

所得税会计处理方法的比较分析

东北财经大学会计学院 秦翰翔 华南热带农业大学经济管理学院 李丽

【摘要】 收益计量的基础取决于收入与成本的配比还是净财富的变动,是会计界长期以来的中心议题之一。本文结合收益确认观与所得税会计方法变迁之间的关系,论证了资产/负债观以及与这一观念相符的资产负债表债务法的合理性。

【关键词】 收益确认观 资产/负债观 暂时性差异 收益表债务法 资产负债表债务法

一、收益确认的收入/费用观和资产/负债观

1.收入/费用观。在收入/费用观下,企业必须首先按照实现原则确认收入和费用,然后再根据配比原则,将收入和费用按其经济性质上的一致性联系起来,确定收益。收益确认的这种方法称为收入费用法,也称收益表法。在收入/费用观下,应先确认收入和费用,然后才能据以确定收益,因此可以得到各种性质的收益明细数据。这些明细数据无疑比一个收益总额更为有用,这是收入费用法最大的优点。显然,收入/费用观以损益表为重心,而资产负债表只是确认与计量收益的跨期摊配中介,成为损益表的附属。

2.资产/负债观。在资产/负债观下,收益的确定不需要考虑实现问题,只要企业的净资产增加了,就应当作为收益确认,因此应首先定义并规范交易或事项产生的资产或负债的计量方法,再根据所定义的资产和负债的变化来确认收益。资产/负债观认为,企业的收益是企业期末净资产相对于期初净资产的净增长额,而净资产又是由资产减去负债计算得到的,因此这种确认收益的方法被称为资产负债法。用公式表达为:收益=(期末资产-期末负债)-(期初资产-期初负债)。当然,所有者的投资或向所有者分配利润而造成净资产的减少,不应包括在收益之中。在资产/负债观下,损益表成为资产负债表的附属。采用这种方法计量收益最大的困难在于期初净资产与期末净资产计量属性的选择。

值得说明的是,尽管收入费用法是目前被广为采用的方法,但一些国家的会计准则越来越倾向于采用资产负债法。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。2006年2月我国发布的新的会计准则体系基本实现了与国际会计准则体系的趋同,在诸多具体会计准则中都以资产/负债观为基础,其中所得税会计准则就能充分体现这一点。

二、所得税会计方法概述

所得税会计方法问题是所得税会计研究的核心问题,也是所得税会计准则制定的主要内容。其主要有四种方法可供选择:应付税款法,递延法,收益表债务法,资产负债表债务法。从国际所得税会计方法的主流趋势看,大部分国家和地区都采用或倾向于采用债务法而摒弃应付税款法和递延法,而资产负债表债务法又备受 FASB 和 IASB 的推崇,这一点可以

从 SFAS109 和 IAS12 体现出来。

1.应付税款法。应付税款法是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本期应交所得税。虽然这种方法简便实用,但由于它有悖于权责发生制原则,导致财务报告中的实际税率与法定税率的不一等因而不被推崇。

2.递延法。递延法是纳税影响会计法的一种。在这种方法下,当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,使得资产负债表中递延税款借项或贷项并不代表真正的资产和负债。

3.债务法。债务法也称负债法,是纳税影响会计法的一种,是以估计的暂时性差异转回时的税率为依据计算递延所得税的方法。在债务法下,为使递延所得税的余额能够真实地反映企业未来的所得税责任或利益,必须按已经变更或预期将要变更的税率和税基对其进行调整。而收益表债务法与资产负债表债务法的区别在于确认暂时性差异的纳税影响的出发点不同。

收益表债务法注重税前会计收益与应税收益之间的时间性差异,并将其对未来所得税的影响作为对递延所得税和所得税费用的调整,应用的主要是收入/费用观;资产负债表债务法则注重资产和负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异,从暂时性差异的本质出发,分析暂时性差异的原因及其对当期期末资产和负债的影响,进而确认未来的所得税责任和利益,应用的是资产/负债观。

三、收益表债务法与资产负债表债务法的比较

1.分析的出发点及其应用范围。收益表债务法着眼于时间性差异及其纳税影响,而资产负债表债务法注重暂时性差异及其纳税影响。时间性差异是指在一个会计期间产生而在以后的一个或多个会计期间转回的应税收益与会计收益之间的差额。在传统纳税影响会计法中,包括递延法和收益表债务法,都主要是针对时间性差异的纳税影响会计法。而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金额之间的差额;未作为资产和负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的,该计税基础与账面价值的差额也属于暂时性差异。所有的时间性差异都是暂时性差异,暂时性差异却不局限于时间性差异。比如,子公司、联营企业或合

营企业尚未将其全部利润分配给母公司或投资者;资产被重估,但在计税时不作对应调整等。暂时性差异的概念是时间性差异概念的演进和取代,并已在国际上被广泛接受。由于收益表债务法只能处理时间性差异,无法处理不属于时间性差异的其他暂时性差异,因而这种所得税会计方法的应用范围就受到了限制。而资产负债表债务法能弥补其不足,具有更广泛的适用性。

2.两种债务法下的收益确认观。两种债务法下对暂时性差异的界定和会计处理不同,这实际上是两种收益确认观的体现和应用。收益表债务法关注时间性差异,揭示的是某个时期内存在的暂时性差异这一状况,强调的是当期差异的形成与转回。具体而言,就是当一项资产或负债的转销额所导致的税前会计收益超过或低于其应税收益产生的所得税影响额,并记为一项递延所得税资产或负债。从而是以收益的计量来决定资产或负债的计价,也就是收益为本,而资产或负债导致的净资产的变化为末。这正是收益确认的收入/费用观的体现。

资产负债表债务法的基本特征在于分析资产和负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异,即时点差异。强调当前和递延所得税资产及负债的估价。那么,当期确认的所得税费用为当期应付或应返还的所得税额与应将递延所得税资产和负债调整为其应有余额的调整或转销额之和。所得税费用的确认是依资产负债表要素的变化而定的;递延所得税资产或负债影响所得税额的计量是以企业预期收回的资产或清偿的负债账面金额所引起的纳税后果为依据的。也就是说,以资产或负债的计价来决定收益的计量,以净资产的变动来反映收益的变化。这正是资产/负债观的应用。在资产负债表债务法下,递延所得税资产与负债名副其实,代表企业未来的纳税利益或纳税责任。可见,这种方法突破了收益表债务法下只能将所得税的纳税影响局限于收益表因素的不足,迎合了资产负债表复位的潮流和财务会计概念框架的相关定义。

3.所得税费用的计算与递延所得税资产(负债)的内涵。收益表债务法秉承的是收入/费用观,以损益表中的收入和费用为着眼点,逐一确认收入和费用项目在会计和税法上的时间性差异,并将这种时间性差异对未来所得税的影响看做是对本期所得税费用的调整,确认和转销时间性差异的所得税影响额。在进行会计处理时,收益表债务法将时间性差异对未来所得税的影响看做是对本期所得税费用的调整,这种方法下的所得税费用计算过程为:首先计算当期所得税费用,然后再计算当期应交所得税额,最后倒挤出本期发生的递延所得税资产(负债)。可见,递延所得税资产(负债)不是严格按照资产(负债)的定义出发去进行相应的确认和计量,只是倒挤出来的一个差额。由于时间性差异反映的是收入和费用在当期发生的差额。所以,此时确认的递延所得税资产和负债应是本期的发生额,而非未来时期的所得税利益或责任,因此,其结果既没有满足收入/费用观的配比原则,也不符合资产和负债定义。

资产负债表债务法是从暂时性差异产生的本质出发,分析暂时性差异产生的原因及其对期末资产和负债的影响。当

存在暂时性差异时,就表明资产或负债将在未来期间导致所得税流入或流出企业,资产负债表债务法要求将这一影响确认为资产或负债,其特点是:当税率或税基变动时,必须按预期税率对“递延所得税负债”和“递延所得税资产”账户余额进行调整。其计算过程为:首先按照预期税率确定资产负债表上期末递延所得税资产(负债),然后倒挤出损益表项目当期所得税费用。与损益表债务法不同,资产负债表债务法下的暂时性差异所反映的是累计差额,而非当期的差额。是将期末暂时性差异与期初暂时性差异的应纳税影响额视为对本期所得税费用的调整,因此确认的递延所得税资产或负债符合其作为资产或负债的定义特征。从而使这种方法具有更加充分的理论依据,表现出更广的应用前景。

4.核算方法的效率比较。两种方法在核算相同的暂时性差异事项情况下,虽核算的思路不同,但得出的结果相同。相比较而言,资产负债表债务法更为简单和准确。它可将收益表债务法下复杂的调整过程简单化,尤其是当税率变动时。因为无论在哪种情况下,只需要比较资产或负债的账面价值和计税基础,计算暂时性差异,确定递延所得税资产或负债,将其与当期应交所得税的差额,以所得税费用轧平即可。

5.债务法选择的税法依据。从税法的角度看,一般而言,税法上所追逐的是具有支付能力的利润。它认为在企业的期末净资产弥补了期初净资产后的剩余部分都是应纳税利润。所以,税法上支持的应该是资产/负债观下的确认。况且收入/费用观下的收入和费用都是在遵循权责发生制原则的前提下确认的,这就会给企业通过预计或预提的方法来达到少纳税或者迟纳税带来了很大空间。可见,资产/负债观在税法收益确认上的体现,使得会计收益与税法收益的内涵趋于一致,从而为资产负债表债务法的运用奠定了更加坚实的基础。

从所得税会计方法沿革来看,债务法具有明显的优势,而资产负债表债务法则因具有更加充分的理论依据,日渐为各国会计准则所青睐。要求采用资产负债表债务法的一个主要出发点是:站在未来现金流量净增加额的角度,旨在使资产负债表中递延所得税资产(负债)项目真实、公允地反映企业资产和负债未来将为企业带来(付出)的现金流量。体现了资产/负债观会计理念在所得税会计方法选择中的应用。当然,采用资产负债表债务法也存在一些不足之处,如一些暂时性差异在旧差异转回时又产生了新差异,两者抵销的结果是使得差异的转回遥遥无期。但这也是其他所得税纳税影响会计法所共同面临的问题。

主要参考文献

- ①盖地.税务会计与纳税筹划.大连:东北财经大学出版社,2006
- ②李勇,许辞寒.资产/负债观&收入/费用观——以国际上对所得税的会计处理方法为例.会计师,2005;8
- ③常勋.高级财务会计.沈阳:辽宁人民出版社,1996
- ④汤云为,钱逢胜.会计理论.上海:上海财经大学出版社,1997
- ⑤斯蒂芬·A.泽弗,贝拉·G.德兰.夏冬林译.现代财务会计理论——问题与论争.北京:经济科学出版社,2000