

计量属性选择与所得税会计信息质量

董盈厚

(辽宁大学工商管理学院 沈阳 110136)

【摘要】我国《企业会计准则第18号——所得税》采用资产负债表债务法进行所得税会计核算,同时适度引入公允价值计量属性,这不仅是财务会计的现实要求,也为所得税会计信息优化提供了新的路径。在信息质量层次上,探讨、界定税务会计和财务会计产权显得尤其必要。

【关键词】计量属性 公允价值 信息质量 产权

一、所得税会计处理中计量观的演化

在所得税会计处理方法的选择上,各国最终都选择了资产负债表债务法。我国经历了从应付税款法、递延法、损益表债务法(实施新会计准则前的债务法实质上是利润表债务法)到资产负债表债务法的过程。美国在所得税处理方面的准则制定得较早,SFAS109的颁布使资产负债表债务法成为唯一选择。国际会计准则先是规定纳税影响法备选,2000年修订后规定只适用资产负债表债务法。尽管英国一直坚持使用利润表债务法,然而会计处理方法的演化轨迹却反映了一个共同的会计理念——会计方法决定会计质量、会计质量拉动会计方法的优化。在美国财务会计准则委员会(1991)看来,方法的复杂性成本远远无法同会计信息质量重要性相比,不同的方法会产生不同的信息质量,而计量属性又成为其中的决定性因素,会计就是一个计量过程(葛家澍、刘峰,2002)。

所得税会计处理方法不同,所蕴涵的计量观也有所差别,所得税会计计量观的演化显示了一种递进的关系。

1. 税法观。当期列列法(应付税款法)将永久性差异和时间性差异一并调整处理为本期的所得税费用,本期的所得税费用与应交所得税一致,“费用”服从“负债”,不产生递延税项,体现了历史成本计量属性,是一种“税法观”的表现。

2. 会计观。递延法将时间性差异单独处理,使本期所得税费用与本期会计利润遵循或者接近(因为有永久性差异的存在)权责发生制基础,是一种“会计观”的表现。但是,在时间性差异的处理上采用不变税率,因此仍然体现了历史成本计量属性(盖地,2005)。

3. 质量观。债务法下,不仅将差异单独处理,而且税率变化和差异调整同步,明显不同于递延法。其采纳了公允价值计量属性,并由此提高了生成的会计信息质量,由“会计观”上升到“质量观”。

二、不同的所得税会计处理方法对所得税费用和递延税款的影响

所得税会计条件假设如下:①会计利润假设。每年会计利润相同。②会计与税法差异性质假设。无永久性差异,所有差

异为时间性差异。③期限假设。计税期限为10期,前5期为暂时性差异的产生期,从第6期到第10期为差异的转回期。④差异事项假设。该差异由某项设备折旧方法引起,会计上按10期计提折旧,税法允许按5期计提折旧,均采用直线法,则每期差异金额相同,即每个转回期与相应发生期的差异金额相同。⑤税率假设。前两期税率相同,从第3期开始税率发生变化且降低,第3期至第10期税率不变。

令 a_p 为会计利润, D 为时间性差异, TR_h 为第1期、第2期的税率, TR_r 为第3期至第10期所得税税率。根据假设条件, $TR_h \neq TR_r$,不考虑永久性差异,可以得到以下结果:

(1)应付税款法下:

第1期到第2期的所得税费用= $(a_p - D) \times TR_h$

第3期到第5期的所得税费用= $(a_p - D) \times TR_r$

第6期到第10期的所得税费用= $(a_p + D) \times TR_r$

(2)递延法下:

第1期到第2期的所得税费用= $a_p \times TR_h$, 递延税款= $D \times TR_h$

第3期到第5期的所得税费用= $a_p \times TR_r$, 递延税款= $D \times TR_r$

第6期到第7期依次转回第1期、第2期差异,所得税费用为: $(a_p + D) \times TR_r - D \times TR_h = a_p \times TR_r - D \times (TR_h - TR_r) \approx a_p \times TR_r$, 递延税款= $D \times TR_h$ 。

第8期到第10期依次转回第3期到第5期差异,所得税费用为: $(a_p + D) \times TR_r - D \times TR_r = a_p \times TR_r$, 递延税款= $D \times TR_r$ 。

(3)债务法下:

第1期到第2期的所得税费用= $a_p \times TR_h$, 递延税款= $D \times TR_h$

第3期的所得税费用= $a_p \times TR_r - 2D \times (TR_h - TR_r)$, 递延税款= $D \times TR_r - 2D \times (TR_h - TR_r)$ 。

第4期到第5期的所得税费用= $a_p \times TR_r$, 递延税款= $D \times TR_r$ 。

第6期到第10期的所得税费用= $a_p \times TR_r$, 递延税款= $D \times TR_r$ 。

则可以得到图1和图2。

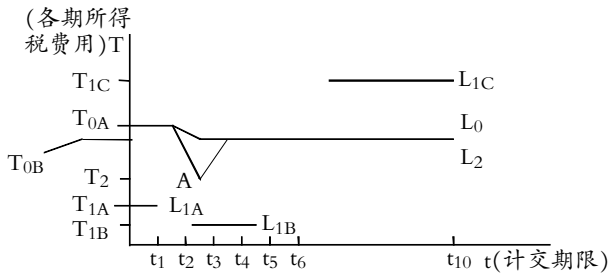


图1 不同所得税会计处理方法下各期所得税费用

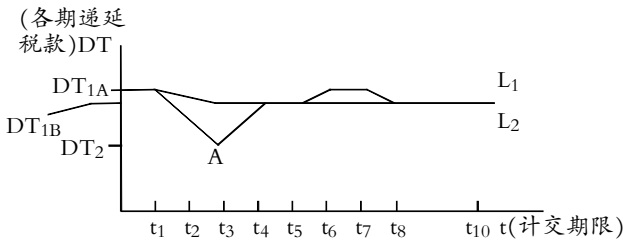


图2 递延法和债务法下各期递延税款

图1中L_{1A}、L_{1B}、L_{1C}为应付税款法下的所得税费用,由第1期到第2期、第3期到第5期、第6期到第10期三段间断性曲线组成,表明所得税费用起伏波动大;L₀为递延法下的所得税费用,假定无永久性差异,将第1期到第2期的直线、第3期到第10期的直线相连,则近似为水平曲线(第3期、第8期、第9期、第10期的所得税费用相等,第6期、第7期税率变化,所得税费用为近似值,近似等于第3期、第8期、第9期、第10期的所得税费用);L₂为债务法下的所得税费用,由于税率变化,将第1期、第2期的累计递延税款在第3期作税率调整,因此第3期所得税费用不仅比第1期、第2期低,而且也低于以后各期,如图中A点所示。这样,将第1期到第2期、第3期、第4期再到第10期的直线连接,便形成一条折线两次的曲线。虽然递延法下的L₀比债务法下的L₂显得更平滑,但如前所述,递延法不具有递延税款的可预期性,因此这种平滑只是具有相对于应付税款法的起伏而言的会计信息质量优势。

为了分析应付税款法产生的所得税费用的起伏和波动,假定各期税率相同,则应付税款法下的所得税费用均值为:

$$ET = \sum_{i=1}^{10} T_i \times \frac{1}{10} = \frac{1}{10} \times [5(ap-D) + 5(ap-D)] = ap$$

$$\text{方差为: } \delta^2 = \sum_{i=1}^{10} (T_i - ap)^2 \times \frac{1}{10} = D^2$$

$$\text{标准差为: } \delta = \sqrt{\sum_{i=1}^{10} (T_i - ap)^2 \times \frac{1}{10}} = D$$

由于税率各期相同,各期所得税费用均为ap,因此,在递延法和债务法下:

$$\text{均值为: } ET = \sum_{i=1}^{10} T_i \times \frac{1}{10} = \frac{1}{10} \times 10ap = ap$$

$$\text{方差为: } \delta^2 = \sum_{i=1}^{10} (T_i - ap)^2 \times \frac{1}{10} = 0$$

$$\text{标准差为: } \delta = \sqrt{\sum_{i=1}^{10} (T_i - ap)^2 \times \frac{1}{10}} = 0$$

图2中的L₁为递延法下的递延税款,由第1期到第2期、第3期到第5期、第6期到第7期、第8期到第10期四条直线连接而成的曲线;L₂为债务法下的递延税款,L₁、L₂在第4期、第5期、第8期、第9期、第10期重合。由于在计量上递延法不反映税率变化,因此没有可预期性。如前所述,L₂由于税率调整在A点形成折线并具有统计意义上的预测能力。

为分析债务法下递延税款的实际意义和会计信息质量优势,应用本例假设的税率变化,即TR_h f TR_r,因本例期限有限,作递延税款分析时,可以直接用离差来替代标准差。

债务法下,递延税款的均值为:EDT=D×TR_r

$$\text{离差为: } \sum_{i=1}^{10} |DT_i - EDT| = 2D \times (TR_h - TR_r) + 2D \times (TR_h - TR_r) = 4D \times (TR_h - TR_r)$$

递延法下,递延税款的均值为:

$$EDT = \frac{1}{10} \sum_{i=1}^{10} DT_i = \frac{1}{10} \times (4D \times TR_h + 6D \times TR_r)$$

$$\text{离差为: } \sum_{i=1}^{10} |DT_i - EDT| = 4 \times \left| \frac{6D \times TR_h - 6D \times TR_r}{10} \right| + 6 \times \left| \frac{4D \times TR_r - 4D \times TR_h}{10} \right| = 32D (TR_h - TR_r)$$

三、递延税款的计量属性及所得税会计信息质量

在递延税款的列报上,只有美国会计准则要求区分“流动性”和“非流动性”,而我国新颁布的会计准则、国际会计准则以及英国会计准则将递延税款作为非流动性资产。“非流动性”不意味着递延税款为“弱现金流量”,实际上无论是发生还是转回,递延税款都表现为现实的现金流量,只是期限和流量具有不确定性。在计量上,我国会计准则、国际会计准则和美国会计准则不允许将递延税款折现,英国会计准则允许但不要求折现以反映货币时间价值。

笔者认为,现行各国会计准则都是有限而不是无限制引入“公允价值”,因此尽管现在的资产和负债将来都会得到实现和清偿,但以此理由将所有资产和负债都进行折现、无限制地使用公允价值计量是不可行的。

设D为暂时性差异,TR为所得税税率,0为差异发生期,K为税率变化期,N为转回期。

递延法下递延税款的计量:产生期税率和转销期税率一致,TR₀=TR_k,因此,D₀×TR₀=D₀×TR_k。递延法体现了历史成本计量属性。

债务法下递延税款的计量:税率变化,调整递延项目金额。设第k期税率发生变化,且k<n,k及以后各期税率一致,即TR_k=TR_n,则税率变化调整金额为D₀×(TR_k-TR₀),第K期调整后金额为D₀×TR₀+D₀×(TR_k-TR₀)=D₀×TR_k。设变化系数为A,则:D₀×TR₀×A=D₀×TR_k,A=TR_k/TR₀。因为从第0期到第K期,经过了K期,A可以用一个期限和变化比率公式来表示:A=(1+i)^k=TR_k/TR₀。i=^k√TR_k/TR₀-1,若TR_k>TR₀,则i大于0,如果此时i与市场折现率一致,则D₀×TR₀为D₀×TR_k的现值,D₀×TR_k为D₀×TR₀的终值,否则视i为价值调整比率;若TR_k<TR₀,i=^k√TR_k/TR₀-1,则i小于0,i只作为

价值调整比率,因为通常情况下,货币时间价值必须是增量,贴现率不能小于0。无论哪种情况,从 $D_0 \times TR_0$ 到 $D_0 \times TR_k$ 的变化,都意味着在计量上具有公允价值属性。因为第k期税率与第n期税率一致,第n期转回的实际金额为 $D_0 \times TR_k$,若 $k=n$,即转回期正好是税率变化期,则调整期和转回期为同一期限。 $D_0 \times TR_0$ 意味可能收回的资产或需要偿还的债务的金额为发生时的入账价值, $D_0 \times TR_k (D_0 \times TR_n)$ 为实际可以收回的资产或偿还的债务。

尽管债务法下递延税款核算采用了公允价值计量属性,但是由于技术导向差异,利润表债务法和资产负债表债务法却呈现不同的质量特征。利润表债务法侧重于对收益信息质量的改善,而资产负债表债务法侧重于资产负债表信息质量的优化,前者靠近决策有用的信息观,后者符合决策有用的资产负债观。因此,递延税款的公允价值计量属性与现代会计发展理念趋于一致,强化了现金流量的可预期性,提高了会计信息预测的质量。

四、所得税会计信息质量层次及所得税会计理论框架

所得税会计处理方法分为两种计量属性,即历史成本计量属性和公允价值计量属性。在不同的计量属性基础上,又表现为不同的会计信息质量层次,即可靠性、弱式相关、次强式相关、强式相关。结合确认基础和目标等,本文对所得税会计理论框架构建如下:

计量属性	信息质量特征	确认基础	处理方法	会计目标
历史成本	可靠性 弱式相关	收付实现制 权责发生制	应付税款法 递延法	受托责任观
公允价值	次强式相关 强式相关	权责发生制 权责发生制	损益表债务法 资产负债表债务法	信息观 决策有用观

五、所得税会计理论框架下的税务会计与财务会计产权

1. 产权逻辑的明确性。所得税会计处理中,税务会计和财务会计作为“合规会计”体现不同的标准体系。税务会计“合规”表现为在会计准则体系外部的规范——税法标准体系下计算“应交所得税”,其实质是确认计量企业的确定性税流出;财务会计“合规”则表现为在会计准则体系下,计算收入、收益和成本费用及损失在权责发生制基础上配比的所得税费用,其实质不是确认计量确定性税金,而是确认计量一种假设性的现金流量。税务会计对外报告企业当期确定性负债的形成过程及结果,财务会计对外报告企业当期所得税费用配比过程及结果。因此,税务会计和财务会计在两个不同的确认计量环境下提出了两种不同的现金流量假设,即财务会计的无干扰、无差异环境下的“假设性现金流量”和税务会计的法定环境下的“确定性现金流量”。因此,在所得税会计处理上税务

会计和财务会计在对外报告中享有不同的会计信息产权,税务会计享有报告确定性税金——应交所得税的信息产权,财务会计享有报告假设性现金流量——所得税费用的信息产权。

2. 产权逻辑的模糊性。在所得税会计处理中,如果说将“所得税费用”和“应交所得税”分别对应财务会计和税务会计是一种明确的产权配置,那么“递延所得税”则是财务会计和税务会计的“公共产权”。“递延所得税”在财务会计的资产负债表中列示,属于财务会计对外报告信息。但是,如果说“应交所得税”是确定性负债,“递延所得税”则是一种可能性负债或税金资产,并且在预期可以转回的情况下,“递延所得税”即成为未来须偿还的确定性负债或确定性可收回的税金资产。因此,“递延所得税”和未来的“应交所得税”相关,并且在债务法下,由于转回的“递延所得税”的税率和计税税率一致,“递延所得税”与未来“应交所得税”应该完全相关,“递延所得税”作为财务会计信息对外报告的同时,又隐含着税务会计的对外报告信息——未来所得税现金流量。

3. 产权逻辑衍生的逻辑。Harold Demsetz(1967)认为,产权意味着对所有者自己或他人有益或有害。财务会计和税务会计在加工、提供会计信息上各有分工,被赋予不同的信息产权,不同的所得税会计处理生成不同的会计信息质量。在高质量的所得税会计信息层次上,财务会计和税务会计之间会出现“产权渗透”,即财务会计和税务会计在明确划分产权的同时,由于计量属性的“介入效应”,使二者之间出现“公共领域”——产权无法界定的地带,在经济学意义上,这种状况将导致外部性。

但是,正是由于财务会计和税务会计分离以及由此带来的外部性,才使得提高会计整体信息质量的协同效应产生,而外部性不仅不会导致低效率,而且会达到一个经济学意义上的“帕累托最优”,因为作为企业会计中两大对外报告型会计,在会计整体信息质量要求下,这种外部性被内部化了。因此,税务会计和财务会计的分离,带来了Harold Demsetz(1967)论证的“内部化收益比内部化成本大”的结果。杨小凯(2003)的“生产率是由分工水平决定,而分工水平又由交易效率决定”的观点,是对两大对外报告型会计的分离恰当、合理而又科学、精确的表述。

主要参考文献

1. 王祥耀. 国际会计准则和财务报告准则比较. 上海: 立信会计出版社, 2005
2. 盖地. 税务会计与纳税筹划. 大连: 东北财经大学出版社, 2006
3. 杨小凯, 张永生. 新兴古典经济学. 北京: 社会科学文献出版社, 2003