

文章编号:1002-980X(2007)03-0124-05

# 对我国所得税会计采用资产负债表 债务法问题的思考

周建龙

(铜陵学院, 安徽 铜陵 244000)

**摘要:**在我国所得税会计处理方法的定位上,存在着损益表债务法与资产负债表债务法之争。在对两种方法进行比较研究的基础上,认真分析了针对资产负债表债务法的各种批评意见,论证了当前我国所得税会计准则采用资产负债表债务法的必要性及其现实意义。

**关键词:**会计准则;所得税会计;损益表债务法;资产负债表债务法

**中图分类号:**F234.4 **文献标志码:**A

在我国,所得税会计处理方法究竟是应该定位于损益表债务法,还是资产负债表债务法?理论界尚存在着不小的争议。有学者认为,目前我国尚不具备资产负债表债务法的运用条件,主张中国企业特别是上市公司的所得税会计处理方法应以损益表债务法为主要推介方法<sup>[1]</sup>。然而,2005年2月15日,财政部发布的《企业会计准则第18号——所得税》,一改过去的做法,规定资产负债表债务法是唯一可采用的所得税会计方法。那么,损益表债务法与资产负债表债务法有何区别?反对采用资产负债表债务法的理由有哪些?所得税准则关于所得税会计方法的定位是否有其合理性?本文对此进行探讨。

## 1 中外所得税会计处理方法的发展历程

在美国,会计师协会所属会计程序委员会1944年发布的《会计研究公告第23号:所得税会计》是第一个关于所得税的会计准则。该公告首次明确了所得税费用的性质;提出了永久性差异和时间性差异的概念,规定可以采用负债法和纳税净额法处理时间性差异。1967年,美国会计原则委员会(APB)发布了第11号意见书,取消了在所得税处理中的当期计列法(即应付税款法),并规定采用递延法来核算所得税,不但排除了纳税净额法,也否定了负债法的合理性。此后,会计界许多人对第11号意见书提出

批评。1982年美国会计原则委员会重新考虑所得税会计,并于1986年发布了《所得税会计征求意见稿》,建议采用资产负债表法核算当年和以前年度经营活动所产生的所得税纳税影响。经过征求意见,1987年出台了财务会计准则96号(SFAS96),SFAS96废止了递延法,规定资产负债表债务法是唯一可以采用的所得税会计方法。但SFAS96号并未受到会计准则委员会全体会员的认可,原定1988年12月15日生效的日期不断推迟,直至最终被1991年10月发布的SFAS109号公告替代。SFAS109保留了SFAS96中对所得税会计和报告的资产负债表法,但对反映比较大的问题做了重大修改。

1979年7月,国际会计准则委员会发布了第12号公告《所得税会计》,要求所得税会计处理方法采用纳税影响会计法(递延法或债务法)。1985年国际会计准则委员会专门成立了研究课题组,对第12号公告进行修改;1989年1月,国际会计准则委员会发布了《所得税会计征求意见稿》(ED33),建议采用收益表债务法进行所得税会计处理;1994年10月,国际会计准则委员会再次发布了《所得税会计征求意见稿》(ED49),该征求意见稿基本上采纳了美国109号公告所提出的处理方法,即资产负债表债务法。1996年国际会计委员会正式颁布了修订后的《国际会计准则第12号——所得税》,其所采用的方法和原则与再次发布的ED49提出的要求基本一

收稿日期:2006-10-23

作者简介:周建龙(1963-),男,安徽无为,铜陵学院会计系副教授,主要研究方向:财务会计理论。

致。

从国外所得税会计准则的变迁过程看,所得税会计处理方法经历了从纳税影响法、递延法、债务法等多种方法并存到单一的债务法的过程。目前,从国际上对所得税采用会计处理方法的主流趋势看,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美国财务会计准则委员会和国际会计准则理事会的推崇,这一点可以从美国财务会计准则委员会发布的《SFASNo. 109》和国际会计准则委员会发布的《IAS12》窥见一斑。

在我国,1994年以前,会计准则与税法在收入、费用、利润、资产、负债等确认和计量方面基本一致,按会计准则规定计算的税前会计利润与按税法规定计算的应税所得基本一致。1994年税制改革以后,会计准则与税法中对有关收益、费用或损失等的确认方法产生了较大的差异。1994年财政部发布了《企业所得税会计处理暂行规定》。该规定一方面明确所得税的性质是费用,另一方面允许企业在应付税款法和纳税影响法(递延法或债务法)之间选择。

1995年财政部会计准则组有关学者和专家在研究、比较了国际会计准则以及澳大利亚、加拿大、法国、德国、英国、美国、日本和中国香港等国家和地区对有关所得税的会计处理方法的基础上,结合我国已经发布的《企业所得税会计处理暂行规定》的实际情况,并考虑了国际会计准则和被考察国家对所得税会计处理的发展趋势,起草发布了《企业会计准则——所得税会计(征求意见稿)》。《征求意见稿》建议采用损益表债务法。

2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则第18号——所得税》,并将于2007年1月1日起率先在上市公司执行。新所得税准则与国际会计准则接轨,要求企业一律采用资产负债表债务法核算递延所得税。

## 2 损益表债务法与资产负债表债务法的比较研究

### 2.1 两种方法的内涵

损益表债务法依据“收入费用观”定义收益,注重时间性差异,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。这种方法下的所得税费用计算过程是首先计算当期所得税费用,其计算公式为:当期所得税费用=会计收益×适用的所得税税率+税率变动对以前递延税款的调整

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资产(负债)。

资产负债表债务法则用“资产负债观”定义收益,侧重暂时性差异,是从暂时性差异产生的原因出发,分析暂时性差异的内容及其对期末资产负债的影响。其计算过程为:首先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。其计算公式表示如下:本期所得税费用=本期应交所得税+(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)。

### 2.2 两种方法的主要区别

#### 2.2.1 核算“递延税款”的出发点不同

损益表债务法是基于时间性差异这一损益概念,而资产负债表债务法则是基于暂时性差异的概念。暂时性差异相对于时间性差异而言是一个更为广泛的概念,它不仅包括了时间性差异,而且还包括了非时间性差异的暂时性差异,如:资产被重估,但在计税时不予调整;初始确认时资产负债的计税基础不同于其初始账面价值等。

#### 2.2.2 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,强调收益是收入与费用的配比。而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,从而提供了“全面收益”的概念。资产负债表债务法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,确认的费用(包括所得税费用)不仅符合财务会计概念框架,而且克服了配比原则的缺陷,可以提高企业在会计报表中对财务状况和未来现金流量做出恰当的评价和预测。

#### 2.2.3 所得税费用的计算程序不同

损益表债务法以损益表中的收入和费用项目为着眼点,该方法处理所得税的顺序是从损益表项目推出资产负债表项目。而资产负债表债务法则以资产负债表中的资产和负债项目为着眼点,该方法处理所得税的顺序是从资产负债表项目倒推出损益表项目。

#### 2.2.4 两种方法的核算结果不同

暂时性差异除包括时间性差异外,还包括因对资产和负债的金额进行直接调整而导致的资产和负债的账面金额与其税基不同产生的差异。对于这部分差异的税收结果,资产负债表债务法在其产生的当期就予以确认为递延所得税资产或递延所得税负债,并在以后各期转回。但由于这部分差异不是时

间性差异,因而按损益表债务法核算,反映不出这部分差异的未来税收影响,只作为永久性差异,直接计入当期损益,而不影响以后会计期间。这样,两种方法核算下的本期及以后各期的递延所得税负债或递延所得税资产及所得税费用的金额均不相等。

### 3 对我国所得税会计准则采用资产负债表债务法的思考

#### 3.1 反对采用资产负债表债务法的主要观点综述

我国所得税会计究竟应不应该采用资产负债表债务法?对此,有人持反对态度,主张根据我国的国情,中国企业所得税会计方法应定位于损益表债务法,特别是上市公司,应完全采用损益表债务法。其理由如下:

1)我国尚不具备采用资产负债表债务法的经济环境。该观点认为,目前采用资产负债表债务法进行所得税会计处理的国家主要是美国等海洋法系国家,在这些国家中,由于税法与会计的确认、计量规范不同,会计收益与应税收益的差异由来已久。他们对两者差异的处理,历经了应付税款法、递延法、损益表债务法,到目前的资产负债表债务法的一个长期渐进的发展过程。这种会计制度(准则)的自然孕育过程恰恰是我国尚未经历过的。更重要的是,国际会计准则所采用的所得税会计处理方法基本上是适用于较为成熟的市场经济环境,而中国目前的经济环境则是从20多年前完全的计划经济逐步转换而来,两者之间尚存在不少差距。因此,在我国所得税会计处理方法的定位上,就不得不考虑我国的具体情况,而不能盲目采用国际通行的所得税会计处理方法。

2)我国会计人员难以适应资产负债表债务法繁杂的计算。随着所得税会计方法的演进,会计方法的技术难度也在不断提高,对会计人员的业务能力不断提出新的挑战。我国目前的会计环境和会计人员业务素质跟发达国家相比还有一定差距。实践中绝大多数企业在所得税会计处理上习惯于应付税款法,较少采用纳税影响会计法。对于现行规定中要求的损益表债务法,已有众多会计人员深感不适应,如再要求采用与其分析方法截然不同的资产负债表债务法,将给实际执行带来较大的困难,不但会带来较大的制度转换成本,而且还可能会遭到广大会计人员的抵制。

3)损益表债务法与资产负债表债务法所计算的结果大部分情况下是相同的。在处理时间性差异

时,两种方法的计算结果是相同的,不同之处在于对非时间性差异的暂时性差异的会计处理上。但由于实务中损益表债务法往往对这类差异采用与处理时间性差异相同的方法来处理,这就决定了两种方法的会计处理结果一般是相同的。从这个角度讲,也没有必要以资产负债表债务法取代现行的损益表债务法。

4)尽管目前国际会计准则要求采用资产负债表债务法,但除美国等几个为数不多的国家外,包括加拿大等在内的更多国家仍然采用损益表债务法。而目前采用损益表债务法的国家也需要一个研究和比较的过程,这些国家也不一定会立即全部改为资产负债表债务法,况且,资产负债表债务法本身也存在一些尚未解决的问题。因此,我国也不一定要马上改用资产负债表债务法。

#### 3.2 当前我国所得税会计采用资产负债表债务法的必要性

然而笔者认为,我国的所得税会计准则采用与国际会计准则完全接轨的做法,不仅不为时过早,而且适合我国的国情,具有重要的现实意义。理由是:

##### 3.2.1 采用资产负债表债务法是会计观念的重大转变,符合会计理论发展和我国社会经济环境变化的趋势

在国际上,会计经历了其重心从资产负债观收入费用观 资产负债观的转换过程。20世纪70年代初,随着跨国公司和贸易全球化的发展,资本市场已经突破了国界,资本市场投资者和潜在投资者出于战略决策的需要,比以前更重视企业财务状况和长期盈利能力。在此背景下,以美国财务会计概念框架为代表的西方会计理论,转变了研究思路,将资产作为财务会计的核心概念,通过对资产的严密界定,逐步建立起一个完整的财务会计及其报告体系。在该体系下,资产负债表成为会计理论的出发点,利润表退居到第二位。在资产负债观下,资产及负债的定义、确认和计量成为会计研究的核心内容,资产负债表的逻辑合理性受到重视。以资产负债表债务法取代损益表债务法正是顺应了由会计目标转变所引起的一系列会计思想发展变化的趋势。在几种所得税会计核算方法中,应付税款法虽然简单,但由于不确认时间性差异对未来所得税的影响,不符合权责发生制原则和配比原则。递延法和损益表债务法依据收入费用观,强调收益是收入与费用的配比,注重的是损益表,反映的递延税款是本期的发生额而不是账面价值。而资产负债表债务法体现了全

面收益观念,所得税费用的计算体现了资产负债观,符合资产负债表复位的潮流以及财务会计概念框架结构。

我国十一五规划纲要提出,到2010年我国将建成比较完善的市场经济体系。截止2005年11月底,沪深两个交易所共有上市公司1377家,市价总值达到3.2万亿元人民币。可以预见,资本市场在我国资源配置中将发挥越来越重要的作用,我国会计信息披露将更注重投资者的决策需要,显然资产负债表债务法更符合这种趋势。目前我国众多会计人员还停留在损益表收益的观念上,采用资产负债表债务法是观念转变的体现,它改变的是整个纳税影响会计法的分析思路。如果仅仅因为损益表债务法已经逐渐被广大会计人员所接受,而不选择更有现实意义的资产负债表债务法,是欠妥当的。至于说我国实务界众多会计人员水平有限,是否能适应会计准则的这种变化,笔者认为大可不必多虑:

首先,资产负债表债务法相比损益表债务法等方法更多的是分析方法的改变而不是计算程序的复杂。其次,新准则首先在上市公司实行。相比其他企业,上市公司会计人员的业务素质较高,如果新准则有足够详细的、可操作性的应用指南并经过适当培训,推行新会计方法不会有很大难度。同时,也可给其他企业提供一个学习和适应的机会。最后,在我国所得税会计方法的选择上,并不是一刀切,而是实行双轨制。即上市公司采用资产负债表债务法,其他企业暂不采用。例如我国《小企业会计制度》明确指出“小企业应采用应付税款法核算所得税”。这正是充分考虑到了我国会计人员水平参差不齐的现实情况。

### 3.2.2 采用资产负债表债务法是适应会计和税法向各自目标回归的需要

由于会计的目标是提供决策有用信息,税法的目标是保证国家财政收入,两者之间的差异不可避免。随着经济发展、各种经济现象增多,我国会计制度与税法也在向各自目标不断靠拢,这将产生更多会计利润和应税所得之间的差异,其中包括许多非时间性的暂时性差异。而损益表债务法不能处理非时间性的暂时性差异,比如:重估资产而在计税时不作相应调整;企业合并按公允价值确认资产和负债的购买成本,而在计税时不作相应的调整等等。资产负债表债务法能处理所有经济业务所产生的税前会计利润和应税所得之间的差异,能适应这种发展趋势。

### 3.2.3 采用资产负债表债务法是提高企业所得税会计信息质量的需要

由于损益表债务法是对时间性差异的核算,是从损益表出发的,难免会忽略一些可能产生未来应纳税和可抵减所得税的项目,从这个意义上讲,损益表债务法不是一种完全的债务法。资产负债表债务法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、负债的影响,确认所有的递延所得税资产和递延所得税负债,使资产负债表上的“递延税款”项目金额更具有实际意义,也更为科学。

另一方面,资产负债表债务法侧重暂时性差异转销时所引起的未来现金流量的变化,递延税款余额经按实际变动或预计变动的税率进行调整后,能反映出企业当前和今后与纳税影响有关的现金流量。同时,资产负债表债务法采用“递延所得税资产”和“递延所得税负债”的概念,在资产负债表上能清楚地反映企业预付将来税款的资产或将来应付税款的义务,不仅符合财务会计概念框架,而且有助于投资者对企业财务状况和未来现金流量做出恰当的评价和预测。

### 3.2.4 采用资产负债表债务法是会计国际化的需要

在全球化背景下,会计准则趋同成为世界经济发展的必然要求。在资本市场的压力下,许多国家将主动向国际会计准则靠拢,越来越多的国家或组织纷纷加入到采用或即将采用IAS、IFRS的行列。2005年,随着欧盟、俄罗斯和我国香港地区先后采用了国际会计准则,目前已有90多个国家采用或表示要采用国际财务报告准则。在这种背景下,我们当然不应游离于全球会计国际化的潮流之外。在国际贸易中,欧盟不完全承认中国市场经济地位,理由之一就是我国会计标准与国际差异较大。在我国一些应诉反倾销的企业当中,也屡屡因为会计制度不接轨而失败。所得税业务是世界性共同业务,所得税会计准则趋同是全部会计准则趋同的一个重要组成部分,因此,笔者认为,在企业所得税会计处理方法的改革或选择上,我们的目标应该是在适应我国经济发展状况的前提下,顺应会计的国际发展趋势。

总之,在我国推行资产负债表债务法具备理论和现实基础,时机适宜。但同时也应该看到,由于较之以前的所得税会计处理方法,其理念、分析思路和处理方法都有较大的变化,实行起来必然有一定的难度。为推进资产负债表债务法的实行,笔者建议

应做好以下几个方面的工作:首先,转变观念。应在实务界对资产负债观做更多的宣传,使众多的会计从业人员转变那种认为收益只能由损益表要素产生的观念。其次,尽快出台相关的准则应用指南。再次,抓紧时间做好对上市公司会计人员的培训工作,使他们尽早熟悉新会计准则的要求。

### 参考文献

[1] 盖地. 税务会计研究[M]. 北京:中国金融出版社,2005.

- [2] IASC. 国际会计准则(2002)[M]. 北京:中国财政经济出版社,2003.  
[3] 于晓镭. 新企业会计准则实务指南与讲解[M]. 北京:机械工业出版社,2006.  
[4] 财政部. 企业会计准则 2006[M]. 北京:经济科学出版社,2006.  
[5] 盖地,李韬. 企业所得税会计处理方法探讨[J]. 财务与会计,2005(1):26-28.

## Thoughts of Income Tax Auditing Adopting Balance Sheet - Liability Method in China

ZHOU Jian - long

( Tongling College , Tongling Anhui 244000 ,China )

**Abstract :** There exists the dispute of Balance Sheet - Liability Method and Profit Statement - Liability Method in the income tax auditing method in our country. This article firstly detailed analyses various opinion and critics of Balance Sheet - Liability Method based on comparative research on two kinds of income tax auditing method , then demonstrates necessity and operation significance of adopting Balance Sheet - Liability Method currently in our country.

**Key words :** auditing standards ; income tax auditing ; profit statement - liability method ; balance sheet - liability method

(上接第 109 页)

### 参考文献

- [1] GB/ T 50291 —1999. 房地产估价规范[S].  
[2] 崔霁,钱建平. 城市房屋拆迁补偿制度的国际比较及借鉴[J]. 中国房地产,2006(10):58.  
[3] Bjornstad D J , Kahn J R. The Contingent Valuation of Environmental Resources : Method Logical Issues and Research Needs[J]. Edward Elgar,1996(3):102.  
[4] Richard T Carson. Contingent valuation : A user guide[J]. Environmental scientific technology,2000,34(8):1413.  
[5] Davis R K. Recreation planning as an economic problem[J]. Natural Resources Journal,1963(3):239-249.  
[6] Randall A , Ives B , Eastman C. Bidding games for valuation

- of esthetic environmental improvements[J]. Journal of Environmental Economics and Management,1974(1):132-149.  
[7] Bateman I J , Willis K G, eds. Valuing Environmental Preferences: Theory and Practice of the Contingent Valuation Method in the US, EU, and Developing Countries[M]. New York:Oxford University Press,1999:85.  
[8] 大野荣治. 环境经济评价の实务[M]. 日本:劲草书房,2002:83-103.  
[9] 徐中民,张志强,程国栋. 生态经济学理论方法与应用[M]. 郑州:黄河水利出版社,2003:145-171.  
[10] 程淑兰,石敏俊. 应用两阶段二分式虚拟市场评价法消除环境价值货币评估的偏差[J]. 资源科学,28(2):192.  
[11] 柯惠新,黄京华,沈浩. 调查研究中的统计分析法[M]. 北京:北京广播学院出版社,1992:22.

## Application of the Contingent Value Method in Appraisal of the Compensation Price for Removal

——A case study of Wuhan city

YU Yan

(Chizhou Normal University, Chizhou Anhui 247000, China)

**Abstract :** The real estate removal is one of the most sensitive problems in recent years. The fairness of compensation price for removal relates directly to the economic benefits of relocation households. To counter the deficiency effect of the evaluation method, this paper adopts the contingent value method(CVM) to appraise the compensation price for removal in Cities. The author signed CVM questionnaire and made spot check at some people in Wuhan City and values of WTA were obtained. Some suggestions for the application of CVM in the future were pointed out at the end of the paper.

**Key words :** appraisal for removal ; contingent valuation method ; willingness to accept compensation ; Wuhan