分析:该项交易性金融资产的期末市价为 2 200 万元,2009 年资产负债表日的账面价值为 2 200 万元。因税法规定交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额,其在 2009 年资产负债表日的计税基础应维持原取得成本不变,为 2 000 万元。

账面价值大于计税基础,意味着未来该项交易性金融资产预计经济利益流入企业 2 200 万元时,有 2 000 万元可以从应税经济利益中抵扣,未来应税所得额增加 200 万元,应确认 200 万元的应纳税暂时性差异。

例 4:A 公司 2009 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,2009 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 2009 年的期初余额为零。

分析: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。

账面价值小于计税基础,意味着未来该项资产预计经济利益 4 000 万元流入企业时,有 5 000 万元可以从应税经济利益中抵扣,不仅该项经济利益无需纳税,且还可抵扣未来应税所得 1 000 万元,应确认 1 000 万元的可抵扣暂时性差异。

三、负债的计税基础及相应暂时性差异的确认

负债的账面价值从税法的视角可分为两部分:①未来可税前列支的金额;②未来不可税前列支的金额。负债在未来清偿时,依据税法规定其账面价值中不予抵扣的这部分金额才是税法意义上的负债,即负债的计税基础。因此,在所得税会

计实务中不会出现负债的账面价值小于其计税基础的情况。如果负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异,必定是账面价值大于计税基础导致的,且是税法允许税前列支的金额,这部分金额会减少企业未来期间的应纳税所得额,即为可抵扣暂时性差异。

例 5:甲企业 2009 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务,在当年利润表中确认了 500 万元的销售费用,同时确认预计负债 500 万元,当年未发生任何保修支出。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。

分析:按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定,企业应将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用,同时确认预计负债。如果税法规定,有关的支出应于发生时税前扣除,由于该类事项产生的预计负债在期末的计税基础未来期间负债清偿时不可税前扣除的金额,因有关的支出实际发生时可全部税前扣除,其计税基础为 0。

该项预计负债在甲企业 2009 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 500 万元。该项预计负债的计税基础=未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定不能抵扣的金额=0。该项负债的账面价值与其计税基础之间产生的 500 万元暂时性差异,会减少企业未来期间的应纳税所得额,即为可抵扣暂时性差异。

例 6:A 公司于 2009 年 12 月 20 日自客户收到一笔合同预付款,金额为 2 500 万元,作为预收账款核算。按照税法规定,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:该预收账款在 A 公司 2009 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 2 500 万元。该预收账款的计税基础=未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定不能列支的金额=0。该项负债的账面价值与其计税基础之间产生的 2 500 万元暂时性差异,会减少企业于未来期间的应纳税所得额,即为可抵扣暂时性差异。

例 7:A 公司 2009 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 2009 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。税法规定,罚款和滞纳金不得税前扣除。该项负债的计税基础=账面价值(500)-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)=未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定不能抵扣的金额=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。

主要参考文献

1. 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
2. 邓孙棠,赵燕.税法负债及负债计税基础的定义探讨.财会月刊(理论),2007;12
3. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006