

税法负债及负债计税基础的定义探讨

邓孙棠 赵燕

(肇庆学院 广东肇庆 526060 新疆乌鲁木齐市环卫特种车辆车队 乌鲁木齐 830009)

【摘要】 本文在分析税法负债基本特征的基础上对税法负债进行了界定,论述了负债的账面金额与未来期间税前会计利润的关系,并对我国的负债计税基础定义进行了评价。

【关键词】 税法负债 计税基础 预收收入

正如Rick Antle和Stanley J.Garstka(2004)所言,作为由国家制定的用以调整企业所得税征缴双方之间权利及义务关系的法律规范——企业所得税法,实际上是一套有别于财务会计准则的另一套会计准则即税务会计准则。税务会计与财务会计一样,也有资产、负债、收入、费用、利润等会计要素,并且也采用复式记账法进行会计要素的确认和计量,依据税务会计准则也一样可以编制资产负债表和利润表。由于财务会计与税务会计的目标不同,导致财务会计原则与税务会计原则存在差异,从而令财务会计的要素不同于税务会计的要素。就负债这一要素而言,财务会计意义上的负债与税法意义上的负债的不同首先表现在定义上,其次表现在计量上,若从计量结果来看,财务会计意义上的负债表现为按会计准则编制的资产负债表上的负债金额——负债的账面金额,而税法意义上的负债则表现为按税法编制的资产负债表上的负债金额——负债的计税基础。

我国现行的企业所得税法没有对税法资产进行准确定义,税法资产的内涵不明确。财政部2006年2月发布的《企业会计准则第18号——所得税》是借鉴《国际会计准则第12号——所得税(1996年修订)》(以下简称IAS12)来制定的,这两个准则均要求企业采用资产负债表债务法进行所得税会计处理。采用资产负债表债务法进行所得税会计处理,需要确定财务会计中的资产、负债与税法中的资产、负债之间的差额(即暂时性差异)。

就税法规定的负债计税基础定义来说,IAS12将负债计税基础定义为:其账面金额减去该负债在未来期间计税时可抵扣的金额。对于预收收入,所产生负债的计税基础是其账面金额减去未来期间非应税收入的金额。当前我国学者对该定义有着不同的理解。此外,我国《企业会计准则第18号——所得税》将负债计税基础定义为: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,与IAS12的负债计税基础定义存在区别。

一、税法负债的定义

如前所述,会计要素的定义,无论是财务会计要素的定义,还是税务会计要素的定义,都应该是对会计要素基本特征

的概括,因而要定义税法负债,就需要明确税法负债的基本特征。本文将税法负债的基本特征概括如下:

1. 税法负债是企业所得税纳税主体由于过去发生的经济活动而承担的现时义务。这里的经济活动,既包括企业所得税纳税主体从事的物质生产、交通运输、商品流通、劳务服务以及经财政部门确认的其他营利事业,也包括企业所得税纳税主体从事的股权性投资、债权性投资、租赁、资产转让等经济活动。

税法负债是企业所得税纳税主体由于过去发生的经济活动而承担的现时义务,将在未来发生的经济活动引起的义务,不属于现时义务,不能将其视为企业所得税纳税主体的税法负债。

2. 履行该义务预期会导致含有应税经济利益的资源流出企业所得税纳税主体。义务的履行通常表现为主体放弃含有经济利益的资源,以满足权利人的要求,从而解除义务。然而,由于财务会计的目标和原则与税法不同,导致两者在看待经济利益的问题上存在差别,即财务会计意义上的经济利益不一定与税法意义上的经济利益相同。财务会计意义上的经济利益,就是我们通常所说的经济利益,而税法意义上的经济利益,则被称作“应税经济利益”(IAS12,1996)。

经济利益是财务会计的核算对象,各个财务会计要素,是关于经济利益的不同描述。在财务会计中,资产是指预期将导致未来经济利益流入企业的资源;负债是指预期会导致经济利益流出企业的现时义务;收入(广义)是指在会计期间内企业经济利益的增加(不包括资本性交易引起的经济利益增加);费用(广义)是指会计期间内企业经济利益的减少(不包括资本性交易引起的经济利益减少)。

应税经济利益是税务会计的核算对象,而各个税务会计要素则是关于应税经济利益的不同描述。在税务会计(税法)中,资产是指预期将导致未来应税经济利益流入企业所得税纳税主体的资源;负债是指预期会导致应税经济利益流出企业所得税纳税主体的现时义务;收入是指企业所得税纳税主体纳税年度内应税经济利益的增加(不包括资本性交易引起的应税经济利益增加);费用(即企业所得税法中的“准予扣除

项目金额”)是指企业所得税纳税主体纳税年度内应税经济利益的减少(不包括资本性交易引起的应税经济利益减少)。

根据上述税法负债的基本特征,可以将税法负债定义为:税法负债是企业所得税纳税主体由于过去发生的经济活动而承担的现时义务,该义务的履行预期会导致含有应税经济利益的资源流出企业所得税纳税主体。

二、对IAS12中负债计税基础定义的理解

从上述IAS12对负债计税基础的定义可知,IAS12实际上将负债分为两类,即除预收收入所产生的负债之外的负债和因预收收入所产生的负债,IAS12是基于它们的金额与未来纳税年度应纳税所得额之间的关系以及与财务会计负债金额之间的关系来定义负债的计税基础的。因而要理解IAS12中的负债计税基础定义,就需要明确这两类负债的金额与未来纳税年度的应纳税所得额之间的关系,以及明确这两类负债在财务会计上的金额与在税法上的金额的关系。

(一)负债金额与未来利润的关系

1. 负债的账面金额与未来期间税前会计利润的关系。财务会计中的资产预期将转化为计算未来利润的扣除项目,这是财务会计中的资产与未来利润的基本关系。那么,财务会计中的负债与未来利润的关系又是怎样?以下分别对除预收收入所产生的负债之外的负债和因预收收入所产生的负债两类负债来展开论述。

(1)除预收收入所产生的负债之外的负债。这些负债的确认意味着该负债的账面金额预期将通过含有经济利益的资源流出企业来清偿(IASB,2004)。这里的“含有经济利益的资源”就是指资产。或者更明确地说,企业根据财务会计原则编制资产负债表的行为隐含了一个假设:所报告的这些负债就是在将来要以资产来偿还的(FASB,1992)。

当然,这些负债最终的实际减少可能并不一定如当初所预期的那样都是以资产来偿付。比如,在债务转为资本、借新债还旧债、因债务重组而减少或免除负债、因债权人死亡等原因使债务无法偿付等情况下,负债的减少也都没有带来相应的资产减少。但是,这并不妨碍在确认这些负债时对其所作的预期(即预期将在未来以资产来偿还)。这就是说,尽管这些负债的减少最终并不一定如当初所预期的那样是以资产来偿还,但是在对其进行确认时,是假定或者预期其在未来是以资产来偿付的。

总之,对于除预收收入所产生的负债之外的负债来说,不管其在未来实际将以何种方式减少,都可以认为其账面金额预期都将在未来以资产减少的方式来偿还,从而其账面金额预期都将不作为该负债偿还期间计算税前会计利润的可抵扣金额,或者说,就计算该负债偿还期间的税前会计利润而言,预期可予以抵扣的金额为零。

在此需要强调的是,确认一项负债,是一种“预期”,是预期它在将来要以资产减少的方式来偿还,在作这种“预期”时,是不必顾及其在未来实际是以何种方式减少的。另外值得一提的是,除预收收入所产生的负债之外的负债的账面金额与未来期间税前会计利润之间的这种关系,与这些负债的形成

方式无关(这些负债的形成方式可能是,在增加负债的同时增加资产或减少所有者权益或减少另一项负债,或者在增加负债的同时计提费用)。

例:某企业2004年1月1日发生一项长期借款,本金为100万元,年利率为10%,期限为3年,到期一次性还本付息。2004年12月31日该负债的账面金额为110万元,其中100万元记入“长期借款——本金”科目,10万元记入“长期借款——应计利息”科目。

在2004年1月1日确认100万元长期借款和在2004年12月31日确认10万元应计利息时,预期在计算该负债(110万元)偿还期间(2006年)的税前会计利润时,与该负债有关的可予以抵扣的金额为零。借款本金100万元预期在偿还时不作为计算2006年税前会计利润的抵扣项目,应计利息10万元预期也不作为计算2006年税前会计利润的抵扣项目,因为2004年年末在计提该利息时,已将10万元作为计算2004年税前会计利润的抵扣项目,即此时已经借记“财务费用”科目100 000元,贷记“长期借款——应计利息”科目100 000元。

(2)因预收收入所产生的负债。从本质上看,只要是负债,预期在减少时都将导致含有经济利益的资源流出企业,因预收收入所产生的负债也不例外,比如因预收客户货款所形成的负债(预收账款),预期将通过向客户交付商品的方式来偿还。但按照当前的会计核算规范,企业预收客户货款之后向客户交付商品时,一方面需要进行有关销售的核算,即按商品的价款确认主营业务收入,并按商品的账面金额确认主营业务成本,另一方面还需要在按商品价款确认主营业务收入的同时冲减预收账款。可见,在预收账款这种负债减少时,与其直接对应的是主营业务收入的增加,从而从账户的直接对应关系来看,可以说,预收账款的账面金额预期都将在未来转化为相应的收入,当然,这也是一种预期。

2. 负债金额与未来利润之间的关系。利润的概念是与资产、负债的定义和计量密切相关的,资产、负债的定义及计量方式不同,对相同的交易或事项所确认的期间利润是不同的。但是,资产、负债与利润之间的关系又是一种互动的关系,即尽管可能会因资产、负债的定义及计量的不同而对相同的交易或事项确认不同的资产、负债金额,但利润也会因资产、负债的定义及计量的不同而不同。这就意味着,负债金额与未来利润之间的关系与如何定义负债及如何确定其金额无关。

3. 税法负债的金额与未来纳税年度应纳税所得额之间的关系。税法在对负债的定义及计量上与财务会计有区别。既然负债金额与未来利润之间的关系与如何定义负债及如何确定其金额无关,那么上述负债的账面金额与未来期间税前会计利润的关系,同样可用于理解税法负债金额(负债的计税基础)与未来纳税年度的应纳税所得额(税法意义上的税前利润)之间的关系。即:①除因预收收入所产生的税法负债之外的税法负债金额,预期在计算该负债偿还(减少)年度的应纳税所得额时,都将不作为可抵扣金额;②因预收收入所产生的税法负债金额,预期在计算该负债偿还(减少)年度的应纳税所得额时,都将转化为应税收入。

(二) 财务会计负债金额与税法负债金额之间的关系

1. 除预收收入所产生的负债之外的负债。由于财务会计与税法的目标和原则不同,导致按财务会计准则确认的这类负债的金额不一定与按税法确认的该负债金额相同,其中有的负债的账面金额等于其计税基础,如长期借款等;有的负债的账面金额大于其计税基础,如产品质量保证等;有的负债的账面金额小于其计税基础。

IAS12在定义负债的计税基础时,假设基于财务会计准则所确认的这类负债的账面金额是对因偿付一项义务而在未来流出企业的经济利益的最充分预期,而基于税法的预期则有可能不充分。即IAS12在定义负债计税基础时假设,只要是在财务会计上确认了的这类负债,那么该负债的计税基础的取值范围就是零与该负债的账面金额之间的闭区间。这样,如果站在确认这些负债账面金额的那个时点来看,则该负债的账面金额在财务会计上预期都将不作为计算税前会计利润的可抵扣金额。

但是,在税法上则可能存在两种情况:此前已被确认为税法负债的部分,预期将不作为计算未来纳税年度应纳税所得额的可抵扣金额;此前未被确认为税法负债的部分,预期将作为计算未来纳税年度应纳税所得额时的可抵扣金额。于是,只要确定了这些负债的账面金额并预期该负债减少时计算应纳税所得额的可抵扣金额,即可倒推出该负债的计税基础,即这些负债的计税基础等于“其账面金额减去该负债在未来期间计税时可予以抵扣的金额”。除预收收入所产生的负债之外的负债项目在财务会计上的金额与在税法上的金额的对比情况见表1(单位:万元)。

表1 除预收收入所产生的负债之外的负债的账面金额及其计税基础

负债项目	引起负债的交易或事项	财务会计中资产负债表上的负债金额	预期在财务会计负债减少期间计税的可抵扣金额	税务会计中资产负债表上的负债金额(负债的计税基础)
长期借款	借入长期借款 100	100	0	100
长期借款——应计利息	计提借款利息 10 (设财务会计与税法的标准相同)	10	0	10
坏账准备	财务会计上按年末应收账款余额 2 000 的 5% 计提坏账准备 100,税法上计提坏账准备 10(2 000×5‰)	100	90	10
预计负债——产品质量保证	财务会计上计提产品质量保证 100,税法上不计提	100	100	0

2. 因预收收入所产生的负债。与其他负债一样,从理论上讲,按财务会计准则所确认的这类负债的账面金额可能大于或等于或小于按税务会计准则所确认的负债金额。而IAS12在定义负债的计税基础时,也假设基于财务会计准则确认的这类负债的账面金额是对将来冲减该负债而需确认为收入的金额的最充分预期,而基于税法的预期则有可能不充分。即IAS12在定义负债计税基础时假设,只要是在财务会计上确认

了的这类负债,那么该负债的计税基础的取值范围就是零与该负债的账面金额之间的闭区间。这样,如果站在确认这些负债的那个时点看,则该负债的账面金额在财务会计上预期都将转化为收入。

在税法上则可能存在两种情况:此前已被确认为税法负债的部分,预期是未来的应税收入金额;此前未被确认为税法负债的部分,预期是未来的非应税收入金额。于是,只要确定了这些负债的账面金额并预测出该负债减少时相应的非应税收入金额,即可倒推出该负债的计税基础,即这类负债的计税基础等于“其账面金额减去未来期间非应税收入的金额”。预收收入所产生的负债项目在财务会计上的金额与在税法上的金额的对比情况见表2(单位:万元)。

表2 因预收收入所产生的负债的账面金额及其计税基础

负债项目	引起负债的交易或事项	财务会计的资产负债表上的负债金额	预期在财务会计负债减少期间的非应税收入金额	税务会计的资产负债表上的负债金额(负债的计税基础)
预收账款	预收客户货款 100	100	0	100
预收账款	电信企业预收话费 100	100	100	0

IAS12正是基于除预收收入所产生的负债之外的负债和预收收入所产生的负债这两类负债的金额与未来纳税年度应纳税所得额之间的不同关系,以及基于这两类负债在财务会计上的金额和税法上的金额的关系,通过负债计税基础的定义来明确税法负债的确定方法的。

三、对我国负债计税基础定义的评价

与IAS12不同,我国《企业会计准则第18号——所得税》并没有分别就除预收收入所产生的负债之外的负债和因预收收入所产生的负债来定义负债的计税基础,而是把全部负债的计税基础统一定义为: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。

由分析可知,除预收收入所产生的负债之外的负债的计税基础,等于其账面金额减去该负债在未来期间计税时可抵扣的金额;因预收收入所产生的负债的计税基础,则等于其账面金额减去未来纳税年度非应税收入的金额,而不是等于其账面金额减去未来纳税年度计税时可予抵扣的金额。如果把全部负债的计税基础统一定义为“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”,可能会导致人们在确定这类负债的计税基础时出现理解上的困难。鉴于此,笔者建议我国企业所得税会计准则借鉴IAS12的做法,区分除预收收入所产生的负债之外的负债和因预收收入所产生的负债来定义负债的计税基础。

主要参考文献

1. 盖地. 税务会计原则、财务会计原则的比较与思考. 会计研究, 2006; 2
2. 葛家澍, 杜兴强. 会计理论. 上海: 复旦大学出版社, 2005
3. 李荣生, 费媛, 王焕清. 我国企业所得税发展的趋势. 税务研究, 2005; 3
4. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006