

损益表债务法与资产负债表债务法的比较分析

——兼论我国所得税会计处理方法的定位问题

□ 刘广生

一、对损益表债务法与资产负债表债务法的比较分析

作为债务法的具体分析方法,损益表债务法和资产负债表债务法都以业主权益理论为理论基础,将所得税支出视为经营费用而非利润分配,均符合持续经营者假设和配比原则,递延所得税都代表未来应付或应收的所得税。但是二者之间仍存在许多不同之处,最主要的区别在于损益表债务法注重时间性差异,资产负债表债务法注重暂时性差异。

(一)时间性差异与暂时性差异的简要区分

时间性差异和暂时性差异是两个不同的概念。首先,在内涵上,时间性差异是指由于税法与会计规范在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税款所得额的差异;暂时性差异指资产或负债的计税基础与其列示在报表上账面价值之间的差异(一项资产或负债的计税基础指计税时应归属于该资产或负债的金额)。前者强调差异的形成以及差异的转回对本期所得税费用的调整;后者则强调差异的内容及对期末资产负债的影响。其次,两者的着眼点不同。时间性差异着眼点是损益表,是从损益表项目收入和费用的会计确认标准与税法确认标准的差异出发来考虑的,所反映的是当期差异;而暂时性差异着眼点是资产负债表,是从资产负债表项目资产和负债的会计计量标准和税法计量标准的差异出发来考虑的,所反映的是累计差异。再次,从暂时性差异和时间性差异的范围来看,所有的时间性差异都是暂时性差异;暂时性差异除了包括时间性差异,还包括非时间性的暂时性差异。非时间性的暂时性差异是对资产或负债进行直接调整(如资产评估)造成的,主要有:(1)购并成本根据购入的可区分资产和负债的

公允价值,分配计入购入的可区分资产和负债,但计税时不作对应的调整;(2)资产被重估,但计税时不作对应调整;(3)合并产生的商誉或负商誉;(4)初始确认时,一项资产或负债的税基不同于其初始账面金额,例如当企业从与资产相关的免税政府补助中获得利益时;(5)在子公司、分支机构和联营企业中的投资或在合营企业中的权益的账面金额与投资或权益的税基不同;(6)构成企业报告的营业的组成部分的国外营业的非货币性资产和负债按历史汇率折算;(7)非货币性资产或负债按《国际会计准则29—恶性通货膨胀经济中的财务报告》的要求予以重述等等。

对于非时间性的暂时性差异,原国际会计准则采用与时间性差异一致的方法处理,但由于时间性差异的概念无法解释这种暂时性差异,造成其方法应用缺乏概念依据。暂时性差异则将两类差异包含在内,为两类差异的会计处理采用同样的方法提供概念基础,保证方法的合理性。

(二)损益表债务法和资产负债表债务法的差异归结

债务法两种具体分析方法的主要区别在于,损益表债务法以时间性差异为概念依据,将时间性差异对未来所得税的影响看作是对本期所得税费用的调整,而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以及对期末资产负债的影响。具体言之,除了概念依据不同外,还有以下不同:

1、两者使用的递延概念不同。损益表债务法使用“递延税款”概念,其借方余额和贷方余额分别代表预付税款和应付税款,在资产负债表上作为一个独立项目反映;资产负债表债务法则采用“递延所得税资产”和“递延所得税负债”概念,将“递延税款”的外延大大扩展,并且更具现实意义。在资产负债表中,所得税资产和所得税负债应当与其他资产和负债分别列报,递延所得税资产和递延所得税负债应与

当期所得税资产和当期所得税负债区别开来。

2、两者对收益的理解不同。损益表债务法侧重于损益表,用“收入/费用观”定义收益,强调收益是收入和费用的配比。为了计算净收益,就需汇集包括在税前会计利润中的所有收入和费用的所得税影响,并以费用形式将所得税列示在损益表中,递延所得税则是所得税费用与应付所得税相对比的结果。资产负债表债务法侧重于资产负债表,用“资产/负债观”定义收益,从而提出了“全面收益”的概念。用公式表示就是:全面收益=期末净资产-期初净资产-本期业主投资和分派业主款(根据美国财务会计准则委员会第6号财务会计概念公告中全面收益的概念)。这要求收益的定性与定量都要服从资产负债表中资产、负债的要求。资产负债表债务法确认的费用(包括所得税费用)不仅符合资产负债表复位的潮流以及财务会计概念框架,而且克服了“配比原则有时不能为何时确认费用提供有用的标准”这一缺陷。还有,资产负债表债务法依据“资产/负债观”定义收益,有助于对企业在报告日的财务状况和未来现金流量作出恰当评价,提高预测的价值。

3、两者的分析程序不同。由于时间性差异以损益表为着眼点,以其为依据的损益表债务法也以损益表为重心,分析时以当年损益表上的会计利润与应税利润之差作为当年的时间性差异,再用时间性差异乘以当期适用税率作为时间性差异对所得税的影响,进而根据当期应付所得税加减时间性差异对所得税的影响额,确定当期的所得税费用。暂时性差异以资产负债表为着眼点,以其为依据的资产负债表债务法也就以资产负债表为重心,分析时以年末资产负债表上的资产(负债)的税基与其账面金额的差异,做出累计的暂时性差异,再用累计暂时性差异乘以适用税率作为递延所得税资产(负债)的累计余额,进而根据当期应付所得税加减递延所得税资产(负债)的期末期初差额,确定出当期的所得税费用。

4、两者确认财务报表项目的程序不同。确认财务报表项目时,在损益表债务法下,损益表项目直接确认,资产负债表项目间接确认,即首先计算出当期的所得税费用。计算公式为:当期所得税费用=会计利润×适用税率+税率变动的调整数;然后根据所得税费用与当期应纳税款之差额,倒挤出本期发生的递延所得税。而在资产负债表债务法下,资产负债表项目直接确认,损益表项目间接确认。即首先计算出期末递延所得税,然后倒挤出本期所得税费用。其计算公式为:当期所得税费用=当期应纳税款+(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)。

由上述可以看出,资产负债表债务法在损益表债务法的基础上,对差异的处理更符合资产和负债的定义,是迄今最为科学的所得税处理方法。因此,无论从理论上的合理

性,还是从实践上的适用性来看,资产负债表债务法都有着广阔的应用前景。

二、我国所得税会计处理方法的重新定位及应用

目前,人们对于我国所得税会计应当统一、规范处理方法以结束多种方法并存状况,以及放弃应付税款法、递延法而选择债务法等方面多有共识,但在损益表债务法和资产负债表债务法的选择上仍存较大分歧。笔者认为,适应所得税会计处理方法的发展趋势,尽快定位于国际上日益通行的资产负债表债务法,是比较现实和可行的做法。其一,我们已经而且将会发生更多的对所得税产生重大影响,而递延法或损益表债务法均无法反映和处理的非时间性的暂时性差异。由于我国当前及今后相当长一段时间内致力于国有企业改造,企业重组、合并现象将大量出现,资产重估会更加频繁。与此同时,随着我国市场经济的发展以及我国正式加入世界贸易组织,企业跨国经营和股份制改造等经济现象也将日益增多。所有这些都会引发大量的非时间性的暂时性差异。其二,顺应当今世界的经济全球化和国际资本市场一体化的发展潮流,我国经济融入世界经济的发展,要求我国会计国际化,采用国际上通行的所得税会计处理方法。2001年底,我国正式成为世界贸易组织的成员,可以说为我国所得税会计采用适用性强的资产负债表债务法提供了契机,尤其是财政部提出用三年左右的时间初步建立中国会计准则体系,将为资产负债表债务法的应用提供更为有利的准则环境。应当看到,1996年修订的《国际会计准则第12号—所得税会计》的发布是基于其他会计准则较完善的基础上,如涉及《国际会计准则第16号—固定资产》、《国际会计准则第20号—政府补助会计和政府援助的披露》和《国际会计准则第25号—投资会计》中的一些业务,因此,过去我们鉴于国内会计准则发布时间不长,尚未成体系,而在所得税会计处理方法的定位以及所得税会计准则的发布实施上采取比较谨慎的做法,也是不无道理的。

实际上,我国所得税会计处理方法的选择与应用完全可以把高定位与稳健实施统一起来。在当前我国会计的国际化进程必须加快的情况下,会计改革的稳健不应过多地体现在改革的内容上,而应更多地体现在改革举措的实施方案。如我国《企业会计制度》的有计划、分步骤实施,就比较稳健且更具现实意义。从我国会计改革中所涉及的投资、借款费用、债务重组、非货币性交易、租赁等业务的处理方法以及现金流量表、合并财务报表的编制方法来看,它们操作的难度不一定都在所得税会计的资产负债表债务法之下,但都得到了较好的应用,这就说明只要措施得当,资产负债表债务法也具有在实务中应用的可行性。

(作者单位:石油大学经济管理学院)

责任编辑 袁蓉丽