

对负债能产生应纳税暂时性差异的质疑

中南财经政法大学会计学院 陈仕国

根据《企业会计准则第18号——所得税》的规定,应纳税暂时性差异产生于以下两种情况:一是资产的账面价值大于其计税基础,二是负债的账面价值小于其计税基础。但是,笔者认为在现实经济活动中,负债的账面价值不可能小于其计税基础,即负债不可能产生应纳税暂时性差异。负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出,而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的余额。要使负债的账面价值小于其计税基础,则根据税法规定,未来期间允许税前扣除的金额必须为负数,从而调增未来期间的应纳税所得额,产生应纳税暂时性差异。也就是说,企业在未来由于清偿负债反而给企业带来了收入,这不符合负债的定义,而且在现实经济活动中也不可能发生。下面以产生暂时性差异的几项负债为例进行具体说明。

1. 预计负债。按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时,在销售当期即应确认为费用,同时确认预计负债。如果税法规定与销售产品相关的支出应于发生时扣除,则其计税基础为零,产生可抵扣暂时性差异;如果税法规定费用支出按照权责发生制原则确定税前扣除时点,则该预计负债的计税基础等于账面价值,不产生暂时性差异。

可见,预计负债只可能产生可抵扣暂时性差异。根据配比性原则,经济利益在当期已经流入企业,未来清偿时不会给企业带来任何经济利益的流入。未来期间计算应纳税所得额时按税法规定可予以抵扣的金额为其实际发生的费用支出金额,其不可能为负数,所以不可能增加未来应纳税所得额,也就不可能产生应纳税暂时性差异。

例1:A企业2008年因销售产品承诺提供1年的保修服务,在本年的利润表中确认了100万元销售费用,同时确认了预计负债,当年未发生保修支出。按税法规定,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:该项预计负债在2008年12月31日的账面价值为100万元,计税基础=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法可予以抵扣的金额=100-100=0。由此产生了100万元可抵扣暂时性差异。

2. 预收账款。一般情况下预收账款不产生暂时性差异,但在某些情况下,因不符合会计准则规定的收入确认条件,未确认为收入的预收款项,按照税法规定应计入当期应纳税所得额,有关的预收账款的计税基础为零,产生可抵扣暂时性差

异。虽然根据配比性原则确认的经济利益属于未来期间,会增加企业未来的会计利润,但是该经济利益已经计入当期应纳税所得额,企业在未来期间并没有因此而得到实质上的经济利益。可见,预收账款的金额即为未来期间按照税法规定可予以抵扣的金额,其不可能为负数,所以不会增加未来的应纳税所得额,也就不可能产生应纳税暂时性差异。

例2:B公司于2008年12月25日收到客户的一笔预付款,金额为1000万元,会计上作为预收账款核算。按税法规定,该款项应计入当期应纳税所得额。

分析:该项预收账款的计税基础=账面价值-未来预计可抵扣金额=1000-1000=0,其账面价值为1000万元,产生可抵扣暂时性差异1000万元。

3. 应付职工薪酬。会计准则规定,企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用,在未来支付之前确认为负债。税法对于合理的职工薪酬支出允许税前扣除,税法规定了税前扣除标准的,按照会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准的部分,应进行纳税调整。

应付职工薪酬不会产生暂时性差异。因为应付职工薪酬已计入主营业务成本、管理费用、财务费用等,其只影响当期的应纳税所得额,当按照会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准的部分,应调增当期应纳税所得额,对未来应纳税所得额没有影响,从而也就不会产生暂时性差异。

例3:C企业于2008年12月计入成本费用的职工工资金额为1000万元,到12月31日尚未支付。按照税法规定可于税前扣除的合理部分为800万元。

分析:该项应付职工薪酬的账面价值为1000万元,计税基础为800万元,不产生暂时性差异。

4. 其他负债。同理,其他负债如企业应交的罚款和滞纳金等,也不会产生应纳税暂时性差异。

另外,企业在未来期间因债务重组而获得收入,进而影响当期损益,增加当期应纳税所得额,但不能说企业是因为清偿负债而给企业带来实质性收益,应调增企业的应纳税所得额。这是因为:其一,企业不可能在确认负债时就预测到未来会发生债务重组,否则企业的债权人不会与其发生债务关系;其二,债务重组收入计入营业外收入,该收入是由债务重组这一业务或事项产生的,而不是由负债产生。债务重组收入按照配比性原则属于未来期间而非当期,其费用也属于未来期间。○