

解析资产、负债的计税基础及确认

徐元明

(北京中铁隧建筑有限公司 北京 100022)

【摘要】 本文针对资产、负债的计税基础问题,从含义及确认方面进行了解析,并辅以实例具体说明了资产、负债计税基础的确认方法。

【关键词】 资产 负债 账面价值 计税基础

计税基础是指按税法规定可以在将来计入成本费用中抵扣的资产或负债的数额。实际上《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“所得税准则”)并没有对“计税基础”给出一个总的定义,只是在第五条和第六条分别规定了“资产的计税基础”和“负债的计税基础”的概念和计算方法。本文拟对此进行阐释。

一、资产计税基础的含义及确认

所得税准则第五条规定: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。资产在未来使用或最终处置时,转化为成本费用,按税法规定,可以从预期的应税经济利益中抵扣,也就是未来税前可予抵扣的金额。因为资产现在未转化为成本费用,现在不能抵扣,不能抵扣的金额就是未转化为成本费用的金额,也是现在资产的金额。现在资产的金额也就是取得成本减去以前期间已抵扣的金额。由此可得到以下等式:资产计税基础=现在税前不能抵扣的金额=未来税前可予抵扣的金额=取得成本-以前期间已抵扣的金额。上述等式的含义是,资产的计税基础是现在税前不能抵扣、未来税前可予抵扣的金额,等于取得成本减去以前期间已抵扣的金额。根据上述含义,很容易确认各类资产的计税基础。

例1:创达工程公司2007年年末“原材料”账户余额为10 000元,“存货跌价准备”账户余额为1 000元(以前未计提)。则:账面价值=10 000-1 000=9 000(元),计税基础=10 000(元)。

分析:“原材料”账户的账面余额10 000元减去“存货跌价准备”账户的账面余额1 000元,得到其账面价值为9 000元;由于“原材料”账户的账面余额10 000元是未来一次性转化的成本费用,不存在以前期间已抵扣的金额(税法规定减值准备不能抵扣),“原材料”账户的账面余额10 000元就是现在不能税前抵扣的金额,所以其计税基础就是10 000元。

例2:创达工程公司2007年年末“固定资产”账户余额为120 000元,“累计折旧”账户余额为40 000元(税法与会计制度规定的折旧年限相同),“固定资产减值准备”账户余额为10 000元(以前未计提折旧)。则:账面价值=120 000-

40 000-10 000=70 000(元),计税基础=120 000-40 000=80 000(元)。

分析:“固定资产”账户的账面余额120 000元减去“累计折旧”账户的账面余额40 000元、“固定资产减值准备”账户的账面余额10 000元,得到固定资产账面价值为70 000元;由于“固定资产”账户的账面余额120 000元是未来逐步转化的成本费用,以前期间已抵扣累计折旧的金额为40 000元(税法规定减值准备不能抵扣),现在税前不能抵扣的金额为80 000元(120 000-40 000),所以其计税基础就是80 000元。

例3:创达工程公司2007年年末“应收账款”账户余额为1 000万元,“坏账准备”账户余额为100万元(税法规定应收账款的0.5%可以扣除)。则:账面价值=1 000-100=900(万元),计税基础=1 000-5=995(万元)。

分析:“应收账款”账户的账面余额1 000万元减去“坏账准备”账户的账面余额100万元,得到应收账款账面价值为900万元;由于“应收账款”账户的账面余额1 000万元,虽然未来不能转化为成本费用,但在确认应收账款的同时已确认收入,计入应纳税所得额,意味着现在不能抵扣。因此,不能抵扣的金额为取得的成本1 000万元减去以前期间按税法规定已抵扣的坏账准备5万元的差额995万元,所以其计税基础就是995万元。

例4:创达工程公司2007年年末“固定资产”账户余额为100 000元(接受捐赠),“累计折旧”账户余额为10 000元,税法规定不允许计提折旧。则:账面价值=100 000-10 000=90 000(元),计税基础=0。

分析:“固定资产”账户的账面余额100 000元减去“累计折旧”账户的账面余额10 000元,得到该项资产账面价值为90 000元;由于“固定资产”账户的账面余额100 000元未来以计提折旧的形式逐步转化为成本费用,按税法规定接受捐赠固定资产计提的折旧税前不能抵扣,应调减计提的折旧,调减后的金额为0,也就意味着现在税前不能抵扣的金额为0,因此其计税基础为0。

二、负债计税基础的含义及确认

所得税准则第六条规定:负债的计税基础,是指负债的账

使用比率估计量估计审计总体应付款总值

胡桂华(博士)

(广西财经学院 南宁 530003)

【摘要】 抽样审计以其节约审计成本、缩短审计时间和推断精度高而被广泛运用。本文使用简单随机抽样方式下的比率估计量估计审计总体应付款总值。

【关键词】 抽样审计 比率估计量 总值

随着企业规模日益扩大、往来业务不断增加,抽样审计将在企业现代审计工作中发挥越来越重要的作用。本文拟采用简单随机抽样方式抽取样本,使用比率估计量估计企业审计总体应付款总值。

一、比率估计量及其方差估计

我们选择的实例是国内某移动通信企业2007年6月的审计总体应付款(N=285)。使用简单随机抽样方式从该审计总体应付款中抽取容量为30的样本(n=30)。采用函证方式审计样本中的每笔应付款业务。样本抽取及审计结果见表1。

用同一个样本,可以通过单位均值估计量、比率估计量和回归估计量等不同的方法估计审计总体总值。单位均值估计量作为审计总体总值的简单估计量,具有无偏性、一致性和

极大似然性等优点。然而,当有其他信息可以利用时,这种完全不依赖其他信息的做法,意味着完全不利用审计总体总值的有关信息,不符合“欲观其人,先察其友”所蕴含的道理。实际上,在审计工作中,当存在与我们将要审计的主要变量高度相关的其他辅助变量的有效信息,并且这些辅助变量的信息质量较高时,利用这些信息无疑将有助于提高审计总体总值估计的精度。这就是单位均值估计量不如本文将要采纳的充分利用辅助信息的比率估计量的原因。

比率估计量就是利用与主要变量相关的辅助变量的样本均值(\bar{y})和总值(X)来构造审计总体总值 Y_R 的估计量。其定义如下:

$$\hat{Y}_R = (\bar{y}/\bar{x})X = \hat{R}X \quad (1)$$

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。用等式表示如下:负债计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额=未来税前不能抵扣的金额=现在税前可予抵扣的金额。

因为负债确认时已作为成本费用,按税法规定在税前已扣除,未来清偿时不能再扣除,也就是未来税前不能抵扣的金额。未来税前不能抵扣意味着现在税前可予抵扣,这是因为会计上在确认负债的同时,也确认成本费用,税法允许税前扣除。现在税前可予抵扣的金额就是现在负债的金额。现在负债的金额也就是账面价值减去未来期间可予税前扣除的金额。我们将上述等式顺序重新调整如下:负债计税基础=现在税前可予抵扣的金额=未来税前不能抵扣的金额=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额。上述等式的含义是,负债的计税基础是现在税前可予抵扣、未来税前不能抵扣的金额。根据这个含义,就很容易确认各类负债的计税基础。

例5:创达工程公司2007年年末“应付职工薪酬”账户余额为300万元。则:账面价值=300(万元),计税基础=300(万元)。

分析:该“应付职工薪酬”账户的账面余额不包括备抵类账户的账面余额,账面余额300万元即账面价值;由于该“应付职工薪酬”账户的账面价值300万元在会计上确认时计入成本费用,税法准予扣除,也就是现在税前可予抵扣的金额为300

万元(未来支付时不能再抵扣),因此其计税基础为300万元。

例6:创达工程公司2007年年末“预收账款”(预收工程款)账户余额为600万元。则:账面价值=600(万元),计税基础=600(万元)。

分析:该“预收账款”账户的账面余额不包括备抵类账户的账面余额,账面余额600万元即账面价值;由于该“预收账款”账户的账面价值600万元在确认时不计入应纳税所得额,意味着现在税前可予抵扣。税前可予抵扣的金额为600万元,因此其计税基础为600万元。

例7:创达工程公司2007年年末“预计负债”(预提工程保修费)账户余额为80万元(按合同总收入的1%计提)。则:账面价值=80(万元),计税基础=0。

分析:该“预计负债”账户的账面余额不包括备抵类账户的账面余额,账面余额80万元即账面价值;由于“预计负债”账户的账面价值80万元在会计上确认负债的同时确认了80万元的成本,按税法规定现在不能抵扣(未来发生时可予抵扣),应调减80万元,也就意味着现在税前可予抵扣的金额为0,因此其计税基础为0。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006