

# 公允价值计量在税法中的应用

蒋泽生 李高波

(北京广播电视大学 北京 100081)

**【摘要】** 本文对公允价值的概念进行了界定,认为税收计量中已经应用了公允价值,并给出了相关证据,然后结合现行会计准则,从税法与会计规定协调的角度对公允价值在税收计量中的应用前景进行了展望。

**【关键词】** 公允价值 增值税 所得税

## 一、公允价值概念的界定

理论界与实务界并未对公允价值的概念达成共识。代表性观点中,美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《国际会计准则公告第157号——公允价值计量》(SFAS 157)将其定义为:公允价值为会计主体所在市场的参与者之间进行的有序交易中,出售一项资产所收到的价格或转移一项负债所支出的价格。国际会计准则委员会(IASB)将公允价值定义为:公允价值为交易双方在公平交易中可接受的资产或债权价值。我国《企业会计准则——基本准则》把公允价值定义为:在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。上述定义并没有实质性的区别,均强调两个方面:其一,熟悉情况的交易双方公平、自愿地交易或交换;其二,交易计量的方式是金额。到底公允价值是不是价值呢?笔者认为,公允价值不是价值,而是价格。因为价值是凝结在商品中的无差别的人类劳动,取决于社会必要劳动时间,在特定条件下它是不变的,而不管商品的新旧程度。双方自愿进行的资产交换或者债务清偿是针对商品的交换价值即商品的价格而言的。因此在正常交易事项中,双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额,以及缺乏历史成本或现行市价的资产和负债运用现值技术估计确定的相对公允、合理的价格,都可以称为公允价值(价格)。

## 二、现行税法中公允价值计量的应用

税收计量采用历史成本是因为它具有客观、真实和可验证的特性,这些特性具备的前提是经济活动的真实发生,并且发生的经济活动要有历史成本交易记录。如果经济活动没有历史成本交易记录,历史成本无法取得,税务处理时又该如何处理?笔者认为,公允价值的应用可以有效地解决这一问题,具体表现在视同销售、债务重组和非货币性资产交换业务上。

1. 视同销售。视同销售是指企业或纳税人在会计上不作销售核算,而在税务处理时要确认销售收入、计缴税金的商品(或劳务)的转移(或提供)行为,这时既涉及流转税又涉及所得税。

(1)有关流转税的视同销售。

涉及增值税:《增值税暂行条例实施细则》规定,符合其规

定的八种行为发生时,单位或个体工商户的相关行为视同销售货物行为,应依法缴纳增值税,或视同销售货物行为而无销售者,其计税依据按下列顺序确定:按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;按组成计税价格确定。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=成本 $\times$ (1+成本利润率)。公式中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。

涉及消费税:纳税人生产的应税消费品,于纳税人销售时纳税。纳税人自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于其他方面的,于移送使用时纳税。计税的依据是纳税人或者代收代缴义务人当月销售同类消费品的销售价格,如果当月同类消费品各期销售价格高低不同,应按销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的,不得列入加权平均计算:销售价格明显偏低并无正当理由的;无销售价格的。如果当月无销售或者当月未完结,应按照同类消费品上月或者最近月份的销售价格计算纳税。

涉及营业税:单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人;单位或者个人自己新建(简称“自建”)建筑物后销售,其所发生的自建行为;财政部、国家税务总局规定的其他情形的视同发生应税行为征收营业税。若纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产视同发生应税行为而无营业额的,按下列顺序确定其营业额:一是按纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;二是按其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格核定;三是按下列公式核定计税价格:计税价格=营业成本或者工程成本 $\times$ (1+成本利润率) $\div$ (1-营业税税率)。

当企业以不动产和无形资产(土地使用权)对外投资,不征营业税,但在转让该项股权时,应按取得的转让收入,依“销售不动产”和“转让无形资产”税目征收营业税。

(2)有关所得税的视同销售。《财政部、国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》(财税字[1996]79号)规定,企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时,应

视同对外销售处理。其产品的销售价格,应参照同期同类产品的市场销售价格;没有参照价格的,应按成本加合理利润的方法确定组成计税价格。

《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)中的相关规定:当企业向被投资方分配非货币性资产(或对外投资、整体资产转让、置换)时,在所得税处理上应视为以公允价值销售有关非货币性资产(或全部资产)和分配(或投资、按公允价值购买另一方全部资产)两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算财产转让所得或损失。该通知所称公允价值是指独立企业之间按照公平交易原则和经营常规自愿进行资产交换和债务清偿的金额。

《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》(国税发[2000]119号)中的相关规定:①第一条第一款规定,企业合并,通常情况下,被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产,计算资产的转让所得,依法缴纳所得税。被合并企业以前年度的亏损,不得结转到合并企业弥补。合并企业接受被合并企业的有关资产,计税时可以按经评估确认的价值确定成本。被合并企业的股东取得合并企业的股权视为清算分配。②第二条第一款规定,被分立企业应视为按公允价值转让其被分离出去的部分或全部资产,计算被分立资产的财产转让所得,依法缴纳所得税。分立企业接受被分立企业的资产,在计税时可按经评估确认的价值确定成本。

《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)中又明确规定:企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券(商业企业包括外购商品)用于捐赠,应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。《国家税务总局关于房地产开发企业企业所得税问题的通知》(国税发[2003]83号)规定的视同销售行为的收入确认时限为:视同销售行为应于开发产品所有权或使用权转移,或于实际取得利益权利时确认收入的实现。视同销售行为收入确认的方法和顺序:①按本企业近期或本年度最近月份同类开发产品市场销售价格确定;②由主管税务机关参照同类开发产品市场公允价值确定;③按成本利润率确定,其中,开发产品的成本利润率不得低于15%(含15%),具体由主管税务机关确定。

《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号)对此前的国税发[2003]83号文做出进一步说明,其中第六条:关于开发产品视同销售行为的税务处理问题,开发企业将开发产品转作固定资产或用于捐赠、赞助、职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他企事业单位和个人的非货币性资产等行为,应视同销售,于开发产品所有权或使用权时转移,或于实际取得利益权利时确认收入(或利润)的实现。确认收入(或利润)的方法和顺序仍参照国税发[2003]83号文的规定。

**2. 债务重组。**债务重组是指债权人(企业)与债务人(企业)之间发生的涉及债务条件修改的所有事项。为加强对企业债务重组业务的所得税管理,防止税收流失,国家税务总局于2003

年颁布了《企业债务重组业务所得税处理办法》(简称《办法》)。

(1)以非现金资产清偿债务。《办法》第六条规定,债务重组业务中债务人以低于债务计税成本的非现金资产偿还债务等,债务人应当将重组债务的计税成本与非现金资产的公允价值(包括与转让非现金资产相关的税费)的差额,确认为债务重组所得,计入企业当期的应纳税所得额中;债权人应当将重组债权的计税成本与收到非现金资产的公允价值之间的差额,确认为当期的债务重组损失,冲减应纳税所得。

(2)将债务转为资本。《办法》第五条规定,债务人应将重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有股权的公允价值的差额,确认为债务重组所得,计入当期应纳税所得额;债权人应将享有股权的公允价值作为该项投资的计税成本。第十一条规定本办法所称公允价值是指独立企业之间业务往来的公平成交价格。

需要注意的是,以非现金资产抵偿债务还涉及下列流转税问题:①以不动产抵偿债务,应视同销售不动产,按规定缴纳营业税。其中,自建的不动产应以抵偿债务的金额作为计税依据,对于外购的不动产,应以抵偿债务的金额扣除买价后的差额作为计税依据。②以设备、小汽车等固定资产抵偿债务,应视同销售使用过的固定资产进行税务处理。如果售价低于原价,则应免征增值税,如果售价高于原价,则应适用4%的征收率并减征50%。③如果是以原材料、产成品等抵偿债务,根据《增值税暂行条例实施细则》第四条的规定,应视同销售缴纳增值税,如果属于自产应税消费品,还需按规定缴纳消费税。纳税人用于抵偿债务的应税消费品,应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。④凡缴纳上述“三税”,均应缴纳城市维护建设税和教育费附加。

**3. 非货币性资产交换。**按照税法规定,以非货币性资产换取其他非货币性资产,实质上是一种有偿出让资产的行为,应将非货币性资产交换分解为按公允价值销售有关非货币性资产和购置新的非货币性资产两项经济业务进行税务处理,分别计算缴纳相应的流转税和所得税。

通过前文的分析,笔者认为只要资产发生转移,税法都要以公允价值为计税基础,计算应缴纳的税金,实际上是缘于税收制度所坚持的“移动确认”的标准,只要资产移动就视为资产销售,为防止税收流失按税法规定进行计税。即使计税基础可能有出入(有的是市场价格,有的则是计税价格),但是计税基础实质上都可以看成是公允价值(价格),从这方面来说公允价值计量已经在税法中得到广泛应用。

### 三、应用前景分析

目前,我国会计准则与税收法规的关系更倾向于“协调”模式,这一点已得到大多数学者的认可。“协调”模式的实质在于:承认两者之间的差异,为了使两者最大限度地发挥各自的职能作用,面对差异,应采取积极协调的态度,将出现的差异保持在合理的范围内。

**1. 转变观念:公允价值计量属性可以为税法所用。**税收是否应用会计的计量技术,是属于税收改革的范畴。笔者认为,对于没有历史交易成本的经济活动而言,为了保证国家税

# 煤矿企业固定资产弃置费用会计处理的改进

彭柯谏

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221008)

**【摘要】** 弃置费用是我国会计准则与国际会计准则趋同的过程中引入的一个新概念,现行会计准则对其进行了原则性的阐述。煤矿企业的固定资产有其特殊性,而现行会计准则在操作层面上指导性不足,在一定程度上不利于规范煤矿企业的会计处理。本文借鉴国际会计准则,结合具体实践,提出煤矿企业固定资产弃置费用的会计处理方法和程序。

**【关键词】** 会计准则 固定资产 弃置费用

《企业会计准则第4号——固定资产》要求企业在确定固定资产成本时,考虑预计弃置费用因素,并依据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,按照现值计算确定计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。

固定资产的弃置费用通常是指企业依法承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出。确认固定资产的初始成本时,以矿区为基础,企业按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量,综合考虑与或有事项有关的风险、不

确定性和货币时间价值等因素,并将其作为企业的一项预计负债。

与其他行业的企业相比,煤矿企业通过地下作业开采资源需要使用的机械设备种类、数量较多,更新频繁。这些生产设备终止运行后不仅破坏和污染了环境,还使企业负担一定的弃置费用,使企业在购置固定资产时要预计这笔未来现金净流出量,符合预计负债条件的确认为预计负债,并相应增加设备的账面价值。

收,公允价值计量的应用可以起到对税收计量的有益补充。并且,随着现行会计准则的实施,税法与会计规定差异的拉大,税收计量对于公允价值的应用可以有助于两者的协调。

2. 保证公允价值取得的可靠性。公允价值作为一种计量属性,要想为税法所进一步采用,首先要保证的是公允价值的取得具有可靠性。税收在使用会计计量技术时往往要考虑这种计量属性所计量的数据能否同时具备客观性和可靠性,毕竟在涉税诉讼中这样的数据能够作为强有力的证据。为防止企业滥用公允价值进行盈余操纵,会计准则对公允价值的应用也有严格的限制条件。这些限制条件的存在使得公允价值的应用已具备一定的可靠性。

3. 确保公允价值计量的可操作性。目前,我国的税务与会计虽然呈现分离态势,但税务仍依托于财务会计,许多企业都没有设立专门的税务会计岗位,这就需要财务人员平时按照会计准则组织核算,纳税申报时再根据税法的要求对两者不一致的地方进行纳税调整。财务人员不仅是会计准则的直接应用者,更是税法的遵循者。加之,我国财务人员的整体素质不高,会计职业判断能力有待提高,确保公允价值计量的可操作性是确保公允价值在税收中应用的另外一个必要条件。

4. 有选择性地应用公允价值,逐步扩大应用范围。基于目前的市场环境,公允价值的可靠性相对较弱,税收应当有选择性地应用公允价值,逐步扩大其应用范围。对于难以用历史成本确认和计量的资产,税收中应当采用公允价值计量;存在比较成熟的交易市场的资产计量,如有价证券、汽车、房地产

等,公允价值易取得且可靠性有保障,税收计量中也应当采用;对于必须使用公允价值计量的一些经济业务,如金融资产的公允价值需要通过相关资产定价模型才能取得,在保证参数合理取得的情况下,可以试着应用。并在今后有意识、逐渐地将应用范围进行扩展,可以考虑未来现金流量和折现利率基本能够可靠确定的会计要素的计量,如期限较长的赊销收入及一些长期负债等。

5. 动态评估公允价值应用对税收造成的影响。税收中应用公允价值固然可以缩小与会计规定的差异,但是另一方面,公允价值的应用,必将改变税收的计量基础,直接影响国家短期的税收收入。因而,在应用公允价值时,要事先估算可能对国家税收收入造成的影响,要保证国家税收收入的稳定性,防止税收收入的大起大落。

## 主要参考文献

1. 戴德明,周华.会计制度与税收法规的协作.经济研究,2002;3
2. 于长春.税务会计研究.大连:东北财经大学出版社,2001
3. 董树奎,孙瑞标,陆炜.税收法规与企业会计制度差异分析及协调.北京:中国财政经济出版社,2003
4. 戴德明,张妍,何玉润.我国会计制度与税收法规的协作研究.会计研究,2005;1
5. 刘慧凤,张林.税收、会计监管与企业会计准则执行——以上市公司向上盈余管理为例.财经论丛,2007;3