

企业所得税法和企业会计准则中计税基础的差异分析

<http://www.criifs.org.cn> 2009年3月12日 刘国胜

摘要：全方位比较分析企业会计准则和企业所得税实施条例关于“计税基础”的差异，从概念引申到实务应用，以澄清认识、避免会计核算和纳税申报中不必要的混乱。

关键词：税法 会计 计税基础 差异

《企业会计准则》第18号具体准则出现了“计税基础”的概念，2007年12月份，《企业所得税法实施条例》第56条税法第一次出现了“计税基础”。经过审慎对比分析，笔者认为：税法的计税基础和会计的计税基础不能够等同起来、有时是存在差异的，特赘文提醒会计同行：实务中切忌“一刀切”地把税法的计税基础等同于会计准则的计税基础来进行所得税的会计核算。

一、时态分析：过去时和将来时

税法第56条规定的计税基础是：“企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础……历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间产生资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础”。通俗理解，税法关于资产的计税基础就是“取得资产时的历史成本”。

“所得税会计准则”第五条的规定是：“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”。通俗理解就是“资产账面价值中未来（即收回账面价值的过程）可以税前扣除的金额”。

由此可见，税法的计税基础是一个静态固定时点、即过去取得时点的价值，一项资产只有一个税法上的计税基础（持有期间的增值或减值原则上不得调整）；而会计准则的计税基础是一个动态的时点价值（每个纳税年度都会有一个应纳税所得额、相应的都有可以按税法规定抵扣的金额），资产的持有期间经历了几个年度资产负债表日、就会有几个账面价值、对应的就应该有几个计税基础。

虽然两个计税基础都是严格执行税法规定计算出的数字，但按语法时态类比分析，企业所得税法的计税基础应该是“过去时”——历史成本，而企业会计准则的计税基础应该是“将来时”——未来期间；所以，其差异是不能混淆的、更不能混用。

二、细化分类：基本一致和大相径庭

结合会计实务分析，税法的计税基础和准则的计税基础，可以大致分为两类：一是基本一致；二是大相径庭。

（一）基本一致的情形。具体分析，企业持有资产期间，税法不允许扣除折旧、摊销费用或准备金的，税法的计税基础和会计准则的计税基础基本上是一致的；主要有银行存款等货币资金、交易性金融资产、应收和预付款项、各类存货、消耗性生物资产、持有至到期投资、可供出售金融资产等。比如企业拥有一批外购待售的库存商品，成本100万元，企业计提了5万元的存货跌价准备，则税法的计税基础（取得时的历史成本）和会计的计税基础（未来可以税前扣除的金额）都是100万元，持有期间计提的存货跌价准备是不得在当期税前扣除的，待对外出售时售价低于外购成本部分自然抵减了应纳税所得额。

（二）大相径庭的情形。持有期间税法允许扣除折旧、摊销费用或准备金的资产，其税法的计税基础和会计准则的计税基础是不一致的。主要有固定资产、无形资产、投资性房地产和长期待摊费用，另外金融保险企业和担保公司等经财政部和国家税务总局核定、可以按规定计算提取准备金的有关资产，也属于这一类。假设一项5年寿命期、原值100万元、残值为0的固定资产，税法规定每年可以扣除折旧20万元，则持有期间税法的计税基础（取得时的历史成本）永远为100万元，而持有期间每年末会计的计税基础（未来可以税前扣除的金额）则依次为80万元、60万元、40万元……所以，对于持有期间税法允许扣除折旧、摊销费用或准备金的资产，会计准则的计税基础倒是和税法规定的资产净值或财产净值（有关资产、财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额——条例第74条）有相似之处。

三、负债的计税基础：两大核算原则的差异

企业所得税法及其实施条例中只规定了资产的计税基础，没有规定负债的计税基础；而企业会计准则规定：“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”，即负债账面价值中未来期间不可以税前扣除的金额。税法没有规定负债的计税基础，不是说企业确定的相关负债不存在计税基础，而是因为税法和会计准则在有关成本费用的确认上，具体适用的核算基础不同而导致了两种不同途径的列示和扣除方式。《企业会计准则——基本准则》第9条规定“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告”，在38个具体准则中，均适用这一核算基础、没有例外规定；《企业所得税法实施条例》第9条规定“企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则……本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”也就是说，税法在权责发生制的“旗帜”下，允许“另有规定”的特例，于是在有关收入实现的确认时间上，税法中就出现了介于权责发生制和收付实现制之间的或者说更倾向于“准收付实现制”的规定，例如关于利息收入、租金收入和特许权使用费收入确认时间的规定为“合同约定的应付…的日期”；关于股息红利等权益性投资收益，规定“按照被投资方作出利润分配决定的时间确认收入的实现”；关于接受捐赠收入，规定“按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现”等等，均不同程度地偏离了权责发生制。这样规定，一方面尽可能地兼顾了企业纳税义务和纳税能力在时间上的一致性；另一方面简化了税收征管，是一种较人性化的“简税制”的原则体现。而在税前扣除的规定上，这一点体现的更加淋漓尽致，《企业所得税法》第8条规定“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出……准予在计算应纳税所得额时扣除”，在实务中，“实际发生”更加偏离了权责发生制、接近于收付实现制，也就是说，税法在扣除项目和金额的规定上，不需要单独规范因按权责发生制而确认的有关负债的计税基础问题；而《企业会计准则》适用的是纯粹的权责发生制、因之而确认的有关负债，则必须规定其计税基础。

具体来说，一般会产生会计口径的账面价值和计税基础不一致即形成暂时性差异的负债项目有：按《政府补助》准则而确认的“递延收益”、按《或有事项》准则而确认的“预计负债”、按《收入》准则暂不确认收入而税法规定于收到款项时确认收入的“预收账款”（如房地产企业预收款而需确认的“预计利润”）和预计销售退回确认的“应付账款”、售后租回确认的“递延收益”等，以及其他的企业已经预提、预计但未形成当期实际支出而形成的负债。但是，企业按照法律、行政法规规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，虽未形成当期实际支出，因其特殊性可以税前扣除（详见实施条例第45条规定）。

四、其他项目的计税基础：实质重于形式原则的统一

《企业会计准则第18号——所得税》第7条规定：“暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异”；第15条规定：“企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应地递延所得税资产”。在此，会计准则更加严谨地遵循了“实质重于形式”的会计信息质量要求。

对于这些项目，也不可能在企业所得税法及其实施条例中找到具体确指的“计税基础”，对此，不能单纯地拘泥于概念和形式，需要根据税法和实施条例的具体条款、结合企业具体实务进行具体分析，因为其体现在会计要素上，既有资产、又有负债、还有费用和利润。主要有以下5项：

（一）按税法口径计算确认的某纳税年度的亏损。《企业所得税法》第18条规定：“企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年”。那么，结合《企业会计准则》的规定，就需要以税法口径的当年亏损额为基础、以未来5个纳税年度很可能获得的应纳税所得额为限、确认可抵扣差异，乘以预期适用税率，确认相应的递延所得税资产。此项目在会计上体现为为六大会计要素中的“利润”要素。

（二）企业当年实际发生的、超出当年销售（营业）收入15%部分的广告费和业务宣传费。《企业所得税法实施条例》第44条规定：“企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除”。那么，结合《企业会计准则》的规定，就需要以实际发生的超出当年销售（营业）收入15%部分的广告和业务宣传费为基础、以持续经营前提下未来期间很可能实现的销售（营业）收入的15%为限、确认可抵扣差异，乘以预期适用税率，确认相应的递延所得税资产。此项目在会计上体现为六大会计要素中的“费用”要素。

（三）企业当年实际发生的、超出当年工资薪金总额2.5%部分的职工教育经费。《企业所得税法实施条例》第42条规定：“除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除”。那么，结合《企业会计准则》的规定，就需要以超出当年工资薪金总额2.5%部分的职工教育经费为基础、以持续经营前提下未来期间很可能发生合理工资薪金的2.5%为限、确认可抵扣差异，乘以预期适用税率，确认相应的递延所得税资产。按照《企业财务通则》精神，如果企业不再计提职工教育经费而是按照受益对象据实分摊到“生产成本”、“制造费用”和“管理费用”中，则此项目

在会计上可能体现为六大会计要素中的“资产”或“费用”要素；如果企业按照全面预算安排、事先计提且归集为“应付职工薪酬——职工教育经费”的贷方余额，则此项目在会计上体现为六大会计要素中的“负债”要素。

（四）创业投资企业的股权投资额。《企业所得税法》第31条的规定：“创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资，可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额”，对应的《企业所得税法实施条例》第97条规定：“企业所得税法第31条所称抵扣应纳税所得额，是指创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣”。那么，结合《企业会计准则》的规定，就需要以创业投资企业符合条件的“长期股权投资”的70%为基础、以持续经营前提下未来很可能获得的应纳税所得额为限、确认可抵扣差异，乘以预期适用税率，确认相应的递延所得税资产。此项目在会计上体现为六大会计要素中的“资产”要素。

（五）购置并使用环保、节能节水 and 安全生产等专用设备的投资额。《企业所得税法》第34条规定：“企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免”，对应的《企业所得税法实施条例》第100条规定：“企业所得税法第34条所称税额抵免，是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免”。那么，结合《企业会计准则》的规定，就需要以企业符合条件的相关“固定资产”投资额的10%为基础、以未来5年很可能的应纳税额（注：不是应纳税所得额）为限，直接确认相应的递延所得税资产、不需要再确认可抵扣差异和乘以预期适用税率，因为税法规定是从“应纳税额”中抵免，而不是“应纳税所得额”。此项目在会计上体现为六大会计要素中的“资产”要素。

参考文献：

- （1）《企业会计准则第18号——所得税》（Z）。
- （2）《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（Z）。

文章来源：财会研究 （责任编辑： x1）