

# 企业所得税的性质管见



广东肇庆学院 邓孙棠

从税法的角度看,企业所得税是指国家对企业生产、经营所得和其他所得依法征收的一种税,是国家参与企业利润分配的重要手段。关于企业所得税的性质,有“收益分配观”和“费用观”两种观点。

“收益分配观”沿用了所得税法关于企业所得税是企业利润分配的观念,认为向政府缴纳的企业所得税与向股东分配的股利一样,具有分配企业收益的性质,只不过分配的对象是国家而已。在“收益分配观”下,会计在确认一项所得税负债的同时,所要确认的另一个会计要素项目是属于所有者权益的“利润分配——应交所得税”。在“收益分配观”下,企业所得税会直接影响所有者权益。“费用观”则认为,企业所得税是企业为获得收益而发生的一种代价,如同企业经营中发生的其他代价一样,其性质属于费用。在“费用观”下,在确认一项所得税负债的同时,所要确认的另一个会计要素项目是属于费用的“所得税”。在“费用观”下,企业所得税先影响净利润再影响所有者权益。

“费用观”以财务会计关于费用这一要素的定义为依据,同时运用了配比原则,比“收益分配观”更为合理。我国在1994年6月29日之前,对企业所得税的性质所持的观点是“收益分配观”。1994年6月29日,我国财政部发布的《企业所得税会计处理的暂行规定》改“收益分配观”为“费用观”。我国目前的会计制度及相关会计准则关于企业所得税的性质所采用的就是“费用观”。

以“费用观”取代“收益分配观”,只解决了涉及企业所得税的项目既影响税前会计利润又影响应税所得情况下的企业所得税的定性问题。但是,涉及企业所得税的项目有时不一定同时影响税前会计利润和应税所得,下面分三种情况探讨企业所得税的会计处理。

**一、涉及企业所得税的项目只影响税前会计利润,既不影响应税所得又不影响权益**

企业因违法经营所缴纳的罚款、超过计税工资标准发放的工资、超过国家规定允许扣除的公益或救济性捐赠、非公益或救济性捐赠、赞助支出、企业获得的国债利息收入以及类似的其他情况,都只影响到企业的税前会计利润而既不影响应税所得又不影响权益。

在这种情况下,由于涉及企业所得税的项目只影响税前会计利润,根据配比原则,所有相应的应交所得税(比如企业的罚款支出不允许税前扣除而引起的应交所得税)就应计入所得税费用,相应的可抵减应税所得的收益(比如企业的国债利息收入)就应免交所得税。

**二、涉及企业所得税的项目影响应税所得,不影响税前会计利润但影响权益**

企业接受捐赠资产属于这种情况。因为根据我国目前的会计制度及相关会计准则,有关企业接受捐赠资产的捐赠收入不计入税前会计利润而计入资本公积,而我国税法规定,捐赠收入应计入应税所得。债务人的债务重组收益也属于这种情况。因为根据我国目前的会计制度及相关会计准则,债务人因进行债务重组所获得的收益不计入税前会计利润而计入资本公积,即不确认债务重组收益,而我国税法规定,债务人的债务重组收益应计入应税所得。

1996年修订的《国际会计准则第12号——所得税会计》(IAS12)认为,如果涉及企业所得税的项目只影响应税所得而不影响税前会计利润但影响权益,则企业所得税应计入权益。比如,IAS12第61条规定,如果当期所得税和递延所得税与在相同或一个不同的期间直接贷记或借记权益的项目相关,那么它们应直接贷记或借记权益。我国的会计制度及相关会计准则对此的做法与IAS12的做法相同。比如由财政部、国家税务总局发布的财会[2003]29号文《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》规定,企业对于因接受捐赠资产而引起的所得税,应在确认所得税负债的同时,相应冲减资本公积。把这种情况下的所得税计入权益而不作为费用,体现了配比原则。作为费用的所得税,必须是由那些影响税前会计利润的项目所引起的;计入权益的所得税,则是由那些影响应税所得而不影响税前会计利润但影响权益的项目所引起的。

张陶勇在《财会月刊》(A版)2004年第7期发表的《对企业接受捐赠资产会计处理的异议》(以下简称《张文》)却认为,企业因接受捐赠资产所缴纳的所得税应确认为所得税费用。其理由是,“从企业整个生命周期来看,无论采用应付税款法还是采用纳税影响会计法核算所得税,企业的所得税费用总额与应交的所得税总额仍是相等的。也就是说,企业依法缴纳的所得税或迟或早都要确认为所得税费用,企业因接受捐赠资产所缴纳的所得税也不例外”,“企业为获得净利润所缴纳的所得税是一项费用,其金额取决于税法的规定而不是税前会计利润”,“从严格意义讲,所得税费用与税前会计利润之间并不存在配比关系”。总之,在《张文》看来,不管是什么原因引起的企业所得税,都应确认为所得税费用。

的确,我国的会计制度及相关会计准则以及有关的教材中提到,当期计入损益的所得税费用等于当期应交的所得税;在纳税影响会计法下,应根据当期应交的所得税和未来期间

# 上市公司亏损的因素分析及扭亏建议

西安财经学院 马国清



## 一、上市公司亏损的因素分析

### 1.上市公司亏损的制度因素分析。

(1)国有股东缺位。我国国有资产的委托经营链为:政府→资产管理公司→上市公司,上市公司实际上处于国有股权代理人的控制下。由于国有资产的“非己性”,上市公司中国有股东(资产管理公司)能否真正关心国有资产的保值、增值便不得而知,这样就难以真正发挥其对上市公司董事会、经理的监督和激励作用,上市公司经营者只关心自己的利益而不去真正关心企业的业绩。

(2)股权结构失衡。大多数的上市公司是由国有企业改制而来。上市公司的股权集中度较高,国有股东控制上市公司的权力机构,在股东大会上实行“一票否决”,剥夺了公众股东的权利,甚至导致了公司亏损。

(3)激励约束机制缺乏。一方面,上市公司经理人员的报酬水平与公司经营业绩之间存在弱相关性,报酬结构不合

应交(或可抵减)的所得税确认为当期的所得税费用。如果仅仅以此为依据,当然就可得出《张文》的结论。但问题是,我国的会计制度及相关会计准则以及有关的教材所提到的这些内容,是把涉及企业所得税的项目影响应税所得而不影响税前会计利润但却影响权益的这种情况排除在外的。有关涉及企业所得税的项目影响应税所得而不影响税前会计利润但却影响权益情况下的所得税会计问题,我国的会计制度及相关会计准则采取了另作专门规定的办法。如果把涉及企业所得税的项目影响应税所得而不影响税前会计利润但却影响权益情况下的所得税作所得税费用处理,就违背了配比原则。

要注意的是,这里把所得税计入资本公积尽管与前述的“收益分配观”对所得税的处理一样,都是直接冲减所有者权益项目。但由前面的分析可见,两者之间有着根本的区别:两者适用的情况并不相同,这里把所得税计入资本公积是配比原则的体现,而“收益分配观”则不符合配比原则。

### 三、涉及企业所得税的项目影响应税所得,既不影响税前会计利润又不影响权益

企业以自己生产或委托加工的货物用于工程项目属于这种情况。我国税法规定,企业以自己生产或委托加工的货物用于工程项目,应按该货物的售价与成本的差额计入应税所得。而我国会计制度规定,企业以自己生产或委托加工的货物用于工程项目,应按成本结转,不产生利润,不计入当期损益。不涉及补价的非货币性交易也属于这种情况,因为根据我国会计制度及相关会计准则,不应确认非货币性交易的利得或损

理,形式单一,年度报酬对经理人员没有产生显著的激励作用。部分经营业绩较差的公司经营者的年薪远远高于经营业绩优良的公司经营者的年薪。另一方面,上市公司内部缺乏有效的监督约束机制。大部分上市公司中国家是最大的股东,事实上其他股东难以监督董事会,监督的制衡机制无法体现。董事会成员、总经理的聘任由国家决定,而且往往是董事长兼任总经理,董事会对经理人员的监督和约束更无从谈起。上市公司激励机制弱化和约束机制缺乏的结果是刺激了经营者采取不当的行为去实现自身利益最大化,最终导致公司陷入亏损的境地。

(4)上市资格要求过于严格。《公司法》对上市有严格的规  
失,而根据我国税法,必须确认非货币性交易的转让利得或损失以并入应税所得。与此类似的情况还有,设有两个以上机构并实行统一核算的企业,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售(相关机构设在同一县市的除外)等按税法视同销售货物的交易或事项。

根据配比原则,如果涉及企业所得税的项目影响到税前会计利润(不管是否影响应税所得),那么相应的企业所得税应作为费用;如果涉及企业所得税的项目只影响应税所得,不影响税前会计利润但影响权益,那么相应的企业所得税就计入权益。

值得一提的是,如果严格按照配比原则,则这样的企业所得税既不应计入费用也不应计入权益,也就是说,这样的企业所得税不能根据配比原则来确定其性质。但从所得税本身来看,它毕竟会形成企业的一项支出,而这种支出没有带来相应的收益。对于企业的这类支出,目前的会计一般会直接将其予以费用化而无需运用配比原则。可见,我国的会计制度及相关会计准则将这种情况下的企业所得税作为费用处理是比较合适的。

## 四、总结

企业所得税性质的“费用观”运用了配比原则,将企业所得税视为费用,符合财务会计关于费用的定义,比“收益分配观”更合理。当然,以“费用观”取代“收益分配观”也并不意味着在任何情况下的企业所得税都作为费用处理,企业所得税是计入费用还是计入权益仍应根据具体情况来确定。□