

# 资产负债表债务法理论与实务改进探索

孔艳<sup>1</sup>, 夏红雨<sup>2</sup>(副教授), 刘艳云<sup>2</sup>

(1.云南经济管理学院, 昆明 650300; 2.湖南理工职业技术学院, 湖南湘潭 411104)

**【摘要】**自从所得税会计全面使用资产负债表债务法以来,资产负债表债务法就一直是会计理论学习与实务运用中的一个较难把握的知识点。本文从归纳与分析资产负债表债务法在理论教学与实务操作中存在的几个问题出发,对资产负债表债务法的理论基础与核心概念进行解析,并且对其理论与实际应用提出改进构想,以便于资产负债表债务法的推广与执行。

**【关键词】**资产负债表债务法; 计税基础; 暂时性差异; 递延所得税资产

## 一、问题的提出

《企业会计准则第18号——所得税》(CAS 18)要求,企业所得税会计从2007年1月1日起全面执行资产负债表债务法。资产负债表债务法自从使用以来,就一直是会计理论教学与实务操作中比较难以理解与掌握的知识点之一。从目前相关文献来看,绝大部分集中在对资产负债表债务法理论的介绍与分析,对于应用过程中存在问题的研究很少涉及。资产负债表债务法的全面应用已经超过了七个年头,也应该对该理论的掌握情况与应用效果进行调查分析,并针对目前存在的问题进行总结与思考。本文从资产负债表债务法难点问题的调查结果出发,有针对性地对几个难点问题进行解析,并提出笔者的改进构想,以帮助与促进学习者理解并掌握好该理论,便于资产负债表债务法的推广与执行,从而增加企业之间会计信息的可比性。

## 二、资产负债表债务法存在的难点问题

2013年,笔者以全院会计专业师生以及会计专业校企合作单位的财务人员为调查对象,特意对资产负债表债务法的教学效果与应用情况进行了调查。从调查结果来看,会计专业师生以及财务人员几乎一致认为资产负债表债务法是会计理论与实务中很难理解与掌握的知识点。主要存在以下几个难点问题:

第一,永久性差异与暂时性差异的概念区别?为什么用暂时性差异替代时间性差异?

第二,永久性差异与暂时性差异会影响所得税费用与应交所得税吗?

第三,永久性差异与暂时性差异会影响所得税与应交所得税之间的差额吗?

第四,永久性差异与暂时性差异会影响应纳税暂时性差异和应抵扣暂时性差异吗?

第五,可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异,哪个形成递延所得税资产,哪个形成递延所得税负债?

第六,在资产负债表债务法中,会计分录只涉及“所得税费用”、“应交所得税”、“递延所得税资产”和“递延所得税负债”四个会计科目吗?

第七,在有关所得税会计的相关习题中,为什么题目中的已知条件,不直接告诉我们资产的账面价值和计税基础,而只是列示出一些与收入、费用相关的数据呢?

第八,从资产负债表债务法的概念来看,资产负债表债务法是从资产负债观的角度来定义的,而在实际解題与操作时,为什么却是从收入费用的角度出发呢?这一点尤为令人费解。

第九,所得税会计应该是针对所得来计算征税金额,为什么可以通过资产、负债的账面价值与计税基础来进行征税金额计算呢?

在以上的九个问题中,有些问题比较好回答,而有些则难以解释清楚。如果能够将以上问题解释清楚,那么资产负债表债务法的教学与应用则会容易得多。

## 三、资产负债表债务法难点问题分析

### 1. 永久性差异与暂时性差异概念的区别是什么?

永久性差异是指某一会计期间,由于会计准则和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。暂时性差异则侧重于从资产和负债的角度分析某个时点上资产、负债的计税基础与其列示在财务报表上的账面价值之间的差异。从以上两个概念来看,永久性差异与暂时性差异共同点在于他们都是由于会计准则与税法的要求存在差异而产生的。永久性差异与暂时性差异的区别在于永久性差异是由于会计准则与税法要求的计算口径规定不同所造成的,通常不涉及会计准则与税法所选用的会计政策、会

计方法的要求不同,不能在以后时期内转回,该差异只影响当期,不影响其他会计期间。而暂时性差异也可以从字面上进行理解,该差异可能是暂时的,以后或许会发生变动,基本上涉及会计政策与会计方法的选择,如累计折旧计算方法的选择、公允价值计量方法的选择等,以后可能发生变动,也可能会转回,包括时间性差异与特殊业务产生的差异。

## 2. 为什么要用暂时性差异概念来替代时间性差异?

时间性差异与永久性差异是一个相对概念,时间性差异不包括永久性差异,而目前由于公司业务有了很多改变,如国有企业改造、企业重组、合并的现象越来越多,资产重估的情况也越来越频繁,企业股份制改造和跨国经营等经济事项也日益增多,这些都会带来大量的非时间性差异,而这些非时间性差异以后可能发生改变(比如资产重估的价值增值部分,以后有可能减少),所以又不属于永久性差异。因此,以前的所得税会计无法对该变化进行核算,相比较而言,暂时性差异的概念更符合经济事物的发展。

## 3. 永久性差异与暂时性差异会影响所得税费用与应交所得税吗?会影响所得税与应交所得税之间的差额吗?

有关所得税费用与应缴所得税的计算公式如下:

所得税费用=应交所得税+本期递延所得税负债发生额-本期递延所得税资产发生额

应纳税所得额=(税前会计利润±永久性差异)+可抵扣暂时性差异-应纳税暂时性差异

应交所得税=应纳税所得额×所得税税率

本期递延所得税资产发生额=期末递延所得税资产余额-期初递延所得税资产余额

本期递延所得税负债发生额=期末递延所得税负债余额-期初递延所得税负债余额

可以看出,永久性差异对于所得税和应交所得税来说,是等额同向变化的关系,只会影响所得税和应交所得税的大小,不会对所得税费用与应交所得税的差异有任何影响。由于永久性差异发生后不会在未来期间转回,因此,对于永久性差异通常采取纳税申报前进行账外调整的办法处理,即在确定应纳税所得额时,在税前会计利润的基础上将永久性差异的金额扣除或加回,以消除该差异对所得税费用的影响。在仅存永久性差异的情况下,按照税前会计利润加减永久性差异调整为应税所得,根据应税所得和现行所得税税率计算的应交所得税等于当期所得税费用。

暂时性差异则侧重于从资产和负债的角度分析某个时点上资产、负债的计税基础与其列示在财务报表上的账面价值之间的差异。除了计入所有者权益的交易或事项以及企业合并产生的暂时性差异外,其他暂时性差异的存在会导致所得税费用的跨期摊配,从而使所得税费

用与应纳税所得税税额不尽一致。因此,永久性差异会影响所得税费用与应交所得税的大小,但不会导致两者之间产生差异,而暂时性差异不仅会影响所得税费用与应纳税所得税额的大小,还会导致两者之间产生差异。

## 4. 永久性差异会影响应纳税暂时性差异和应抵扣暂时性差异吗?可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异,哪个形成递延所得税资产,哪个形成递延所得税负债?

永久性差异不会对本期递延所得税资产与递延所得税负债产生任何影响,影响本期递延所得税资产与递延所得税负债的原因在于暂时性差异,可抵扣暂时性差异最终会形成递延所得税资产,应纳税暂时性差异会形成递延所得税负债。

## 5. 在资产负债表债务法中,会计分录只涉及“所得税费用”、“应交所得税”、“递延所得税资产”和“递延所得税负债”这四个吗?

在常见的业务中,经常会涉及上述四个科目,通常情况下会计分录如下:

借:所得税费用

递延所得税资产

贷:应交税费——应交所得税

递延所得税负债

《企业会计准则第18号——所得税》规定,所得税和递延所得税的会计处理应区分为三种情况。①一般当期所得税和递延所得税应作为所得税费用或收益计入当期损益,即“所得税”账户;②企业合并产生的所得税和递延所得税应计入合并商誉,即“商誉”账户;③与直接计入权益的交易或事项相关的所得税和递延所得税应计入权益,即“资本公积”账户。在第一种常规业务中,涉及的会计科目可能只有以上四个,但是在第二种和第三种这类比较特殊的业务中,可能还会出现诸如“商誉”、“资本公积——其他资本公积”等会计科目。

## 6. 所得税会计应该是针对所得来计算征税金额,为什么可以通过资产、负债的账面价值与计税基础来进行征税金额的计算呢?

不管所得税会计使用何种所得税会计理论,税法中的应交所得税都是针对企业的年度收益来征收。在以前,企业使用的所得税会计理论是建立在传统的收益观基础上的,应纳税所得通常针对的是实现的收益。

随着证券、股市等资本市场的发展,决策有用观的会计目标越来越获得一致认同。1978年,美国财务会计准则委员会(FASB)将向投资者等信息使用者提供其决策有用的信息确定为财务报告的主导目标,并在1980年从导致未来经济利益流入和流出企业的角度定义资产和负债,并定义了全面收益这一会计要素。资产负债表观相比较损益表观来说,一方面,资产负债表观能更全面地反映某公司在某一会计期间的全面收益,另一方面则更符合资

产以及资本的概念,更能向投资者提供与其决策密切相关的未来收益情况的信息。

资产负债表债务法是建立在全面收益观基础上的,应纳税所得针对的是全面收益,既包括已经实现的收益,又包括未实现的收益。全面收益观相对于传统收益观来说,其更接近西方经济学上的经济收益概念,因此所得税会计使用资产负债表债务法理论将促进会计学与经济学的协同发展。

7. 从资产负债表债务法的概念来看,资产负债表债务法是从资产负债观的角度来定义的,而在实际解题与操作时为什么却是从收入、费用的角度出发呢?

从有关所得税会计的相关教材中常常可以看到,题目中的已知条件经常告知某些与收入、费用相关的数据,而不是直接给出某公司的资产账面价值和计税基础。从这一点可以看出,实际上目前的资产负债表债务法理论与实务并没有真正统一,该理论的应用并不彻底:理论建立在资产负债观的基础上,而实务却又建立在收入费用观的基础上。

出现以上情况的原因主要有三点:①只要不考虑特殊的业务,不管利用收入费用观还是资产负债观,计算出来的所得税费用和应交所得税都是一致的;②《企业会计准则第18号——所得税》只对选用资产负债表债务法理论做了规定,对所得税会计实务并没有做出相应的规定;③所得税会计实务的发展没有跟上所得税会计理论的发展,资产负债表债务法所得税会计还没有形成符合实务发展的方法体系。

#### 四、资产负债表债务法理论与实务改进构想

资产负债表债务法的关键在于如何确定资产、负债的账面价值与计税基础。从理论上讲,在应用资产负债表债务法计算应交所得税与所得税费用时,会计人员需要在每个会计期末人为计算各项资产、负债的计税基础与账面价值,然后对比两者之间的差异,确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,最终计算出所得税费用与应交所得税,过程较为繁复。因此,笔者提出以下改进措施:

1. 新增明细科目,以便于随时结算出资产、负债的计税基础。

在应用资产负债表债务法核算所得税时,资产、负债的计税基础与账面价值的确定是关键问题。我们可以根据实际情况增加一个明细会计科目,如“资产计税基础”、“负债计税基础”会计科目。或者可以增加一个备查账簿,用来登记资产与负债的计税基础情况。

在每次涉及资产与负债的会计分录时,可以用“计税基础”这个明细科目来记录资产与负债的计税基础,这样就可以随时计算出应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。在月末时,根据计税基础明细账户的期末余额计算出

该会计期间期末递延所得税资产和递延所得税负债的数额,这样就可以简易计算出本期递延所得税资产与本期递延所得税负债,然后依此推算出本期所得税费用与本期应交所得税。

2. 按照税收预缴的习惯来简化实际操作。

为了简化资产负债表债务法的实务操作,可以按照税收预缴的习惯以及计划成本法的操作方法,进行相应地简化处理。首先根据以前应交所得税的大体情况,统计出一个大体比率,然后用资产账面价值与负债账面价值乘以该比率,计算出递延所得税资产与递延所得税负债的金额,最后在年末时再对递延所得税资产与所得税负债进行调整,这种方式的实际操作容易让人理解,也比较好掌握。

3. 按照现金流量表结构调整纳税申报表。

所得税纳税申报表可以进行相应调整,纳税申报表的设计可以参照现金流量表的结构,分为主表与附表两个部分:主表部分可以利用资产负债表,设计为四列,包括期初账面价值、期初计税基础、期末账面价值、期末计税基础;附表以“通过税前利润对永久性差异进行调整”为设计原理进行格式设计即可。

4. 递延所得税资产、负债的计算应该参照资产计提减值准备的原理。

关于本期应交所得税的计算虽然较难理解,但是关于资产计提减值,大多数会计人员较为熟悉。本期应交所得税的计算关键在于本期所得税资产、负债的计算,而本期所得税资产、负债的计算与资产计提减值准备的原理相似。某一期问应计提的减值准备,如应收账款中坏账准备的计提,是用本期期末减值准备的余额减去上期期末减值准备的余额。在计算本期应交所得税时,实际上也是如此。比如,本期递延所得税资产、负债都是通过本期递延所得税资产、负债减去上期递延所得税资产、负债计算出来的。

#### 五、总结

资产负债表债务法在教学与实际应用中确实存在一些问题,影响了该理论在所得税会计中统一应用的推广进程。本文通过对该理论难点的统计分析与相关解析,提出了相应的改进设想,希望能够促进资产负债表债务法所得税会计理论的教学与应用,加快该理论的广泛应用。

#### 主要参考文献

夏红雨,刘艳云.基于现金流量表视角的价值链会计应用研究[J].财会月刊,2013(1).

黄予川.资产负债表债务法与利润表债务法的比较及分析[J].中国证券期货,2012(5).

【基金项目】湖南省情与决策咨询研究课题(项目编号:2014BZZ009)