

# 资产负债观与收入费用观的比较研究

熊剑春 江雪梅

(九江学院 江西九江 332005)

**【摘要】** 本文在阐述资产负债观和收入费用观涵义的基础上,从所得税会计的目标比较、税前会计利润与应税所得之间差异的分类、税前会计利润与应税所得之间差异的会计处理方法选择三方面对资产负债观与收入费用观进行了比较,并在充分考虑当前我国会计环境的基础上,给出了我国会计准则制定理念的选择建议。

**【关键词】** 资产负债观 收入费用观 所得税会计

## 一、资产负债观与收入费用观的涵义

收入费用观是指直接根据收入和费用来确认与计量企业收益,其认为收益是收入与费用直接配比所得出的结果,这种计量收益的方法又被称为利润表法。它主张以交易为核心,强调收益的确定要符合权责发生制原则、配比原则、历史成本原则和稳健性原则。收入费用观认为在财务报告体系中,利润表是核心,资产负债表则是对利润表的补充和附属。

资产负债观直接从资产和负债的角度来确认与计量企业收益,其认为收益是企业期初净资产和期末净资产比较的结果,这种计量收益的方法又称为资产负债表法。该方法强调经济交易的实质,它要求在交易发生时必须先弄清因该项交易产生的相关资产和负债或者该项交易对相关资产和负债所造成的影响,然后再根据资产和负债的变化来确认和计量企业收益。资产负债观认为收益的实质是企业某一会计期间净资产的增加,它要求尽可能采用公允价值计量属性,一般不主张采用历史成本原则;在财务报告体系中,强调资产负债表的核心地位,认为利润表仅仅是资产负债表的附表,只是对资产负债表所确定的总括收益的一个详细说明。

简而言之,资产负债观根据资产和负债的变动来计量收益;而收入费用观则先计算收益,然后再采用适当的方法将其分摊到相应的资产和负债中去。

## 二、资产负债观与收入费用观下所得税会计方面的差异

### 1. 所得税会计的目标比较。

(1)资产负债观。财务会计对资产和负债的确认,意味着企业预期将按账面金额收回或偿还该项资产或负债。如果按账面金额收回或清偿,很可能使未来税款支付额较大或较小。IAS12要求,除了少数例外情况,企业应及时确认一项递延所得税负债或递延所得税资产。

修订后的IAS12向资产负债观转变的一个最主要的原因就是要真实、公允地反映企业资产和负债未来将为企业带来的实际收益。IAS12要求企业采用与核算交易和其他事项一致的方法核算其纳税后果,因此对于在利润表中确认的交易和事项,任何相关的纳税影响也都必须在利润表中确认;对直

接在所有者权益中确认的交易和其他事项,任何相关的纳税事项也应直接在所有者权益中确认。同样,在企业合并中,确认递延所得税资产和递延所得税负债会影响企业合并产生的商誉或负商誉的金额。这说明如果某一交易或事项发生以后,其结果仅影响资产负债表中的项目而未影响利润表中的项目,则在计算应税所得时不应该将该交易或事项作为会计利润的调整事项。

(2)收入费用观。我国会计制度没有明确规定所得税会计的目标,只是规定要对税法与会计之间的差异进行会计处理。FRS19规定的所得税会计的目标突出“过去交易或事项”,明确强调了实现原则,倾向于收入费用观。

2. 税前会计利润与应税所得之间差异的分类。资产负债观与收入费用观在所得税会计准则制定过程中主要体现在税前会计利润与应税所得之间差异的分类问题上,它也是所得税会计准则制定中的关键问题,同时也是据以选择所得税会计方法的基本前提。在这一重大会计问题上的政策取向直接关系到会计准则的制定理念。

按照收入费用观制定的所得税会计准则,从收入与费用的直接配比角度出发,将税前会计利润与应税所得之间的差异划分为永久性差异与时间性差异;而资产负债观则是着眼于递延所得税资产与递延所得税负债对企业未来经济利益的影响,从资产与负债的确认出发,以暂时性差异这一概念来替代时间性差异的概念。所有的时间性差异都是暂时性差异,但并非所有的暂时性差异都是时间性差异。

3. 对税前会计利润与应税所得之间差异的会计处理方法的选择。目前共有四种所得税会计处理方法可供我们选择,分别是应付税款法、递延法、利润表债务法、资产负债表债务法。其中,前三种是收入费用观下较常采用的方法,而只有资产负债表债务法才是资产负债观下的选择。

(1)资产负债观。资产负债表债务法不同于我国会计制度中规定的债务法。资产负债表债务法秉持资产负债观,所得税费用的计算从递延所得税资产和递延所得税负债的确认出发,通过倒轧计算得出。在所有者权益中确认的交易或事项不

产生纳税影响的情况下,简单说,一定时期的所得税费用与当期应交所得税之间存在如下关系:

本期所得税费用=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)

(2)收入费用观。《企业会计制度》规定,企业应当根据具体情况,采用应付税款法或者纳税影响会计法进行所得税核算。采用纳税影响会计法的企业,可以具体选择递延法或者利润表债务法进行核算。递延法和利润表债务法的区别主要在于当税率变动或开征新税时,是否需要作相应的调整:前者不需要作调整,而后者需要进行相应调整。

第一,应付税款法是指企业不确认时间性差异对所得税的影响,按照当期计算的应交所得税确认所得税费用的方法。在这种方法下,一定期间的所得税费用等于当期应交所得税,用计算等式表示为:

本期所得税费用=本期应交所得税

第二,递延法。在税率变动或开征新税时,不需要对原已确认的时间性差异的所得税影响金额进行调整,但是在转回时间性差异的所得税影响金额时,应当按照原所得税税率计算转回。这里存在下列计算等式:

本期所得税费用=本期应交所得税+由本期的时间性差异产生的递延税款贷项金额-由本期的时间性差异产生的递延税款借项金额+本期转回的前期确认的递延税款借项金额-本期转回的前期确认的递延税款贷项金额

资产负债表债务法认为,只要资产和负债的会计核算符合真实、公允原则,有关所得税费用的会计信息自然真实可靠。资产负债表债务法与利润表债务法存在根本差异:前者强调暂时性差异及其影响,符合资产负债观的要求;后者强调时间性差异及其影响,是收入费用观在所得税会计处理方法中的具体表现。

### 三、资产负债观与收入费用观影响之下的会计准则制定理念

伴随着我国社会经济的发展和会计环境的不断变化,会计必然要在这种变化中不断创新,以适应变化了的环境,进而推动社会经济的可持续发展,形成互动循环效应。为此,从注重资产的真实性和可靠性以便真实、公允地反映企业财务状况的角度出发,1998年出台的《股份有限公司会计制度》要求计提四项资产减值准备,2001年开始实施的《企业会计制度》要求全面计提八项资产减值准备以确认未实现损益,这时我国的会计制度制定理念也开始部分表现为资产负债观。

从影响会计信息提供的相关法律法规来分析,我国外汇市场和资本市场都还没有完全开放;对于利率和汇率,我国也都还没有完全放开。我国还没有完全实行浮动利率这一机制,而且对于某些资产和负债的公允价值的取得也存在较大困难。我国现行税法中缺乏对“计税基础”的相关规定,这使得我国

所得税会计核算较难提供反映资产和负债的计税基础与账面价值之间的暂时性差异的信息。同样,我国当前衍生金融工具市场仍不是很成熟,社会保障体制建立也才刚刚起步,与企业相关的养老金市场还有待完善,这些都在某种程度上限制了会计信息的提供,从而也就使得我国当前会计准则的制定理念不可能完全是资产负债观。

我们应当结合我国不断变化的会计环境,充分吸取会计及会计准则发展历程中资产负债观与收入费用观取向变迁的诸多有益经验,积极地向资产负债观靠拢,将其作为新时期我国会计准则制定与完善的新的指导理念,加快我国会计准则国际趋同的进程。

### 四、结论

从理论上讲,与收入费用观相比,资产负债观更能反映出会计的本质,更加适应现代经济环境。所得税会计准则对会计核算方法的选择,体现出资产负债观与收入费用观之间的差异。所得税会计准则是对资产负债观与收入费用观这两种不同的会计准则制定理念的典型体现,将以资产负债观作为准则制定理念的所得税会计准则与以收入费用观作为准则制定理念的所得税会计准则进行比较,可揭示出这两种准则制定理念的差异。

资产负债观和收入费用观在所得税会计目标、税前会计利润与应税所得之间差异的分类以及对差异的会计处理方法选择三方面均存在显著差异:

第一,资产负债观下所得税会计的首要目标是确认并计量会计与税法差异对企业未来经济利益流入或流出带来的影响;而收入费用观则强调过去交易或事项,强调实现原则。

第二,资产负债观下产生暂时性差异,而收入费用观下划分永久性差异和时间性差异。

第三,资产负债观要求只能采用资产负债表债务法进行所得税会计核算,而收入费用观则允许采用利润表债务法、递延法或应付税款法进行所得税会计核算。

### 主要参考文献

1. 李勇,左连凯,刘亭立.资产负债观与收入费用观比较研究:美国的经验与启示.会计研究,2005;12
2. 张踩峰.资产负债观与收入费用观比较研究.湖北大学学报,2007;3
3. 孙文刚.论资产负债观的确立.会计研究,2005;6
4. 方守卫.浅议资产负债观在所得税会计准则中的应用.经济师,2007;5
5. 姚旻霏,吴婷婷.会计要素架构的国际趋同透视——基于收益观演进的角度.当代经理人(下旬),2006;11
6. 盖地,杨华.基于全面收益理念的资产负债观及其在我国会计准则中的体现.江西财经大学学报,2008;3
7. 陈玉媛,傅荣.损益表债务法和资产负债表债务法之比较.金融会计,2006;6