所得税会计的资产负债表债务法新解

中南大学商学院　杨　琼

【摘要】本文从资产负债观的角度,重新界定了永久性差异与暂时性差异,理清了暂时性差异与时间性差异的不同之处,据此指出当前实务中纳税调整思路存在的问题,并在此基础上提出资产负债表债务法下计算应纳税额时不必单独考虑暂时性差异的纳税调整思路。

【关键词】资产负债表债务法　暂时性差异　路径依赖

2006年财政部颁布的《企业会计准则第18号——所得税》(简称"所得税准则")要求对所得税采用资产负债表债务法进行核算。自准则施行以来,会计学术界及实务界对资产负债表债务法的相关解读层出不穷,但由于对其理论前提认识的欠缺以及对暂时性差异概念的理解不够清晰,从而导致在实务中存在操作误区。本文从收益确认的资产负债观角度,对资产负债表债务法的相关概念进行了重新解读,以期对实务工作者有所帮助。

一、资产负债表债务法体现了收益确认的资产负债观

在确认和计量收益时有两种观点,一是资产负债观,二是收入费用观。资产负债观是以资产、负债的概念为基础来定义利润及其构成要素的,认为企业的当期收益是指当期净资产的增长额(不包括业主投资造成的净资产变动),即收益是根据净资产的期初余额与期末余额之差确定的,利润表仅是资产计价过程中的一个副产品。资产负债观以资产负债表为重心,强调了全面收益,从时间顺序上看,先有资产负债表后有利润表。收入费用观则强调收入、费用的计量,通过将当期已经实现的收入与相关费用直接配比来计量企业收益,通常是在收益产生后再计量资产的增加或者负债的减少。

资产负债观有关收益本质的定义为解释某些交易和事项的经济实质提供了概念前提,因此其成为企业会计准则制定的理论基础。资产负债表债务法在所得税准则中的应用则充分体现了这一点。

所谓资产负债表债务法,是指从资产负债表出发,通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础,确认应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,以及相关的递延所得税负债与递延所得税资产,并在此基础上确定每一期间所得税费用的会计处理方法。在资产负债表债务法下,将资产与负债的账面价值与其计税基础之间的差异确认为暂时性差异,并依据此差异所引起的未来经济利益的变动进一步确认递延所得税负债或递延所得税资产,而此差异对当期所得税费用的递延影响则是根据上述资产或负债的当期变动额来计量的。由此可见,所得税会计的资产负债表债务法正是对资产负债观的体现。

二、资产负债表债务法下纳税差异的重新解读

由于税法与会计准则对收入与费用的确认与计量存在差异,因此在计算企业应纳税所得额时,应当以会计利润为基础,按照税法的规定对会计利润进行纳税调整,从而计算出应纳税所得额,并按规定计算缴纳企业所得税。本文将会计利润与企业的应纳税所得额之间的差异称为纳税差异。纳税差异根据其对计量当期所得税费用的影响,可以分为永久性差异与暂时性差异。

1. *永久性差异的界定*。永久性差异是指其对所得税费用的影响不随时间的推移而消除,是永久性的。常见的永久性差异包括超过税法规定扣除范围的业务招待费、职工福利费、工会经费、职工教育经费、折旧和其他不能在税前扣除的各种开支等,这类差异对当期所得税费用的影响不会递延到以后期间。如国债利息收入,会计上作为收益增加了会计利润,而税法规定此部分所得可永久免税,所以当期应进行纳税调减处理,并且不会因此影响以后期间的所得税费用。

2. *暂时性差异的界定*。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。其对所得税费用的影响是暂时的,此种差异在后期可转回。暂时性差异按照其对未来期间应纳税额的影响,可分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。这里的"可抵扣"是指未来可抵扣。当资产的账面价值小于其计税基础或当负债的账面价值大于其计税基础时,产生可抵扣暂时性差异,此种差异将导致使用或处置资产、偿付负债的未来期间的应纳税所得额减少。

应纳税暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额的暂时性差异。当资产的账面价值大于其计税基础或当负债的账面价值小于其计税基础时,产生应纳税暂时性差异,此种差异将导致使用或处置资产、偿付负债的未来期间的应纳税所得额增加。

3. *暂时性差异与时间性差异的内涵辨析*。由于原会计准

则将会计利润和应纳税所得额之间的差异划分为永久性差异和时间性差异,而现行会计准则放弃采用“时间性差异”而提出了“暂时性差异”这一概念。

时间性差异是指在一个期间产生而在以后期间转回的应纳税所得额与会计利润之间的差额，侧重从收入和费用角度分析会计利润和应纳税所得额之间的差异，揭示的是某个期间内的差异,强调差异的形成和转回。暂时性差异是指一项资产或负债的计税基础与其在资产负债表中的账面价值之间的差额，它侧重从资产和负债角度分析会计利润和应纳税所得额之间的差异,揭示的是某个时点上的差异,更强调差异的内容和产生原因。暂时性差异的内涵比时间性差异的内涵范围更广,其不仅包括时间性差异,还包括某些不符合时间性差异定义的纳税差异。

目前有的会计教材对暂时性差异的解读存在误区，认为前期由一项资产或负债产生的应纳税暂时性差异（或可抵扣暂时性差异),在以后期间必须转化为相反的可抵扣暂时性差异(或应纳税暂时性差异),从而达到“差异转回”的目的。事实上，可抵扣暂时性差异与应纳税暂时性差异之间不存在必然的转化关系。也就是说,并不是前期某项交易或事项引起的可抵扣暂时性差异(或应纳税暂时性差异)在后期必然转为应纳税暂时性差异(或可抵扣暂时性差异)。由于资产或负债的计税基础与账面价值是累计值，所以暂时性差异也是一个累计值,差异的转回是通过累计值的变动来体现的,差异的性质并不一定转变。

由此可见，所得税准则是从资产负债观的角度将有别于永久性差异的那部分纳税差异定义为暂时性差异，而原会计准则是从收入费用观的角度将其定义为时间性差异，暂时性差异的内涵与外延比时间性差异更广。

三、资产负债表债务法下纳税调整思路的回归

1. *对于暂时性差异的处理在纳税调整时容易产生路径依赖。*所得税准则规定企业一律采用资产负债表债务法核算所得税。虽然资产负债表债务法较之前的利润表债务法更加简化,但是在进行纳税调整时却有不少人陷入操作误区。根据收入费用观的思维定式,有人认为,既然纳税差异分为永久性差异和暂时性差异,那么具体操作时可比照原会计准则中“应纳税所得额=会计利润±永久性差异±时间性差异” 的思路进行纳税调整,即纳税调整思路为:应纳税所得额=会计利润±永久性差异±暂时性差异。

对于这种须单独考虑暂时性差异的纳税调整思路只需要把握两点即可：一是该暂时性差异对所得税费用的影响是前后期的零和影响，二是对暂时性差异的定义是站在未来角度考虑的。也就是说,可抵扣暂时性差异(或应纳税暂时性差异)在未来可抵减应纳税所得额(或调增应纳税所得额),而且它们对当期所得税费用的影响是相反的。

以上看似正确的纳税调整思路至少存在如下问题：一是必须能清楚地判断永久性差异与暂时性差异，从而加大了操作难度;二是必须计算出每年因前期资产(负债)计税基础与其账面价值不同而导致的暂时性差异的本期转回数，这增加了计算工作量。

另外,当企业的一项支出(如可资本化的研发费用)在初始计量时被确认为资产，而税法规定可全部作为费用在当期扣除(计税基础为0),那么该资产在前期会产生应纳税暂时性差异,若按该差异调整当期应纳税所得额,将使企业少计应纳税额。

2. *资产负债表债务法下的纳税调整思路。*事实上在运用所得税会计的资产负债表债务法时，只需要依据会计准则与税法对具体交易与事项所引起的收入和费用的确认与计量的相关规定进行调整,而并不需要对暂时性差异作额外调整。理由如下:一是所得税本身就是针对所得额征收的税种,纳税调整的思路理应是调整所得与所费的计量差异；二是暂时性差异是由资产和负债的账面价值与其计税基础的差异而导致的，资产的最终收回与负债的最终清偿一般都会引起收入与费用的变动，所以会计利润与计税基础的不一致部分已包括了暂时性差异。

在资产负债表债务法的具体应用中，应注意不能将暂时性差异与时间性差异相混淆。收入费用观下,前期产生了多少可抵扣时间性差异(或应纳税时间性差异)则后期会产生相等金额的应纳税时间性差异(或可抵扣时间性差异)。而资产负债观下的暂时性差异却并非如此，可抵扣暂时性差异与应纳税暂时性差异之间不存在必然的转化关系，而且在有关资产负债表债务法的说明中，强调转回的暂时性差异是其对所得税费用的影响。站在资产负债观的角度,暂时性差异对递延所得税的影响是以递延所得税资产或递延所得税负债的当期变动额为基础来计量的，即当期递延所得税=当期递延所得税资产的减少额+当期递延所得税负债的增加额，而不是通过调整应纳税所得额来计量暂时性差异对所得税费用的递延影响。

综上所述，运用资产负债表债务法进行所得税会计处理时不需要对暂时性差异进行额外调整，纳税调整思路更加简单:应纳税所得额=会计利润+会计准则不允许确认而税法允许确认的收入(减费用)+会计准则允许确认而税法不允许确认的费用(减收入)±由会计准则与税法关于收入与费用确认和计量规定的不同产生的差额±其他调整因素。

在资产负债表债务法下，当期所得税费用=当期应交所得税+当期递延所得税。这是因为考虑到当期由资产或负债的计税基础与账面价值不同而间接引起当期应纳税额增加(或减少)的,那么其未来期间即可相应少纳税(或多纳税),因而需将这种影响单列出来,以调整当期所得税费用(即递延所得税费用部分),从而更好地体现收入与费用的配比原则。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006

2. 陈文军,钟慧.企业会计准则的灵魂——资产负债观.生产力研究,2008;11

3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006