

企业所得税会计核算政策选择的理论分析

张兴亮

(嘉兴学院 浙江嘉兴 314001)

【摘要】 本文回顾了企业所得税会计核算所采取的会计政策,比较了各会计政策的区别,剖析了资产负债表债务法的理论内涵及应有逻辑。

【关键词】 资产负债表债务法 暂时性差异 递延所得税

在2006年2月15日《企业会计准则第18号——所得税》(简称“所得税准则”)颁布之前,企业所得税会计核算可采用应付税款法或纳税影响会计法,纳税影响会计法又分为递延法和债务法。所得税准则要求企业选择资产负债表债务法核算企业所得税。本文将从新旧会计政策的区别入手,从理论角度剖析资产负债表债务法的主要内涵。

一、递延法与债务法的区别

1. 递延法与损益表债务法的区别。债务法可分为损益表债务法和资产负债表债务法。《企业会计制度》选择的是损益表债务法,所得税准则选择的是资产负债表债务法。

递延法强调利润总额与所得税费用的配比,即当期的所得税费用等于当期利润总额乘以当期所得税税率。在递延法下,先确定当期的所得税费用,然后再确定由于暂时性差异引起的递延借项或贷项,且递延借项或贷项不满足资产或负债的定义。递延法侧重于利润表,故又称为利润表法。

损益表债务法强调先确定由利润总额与应纳税所得额不同而产生的时间性差异和永久性差异及由此而产生的递延所得税,然后再确定所得税费用。损益表债务法从利润总额与应纳税所得额的差异来定义时间性差异和永久性差异,确认的递延税款没有区分递延资产和递延负债。

2. 损益表债务法与资产负债表债务法的区别。所得税准则要求,先确定由于资产或负债账面价值与其计税基础不同而形成的暂时性差异及由此而产生的递延所得税资产或递延所得税负债,然后再确定应列入利润表中的所得税费用。该债务法侧重于资产负债表,故称为资产负债表债务法。损益表债务法与资产负债表债务法的主要区别是:①损益表债务法强调从利润总额与应纳税所得额不同来定义差异,由于会计和税法确认利润的时间不同而产生的差异称为时间性差异,由于会计和税法确认利润的口径不同而产生的差异称为永久性差异。②资产负债表债务法从资产和负债的账面价值与计税基础的不同来定义差异,即暂时性差异。

暂时性差异与时间性差异、永久性差异既有区别也有联系:①所有的时间性差异都是暂时性差异,它们的共同特点是在未来可以转回;但暂时性差异比时间性差异的范围要大。

②永久性差异在未来不可转回,因此永久性差异不会形成暂时性差异。

当所得税税率一直保持不变,且不存在除时间性差异之外的其他暂时性差异时,递延法与债务法的计量结果是一致的,但两者的理论内涵不同。资产负债表债务法先在资产负债表中定义和确认由于暂时性差异而产生的递延所得税资产或递延所得税负债,然后定义和确认利润表中的所得税费用,这与递延法的处理方式不同。

二、资产负债观与资产负债表债务法的选择

1. 资产负债观的发展。收益的确定有两种方法,即收入费用观和资产负债观。收入费用观认为,当期的会计收益(利润)等于收入减去费用;资产负债观认为,当期的会计收益(利润)等于期末净资产减去期初净资产扣除资本性交易后的余额。

从复式簿记产生到西方工业革命前这一段时期内,收益的确定采用资产负债观,西方工业革命后收益的确定多采用收入费用观。近些年来,一些会计准则越来越倾向于采用资产负债观。从1978年起,美国财务会计准则委员会(FASB)从资产负债观的角度,发布了关于会计目标以及资产和负债的定义等一系列公告。2004年7月,FASB响应美国证券交易委员会(SEC)对会计准则改革的呼吁,明确以资产负债观取代收入费用观。这一系列公告的发布确立了资产负债表在财务报表体系中的重要地位,资产负债观亦取代了收入费用观的主流地位。现行的美国会计准则体系和国际会计准则体系都倡导全面的资产负债观。在资产负债观下,会计准则制定者在制定规范某类交易或事项的会计准则时,应首先定义并规范由此类交易或事项产生的资产或负债的计量;然后,再根据所定义的资产或负债的变化来确认收益。资产负债观使利润表成为资产负债表的附属产物。

在资产负债观下,首先对资产和负债进行计量。当资产的价值增加或是负债的价值减少时会产生收益,即期末净资产(资产减去负债)与期初净资产的差额(不包括业主投资或派给业主款造成的净资产变动,即资本性交易除外)为该会计期间的会计收益。

资产负债观下确定的会计收益属于该会计期间企业产生的全面收益,既包括已实现的收益又包括未实现的收益。企业会计准则对未实现的收益作了如下处理:①以公允价值计量的投资性房地产、交易性金融资产等产生的未实现收益计入公允价值变动损益,在利润表中反映;②其他未实现收益作为应计入所有者权益的利得处理,在资产负债表中反映。

2. 资产负债观下企业所得税核算的会计政策选择。我国企业会计准则着眼促进企业长远可持续发展,在确认、计量和财务报表结构方面,确立了资产负债观的核心地位(王军,2006)。《企业会计准则——基本准则》(简称“基本准则”)从经济利益流入或流出的角度来定义资产和负债,其他四个会计要素的定义都是以资产和负债为基础来定义的。比如“所有者权益”是指所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额是资产减去负债后的余额。“收入”是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。“费用”是指企业日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者分配利润无关的经济利益的总流出。收入和费用是根据所有者权益定义的,而所有者权益又是根据资产和负债定义的,所以收入和费用实质上是根据资产和负债定义的。由此可见,我国基本准则确立的是资产负债观的主导地位。

会计准则应当是一个“连贯、协调、内在一致”的体系,因此,具体会计准则的会计政策选择必须以基本准则为纲,必须符合基本准则的逻辑及理论内涵,即具体会计准则(如所得税准则)也应当全面体现资产负债观,在会计要素的确认与计量、财务报告等环节全面确立资产负债观的主导地位。所得税准则选择资产负债表债务法,先确认资产负债表中的递延所得税资产和递延所得税负债,然后再确认利润表中的所得税费用,这符合基本准则先定义资产和负债,其他会计要素根据资产和负债来定义的逻辑。

三、暂时性差异及递延所得税的确认

1. 暂时性差异的分类与计量。

(1)某一时点资产的账面价值大于其计税基础,或负债的账面价值小于其计税基础时,利润总额大于应纳税所得额,该差额称为应纳税暂时性差异。由于利润总额大于应纳税所得额的差额应该于未来纳税,即该差额将来会导致经济利益流出企业,因此应确认为递延所得税负债。

(2)某一时点资产的账面价值小于其计税基础,或负债的账面价值大于其计税基础时,利润总额小于应纳税所得额,该差额称为可抵扣暂时性差异。由于现在应纳税额多,而将来应纳税额少,即该差额会减少未来经济利益流出企业,因此应确认为递延所得税资产。

在以上两种情况中确认的递延所得税资产和递延所得税负债是指某一时点的金额,即余额。因此,本会计期间递延所得税资产和递延所得税负债账户的发生额,应当等于该时点账户余额减去期初余额。由于递延所得税的确认要与暂时性差异的影响项目相配比,因此,当影响利润总额或应纳税

所得额的暂时性差异被确认为递延所得税资产或递延所得税负债时,递延所得税应当计入当期损益,也即确认为所得税费用。

2. 特殊的暂时性差异。某些情况下,暂时性差异既不影响利润总额也不影响应纳税所得额。从会计等式的角度来看,则该暂时性差异可能会产生以下影响:①所有者权益增加,资产增加或负债减少;②所有者权益减少,资产减少或负债增加;③资产(或负债)的一增一减;④资产和负债的同增或同减。

(1)影响所有者权益的暂时性差异。当可供出售金融资产公允价值上升时,可供出售金融资产账面价值也会增加,但计税基础不变,因此会产生应纳税暂时性差异。该暂时性差异既不影响利润总额,也不影响应纳税所得额,但影响所有者权益,会使所有者权益增加。由于递延所得税的确认要与暂时性差异的影响项目相配比,因此确认该应纳税暂时性差异为递延所得税负债的同时,递延所得税应确认为所有者权益。

(2)企业合并中产生的暂时性差异。《企业会计准则第20号——企业合并》将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,企业合并的会计政策有权益结合法和购买法。同一控制下的企业合并选择权益结合法核算,不产生新的计税基础,因此被并入资产和负债按原账面价值入账,在税法规定是免税合并的情况下,被并入资产和负债的计税基础是原账面价值,不产生暂时性差异。非同一控制下的企业合并选择购买法核算,被并入资产和负债以公允价值计量,在免税合并的情况下,被并入资产和负债的账面价值与其计税基础之间会产生暂时性差异。如果该暂时性差异影响商誉,则将该暂时性差异确认为递延所得税资产或递延所得税负债的同时,递延所得税应当确认为对商誉的影响,即增加或减少商誉。

(3)暂时性差异在未来会计期间可以转回,但并不是所有的暂时性差异都确认为递延所得税资产或递延所得税负债。当暂时性差异只影响一项资产或负债时(企业合并除外),如果将该暂时性差异确认为递延所得税资产或递延所得税负债,则递延所得税应当确认为对该资产或负债的影响。那么,该暂时性差异影响的资产或负债的账面价值与计税基础仍然有差异,如果再确认递延所得税资产或递延所得税负债,会使这个过程不断循环下去,这显然不符合历史成本原则。因此,所得税准则对除企业合并外既不影响利润总额也不影响应纳税所得额的暂时性差异不确认为递延所得税资产或递延所得税负债。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007
3. 王军.学习好 宣传好 贯彻好新会计准则 全面提升会计工作在经济社会发展中的服务效能.会计研究,2006;8