

所得税会计准则：理论与实务角度的思考

<http://www.criifs.org.cn> 2008年3月18日 盖 地 刘慧凤

[摘 要] 所得税会计准则是会计准则中的难点,其原因在于,所得税会计方法的设计原理涉及财务会计与税务会计的差异及其处理原则。从财务会计与所得税会计理论基础的分歧,推演资产负债表债务法的会计处理原理,有助于深入理解、正确执行《企业会计准则第18号——所得税》,并正确处理其与所得税会计的关系。

[关键词] 所得税会计准则; 资产负债观; 资产负债表债务法

所得税会计准则是企业会计准则中的难点,其术语难懂、处理繁琐,而且其基本原理暗含于会计准则条文之中,涉及企业会计准则与企业所得税法两者的差异及其处理原则。

## 一、收益观的分歧:财务会计与税务会计分离的理论基础

### (一) 资本市场导向促使财务会计转向资产负债观

现代财务会计是面向资本市场的会计,资本市场的会计信息需求主导着财务会计变革的方向。会计信息的有用性体现为对投资者的产权保护作用,对受托人的任命、激励和解聘以及对企业有价证券的买入和卖出行动,是保护投资者权益的两种渠道。会计信息的功效是为投资者行使这两种权利提供决策支持,其在会计准则中被表述为:“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。”

投资者的产权利益在于将本求利,其收益由两部分构成,一部分是企业已实现的收益,另一部分是企业市场价值的增值。投资者产权的可流通性以及持有利得和损失的瞬息万变,决定了投资者十分重视企业的投资价值。几乎所有的企业价值评估模型都会以会计信息为基础,会计信息越是有利于揭示其市场价值,其相关性就越高。为了更好地满足信息使用者对市场价值信息的需求,财务会计向着基于价值的方向演变,会计报表的基石从原来的收入费用观转向资产负债观。在2006年发布的《企业会计准则》中,收益由收入、费用、利得和损失四个要素来确认,并与业主投资和分配业主利润相区别,企业收益理念由营业收益转向综合收益,会计要素的计量在历史成本的基础上引入公允价值、现金流量等市场价值计量基础。经改革,利润表中的会计收益等于收入减费用再加利得减损失,其构成已经接近于按资产负债观计算的收益。修正后的财务报表更好地反映了企业资产的市场价值,清晰地显示出企业净资产变化和收益构成,也便于对管理层的受托责任进行考核。

### (二) 税务会计目标决定了所得税会计应坚持修正的收入费用观

所得税会计是在现行企业所得税法下确认、计量应税收入、扣除项目金额,并确定应纳税所得额和应交所得税,对外报告所得税纳税义务的发生及其履行情况的专门会计。税法体现了国家的税收意志,税收属于分配范畴。税收的基本功能是筹集财政收入,调控和监督经济运行。企业所得税的分配对象是法人和其他取得应税收入组织的收益。从理论上讲,作为所得税税基的收益是指课税主体的资本增量。在西方税收理论中,对所得税税基——收益的定义有三种:一是源泉说,即认为具有连续性、规律性来源的收入才是所得,而一时性、偶发性所得因其来源没有规律性,故不应对其征税,由此,资本利得和损失不应计入应税所得征税;二是净资产增加说,即认为所得是在一定时间内净资产的增加,包括收益和利得;三是交易说,即认为所得是实现交易的收入扣除为取得收入发生的成本费用后的余额。

在税收立法中,任何一个国家的所得税会计都不是单纯依据一种学说建立起来的。随着“宽税基、低税率”的所得税改革潮流在世界范围内兴起,将资本所得纳入所得税是发展趋势,但多数国家对资本利得课税是以实现制为基础,同时,出于确实性原则,对未实际发生的损失不允许税前扣除。此外,因历史成本具有确定性和可验证性,为监督纳税人的税金计算,降低征管成本,所得税会计要素的计量仍然保持成本计量基础,企业减值准备和持产损益一般不计入应纳税所得额。

税收的调控功能要求所得税会计体现国家对纳税人的税收约束与激励。税收激励体现在低税率、税收减免、加计扣除、加速折旧、减计收入、税收抵免等税收优惠政策上,税收约束则体现在不允许扣除项目、限额扣除及特别纳税调整等规定上,这又导致了应纳税所得额对历史成本计量模式的偏离。因此,所得税会计体现的是修正的收入费用观。

## 二、所得税会计准则的难题

所得税会计准则是关于如何确认、计量、报告所得税事项的会计准则,其独特之处在于它要处理如下特殊会计事项:(1) 所得税不是由一笔交易或事项决定的,而是由财务会计报表、所得税纳税申报表中已确认事项综合影响的结果,可以说,所得税不仅与当期交易和事项有关,而且与以前发生的交易事项和这些交易事项在本期及未来的持续影响有关;(2) 所得税是由按企业所得税法征收所得税所引起的,因此,所得税的确认、计量受到税法的约束,它以应纳税所得额为基础,应纳税所得额的计算体现了税收对收益的确定原则;(3) 所得税事项的结果影响所有财务报表,即所得税纳税义务的产生和履行要求财务会计要确认所得税资产和负债,涉及的是资产负债表,所得税费用抵减利润总额影响企业净利润和每股收益,涉及利润表和股东权益变动表,而所得税的实际支付将引起企业经营活动的现金流出,又涉及现金流量表。

所得税会计准则所要解决的问题是,如何恰当地按照财务会计基本原则反映所得税事项的本质和会计结果。也就是说,所得税事项与其他财务报表事项一样,要按照财务会计原则处理,尽可能地将税法对所得税事项的影响降到最低,以体现财务会计报表的会计准则导向。因为所得税会计与财务会计一致的地方不会产生差异,而对于所得税会计与财务会计不可消除的永久性差异的处理,本着税法高于会计准则的原则,需要遵从税务会计原则;那些暂时性差异会随着时间的流逝而消失,按照财务会计原则,要确认递延所得税资产和负债。

所得税会计准则的难题是:(1) 所得税会计与财务会计之间暂时性差异的纳税影响是一个跨期事项,在发生时适用的税率和转回时适用的税率可能不一致,必须确定计量递延所得税的适用税率,否则,按同一报表项目产生的暂时性差异确认的递延所得税与转回时的金额不一致;(2) 任何一种所

所得税会计方法都不可能兼顾资产负债表和利润表, 要提高所得税会计信息的可比性, 就不能允许多种方法并存, 必须从中选择统一的所得税会计处理方法。

在所得税会计处理中, 应付税款法将所得税作为与本期配比的费用项目, 所得税的确认和计量完全遵照税法, 在会计和税法分离的模式下, 影响了财务会计报表的逻辑一致性和会计信息的公允性, 不符合会计准则导向。因此, 这一方法在所得税会计准则的发展中被淘汰。

纳税影响会计法体现了会计准则导向, 由于在所得税率变更时, 对递延所得税计量税率有不同的选择, 因而形成了递延法和债务法(又可细分为利润表债务法与资产负债表债务法)。递延法在时间性差异发生时, 按当时适用的税率计量, 时间性差异转回时按原来确认时的税率顺序转回。利润表债务法下的递延所得税(递延税款) 是应交所得税与所得税费用的差额, 是倒轧出来的。资产负债表债务法对暂时性差异的纳税影响也是按预期转回时适用的所得税率计量的。在税率不变的情况下, 递延法和利润表债务法确认的递延所得税对未来应付和应抵减所得税金额的反映程度是一致的, 与资产负债表债务法的差异也不是很大。但是, 当所得税税率发生变更时, 资产负债表债务法下确认的递延所得税资产或负债能够更好地反映未来应付和应抵扣的所得税。另外, 无论是递延法还是债务法, 都难以兼顾资产负债表和利润表。具体而言, 递延法和利润表债务法都是从收入费用观出发, 首先确认应交所得税和所得税费用, 而递延所得税(不是真正的资产或负债) 是一个倒轧数。资产负债表债务法从资产负债观出发, 遵循所得税资产和负债、递延所得税资产和负债的定义, 保证了资产负债表中的所得税资产或负债的合理性, 但利润表中的所得税费用也是一个倒轧数。可见, 两种债务法没有绝对的优劣之分, 关键在于对财务会计收益观的选择, 或者说是会计准则制定理念的选择。

国际财务报告准则12 号和美国会计准则109号选择了资产负债表债务法, 这与国际会计准则和美国会计准则对会计报表的概念基础选择相一致, 与其所面对的资本市场需求也一致。20 世纪60 年代末、70 年代初, 随着跨国公司和贸易全球化的发展, 资本市场已经突破了国界, 投资者更加重视企业的财务状况和长期盈利能力。为了满足这种需求, 美国会计准则将会计报表概念基础从收入费用观转向资产负债观, 这也成为其后国际会计准则的选择。我国新的企业会计准则已从收入费用观转向资产负债观《企业会计准则第18 号——所得税》(以下简称CAS18) 也选择了资产负债表债务法。

### 三、资产负债表债务法的会计原理

在资产负债表债务法下, 所得税事项涉及三个项目: 当期所得税负债、递延所得税资产和负债、所得税费用。在任何一种企业所得税法下, 当期所得税负债都是按照所得税纳税申报表计算企业应交所得税(所得税负债), 如果预交所得税大于应交所得税, 其差额为当期所得税资产。在递延所得税资产和负债与所得税费用中, 必有一项是倒轧的结果。

资产负债表债务法以资产负债观为基础, 其递延所得税资产和负债需要符合资产和负债的确认与计量原则, 所得税费用自然就是倒轧数。因此, 在资产负债表债务法下, 关键是如何确认与计量递延所得税资产和递延所得税负债。

递延所得税源于会计与税法的差异, 即会计利润与应纳税所得额的差额。在资产负债观下, 会计利润与应税收益(应纳税所得税额) 分别表示为:

$$\text{会计利润(会计收益)} = \text{期末净资产的账面价值} - \text{期初净资产的账面价值} (1)$$

$$\text{应纳税所得额(应税收益)} = \text{期末净资产的计税基础} - \text{期初净资产的计税基础} \quad (2)$$

在资产负债观下, 资产代表经济利益的未来流入额, 负债代表经济利益的未来流出额, 而收益是期末拥有未来经济利益的净额。从(1) 式来看, 资产和负债的账面基础是按会计准则确认、计量的资产和负债的价值。(2) 式表明, 资产和负债的计税基础是按税法确认和计量的资产和负债的价值, 即“计税时归属于该资产或负债的金额”。那么, 应该如何理解CAS18 定义的资产和负债的计税基础呢? 所得税法中的收益是应税所得, 它强调收入与扣除项目之间的关系, 资产只有在使用过程中逐步费用化, 抵减当期收入, 才能与应税所得产生联系。

在CAS18 中, 资产计税基础的定义试图反映这一关系, 其表述是: “资产的计税基础是指企业在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。” 资产的计税基础与资产账面价值相同部分的金额, 在未来期间不会引起应纳税所得额的变化, 只有账面价值与计税基础的差额, 在收回资产价值时才会形成应付或应抵扣所得税, 才会形成递延所得税资产或负债。负债在未来期间的不可扣除部分与应税所得无关, 其在债务清偿时不会引起应纳税所得额的变化。

CAS18 第6 条规定: “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。” 可见, 负债的计税基础是在未来期间计税时不可扣除的金额。因此, 负债的账面价值与计税基础之间的差额就是未来期间影响应纳税额的部分, 从而形成递延所得税资产或负债。

会计利润与应税所得额的差异额= 会计利润(会计收益) - 应纳税所得额(应税收益) = (期末净资产的账面价值- 期初净资产的账面价值) - (期末净资产的计税基础- 期初净资产的计税基础) = (期末净资产的账面价值- 期末净资产的计税基础) - (期初净资产的账面价值- 期初净资产的计税基础) = [ (期末资产的账面价值- 期末负债的账面价值) - (期末资产的计税基础- 期末负债的计税基础) ] - [ (期初资产的账面价值- 期初负债的账面价值) - (期初资产的计税基础- 期初负债的计税基础) ] = [ (期末资产的账面价值- 期末资产的计税基础) - (期末负债的账面价值- 期末负债的计税基础) ] - [ (期初资产的账面价值- 期初资产的计税基础) - (期初负债的账面价值- 期初负债的计税基础) ] 递延所得税(资产和负债) = [ (期末资产的账面价值- 期末资产的计税基础) × 所得税税率 - (期末负债的账面价值- 期末负债的计税基础) × 所得税税率 ] - [ (期初资产的账面价值 × 期初资产的计税基础) × 所得税税率 - (期初负债的账面价值- 期初负债的计税基础) × 所得税税率 ] (3)

在(3) 式中, 所得税率应选择未来适用(预计) 税率, 否则, 递延所得税资产和负债不能反映未来期间应付或应抵扣所得税产生的经济利益流出额和流入额。该式的简化表达式为:

当期递延所得税(资产和负债) = 期末递延所得税(资产和负债) - 期初递延所得税(资产和负债) (4)

当期应交所得税是按现行税法计算的结果, 在不考虑未来适用税率变更引起对前期已确认递延所得税调整的情况下, 下式成立:

$$\text{当期递延所得税} = \text{当期递延所得税负债} - \text{当期递延所得税资产} \quad (5)$$

所得税费用= 当期应交所得税- 当期递延所得税资产+ 当期递延所得税负债 (6)

将(5) 式与(3) 式结合起来分析, 可以发现一些规律(见表1) 。

表1 账面价值和计税基础的差异与递延所得税资产或负债的关系

账面价值与计税基础 资产 负债

账面价值> 计税基础 应纳税暂时性差异(递延所得税负债) 可抵扣暂时性差异(递延所得税资产)

账面价值< 计税基础 可抵扣暂时性差异(递延所得税资产) 应纳税暂时性差异(递延所得税负债)

综上, 当期递延所得税= (期末递延所得税负债- 期初递延所得税负债) - (期末递延所得税资产- 期初递延所得税资产)

在已知本期应交所得税的前提下, 通过上式计算出当期递延所得税后, 可以倒挤出所得税费用:

所得税费用= 本期应交所得税+ (期末递延所得税负债- 期初递延所得税负债) - (期末递延所得税资产- 期初递延所得税资产)

在未来期间税率发生变更时, 对原来已确认的递延所得税资产和负债的调整额要计入当期所得税费用。例如, 企业将于2008 年执行新企业所得税法, 即基本税率由33 %降到25 % , 则企业应在2007底对将于2008 年转回(2007 年采用资产负债表债务法的企业) 的递延所得税资产和负债按8 %(33% - 25 %) 调减。

综上所述, 体现资产负债表债务法会计原理的《企业会计准则第18 号——所得税》, 必然会将资产和负债的计税基础、暂时性差异的界定、递延所得税资产和负债的确认与计量作为其核心内容。

#### 四、资产负债表法执行中的盈余管理

资产负债表债务法是将会计收益与应税所得之间差异的纳税影响进行递延处理, 以确认递延所得税资产和负债, 这不仅体现了所得税事项处理中的会计准则导向, 而且因递延所得税资产和负债的确认和转回减少了由会计、税收之间的差异所引起的净收益波动, 客观上起到了平滑收益的作用。企业若有意控制递延所得税资产和负债的确认和转回, 就会进行盈余管理或操纵。

美国所得税会计准则要求上市公司采用资产负债表债务法核算所得税。递延所得税负债包括递延联邦所得税负债、当期联邦所得税负债、或有所得税负债以及州所得税负债等几乎所有的所得税负债。世界通信公司税务部为了控制所得税费用, 从而操纵税后利润及每股收益, 影响实际税率, 曾经采取控制递延所得税负债规模的方式进行盈余管理。

刘斌(2005) 实证研究发现, 2002 年中国A 股上市公司采用纳税影响法的企业共有27 家, 其中, 符合样本要求的24 家企业的收益波动程度与纳税影响法的选择正相关 。

为了控制利用递延所得税管理盈余, CAS18 对递延所得税资产和负债进行了限制。

(1) 对子公司、联营企业和合营企业投资相关的递延所得税负债确认的限制。CAS18 第12 条规定:“企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异,应当确认相应的递延所得税负债。但是,同时满足下列条件的除外:投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。”

(2) 对递延所得税资产确认的限制。CAS18 第13 条规定:“企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限,确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。”该款适用于对子公司、联营企业和合营企业投资相关的递延所得税资产确认。(3) 对其他不符合暂时性差异确认条件的限制。CAS18 第11 条第2 款和第13条规定:“同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认:该项交易不是企业合并;交易发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)。”

从理论上讲,由于会计利润与应税所得的时间性差异会导致递延税款增加,如果企业想以操纵非应税项目损益的方式来进行盈余管理,就会在递延税款中体现出来。在税务会计研究中, Philips、Pincus 和Rego (2003) 从递延税款的角度考察了盈余管理与非应税项目损益的关系,研究结果表明,递延税款指标可以有效地识别公司出于平滑盈余和避免亏损目的进行的盈余管理行为。因此, CAS18 在第25 条中要求披露这些内容,既是为了提高信息披露的透明度,也是为了防止肆意的盈余管理。

## 五、主要结论

其一,财务会计和所得税会计在发展中不可避免地走向分离,这种分离导致二者对收益的认识以及对要素的确认与计量的基础有所区别。

其二,所得税会计准则是关于如何确认、计量、报告所得税事项的会计准则。所得税会计准则要按会计原则处理所得税事项,必然需对如何处理财务会计与所得税会计之间的差异做出选择。所得税会计的难点在于,选择任何一种方法都不能兼顾资产负债表和利润表,只能根据会计准则制定的基本理念,选择在此前提下最能恰当反映所得税事项本质影响的方法。无疑,资产负债表是最符合当前财务会计发展要求的会计处理方法。

其三,资产负债表债务法以资产负债观为基础,以资产负债表为重心,在遵从税法对所得税负债或资产处理的基础上,首先确定应税收益和会计收益之间的差异,计量当期递延所得税,然后再确定所得税费用。

其四,债务法对递延所得税的确认和转回,客观上减少了税法引起的税后利润波动。同时,为了控制企业低成本地利用递延所得税资产和负债的确认和转回操纵盈余,所得税会计准则在递延所得税确

认中加入了一些限制性条款,增加了提高信息披露透明度的要求,这是非常必要的。

## [ 参考文献]

[1 ] 盖 地. 税务会计研究[M] . 北京:中国金融出版社, 2005.

[2 ] 刘 斌. 所得税会计政策选择的经济动因及实证研究[J ] . 现代财经, 2005 , (5) .

[3 ] Philips J ,Pincus M,Rego S. Earnings Management :New Evidence Based on Deferred Tax Expense [J ] . The Accounting Review ,2003 , (4) .

文章来源：山西财经大学学报                      （责任编辑： XL）