

《企业会计准则第18号——所得税》实施效果评析

李 薇(副教授)

【摘要】《企业会计准则第18号——所得税》(CAS 18)的实施,是我国采用资产负债表债务法的起始,大量文献对CAS 18中所得税费用的计算、暂时性差异的判定、资产负债表债务法的运用做了研究。2014年修订的准则中不包含CAS 18,也就是说,2007年以来,上市公司一直执行的是2006年颁布的所得税准则。基于此,本文从2007~2014年我国A股上市公司的所得税费用、应交所得税与利润总额关系来分析CAS 18的实施效果。本文从理论上对资产负债表债务法中的递延所得税对所得税费用的影响作了分析,指出递延所得税项目对所得税费用的影响并非是完全独立的;从2000~2006年与2007~2014年实施CAS 18前后两个阶段的数据可以看到资产负债表债务法实施后的结果,认为资产负债表债务法更好地满足了会计核算与税法统一的要求。

【关键词】 CAS 18; 资产负债表债务法; 所得税费用; 应交所得税; 递延所得税

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)16-0105-5

一、引言

我国的所得税规范体系作为影响财务信息的重要因素发生了以下几次变革:

1994年财政部颁布的《企业所得税会计处理的暂行规定》和2001年实施的《企业会计制度》,都规定我国所得税会计核算方法有两种,它们分别是纳税影响会计法与应付税款法,企业可以在这两种方法中进行选择。在会计实务中,大多数企业选用的是应付税款法,因为这种核算方法相对来说更加简单易行。

在2007年以前,我国企业普遍采用应付税款法,《企业会计准则第18号——所得税》(CAS 18)的制定,让我国的会计准则直接与国际会计准则接轨,明确要求使用不同于应付税款法和纳税影响会计法的资产负债表债务法。可以说,在我国2006年颁布的38项具体会计准则中,CAS 18是变化最大的准则之一,规定从2007年起我国的上市公司开始遵循该准则。

2014年新颁布的准则分别是《企业会计准则第39号——公允价值计量》、《企业会计准则第40号——合营安排》、《企业会计准则第41号——其他主体中权益的披露》;变动的准则分别是《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第9号——职工薪酬》、《企业会计准则第30号——财务报表列报》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》。所得税准则依然执行的CAS 18(2006),2007年至今没有内

容上的变动。

本文重点研究CAS 18的实施效果,分析了2007年前后的所得税费用、应交所得税水平的变化,所得税费用占利润总额的比例,以及递延所得税资产、负债、递延所得税费用在企业报表中信息的差异。CAS 18实施后,本文利用2002~2006年、2007~2014年我国A股上市公司公开披露的年报中的所得税费、应交所得税数据,对企业所得税费用、应交所得税的结果与我国上市公司2007年以前的所得税负担水平变动状况进行对比分析。

二、文献回顾

(一)所得税会计准则的目的

《美国财务会计准则(公告)第109号——所得税的会计处理》(SFAS 109)在“导言”中指出:“本准则规定企业本年或以前年度所产生的所得税影响的财务会计处理和报告。”在“目标和基本原则”中指出:“所得税会计处理的第一个目标是确认本年应付或应退税款的金额。第二个目标是将已经在企业财务报表或纳税申报表中确认事项的未来纳税影响确认为递延所得税负债和资产。”

也就是说,根据SFAS 109的理解,所得税会计处理的目的不仅仅是确定本年与税务机关的纳税关系,同时也揭示企业在未来可能承担或减少的纳税负担,这两个项目都在资产负债表中列示。

《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12)在“目的”

【基金项目】 陕西省教育厅项目“上市公司所得税准则(2006)实施效应研究”(项目编号:12JK0060)

□ 参考借鉴

部分的第一段明确指出：“本准则的目的是规定所得税的会计处理。所得税会计的基本问题概括为如何核算以下所指事项当期和未来纳税后果：①在企业的资产负债表中确认的资产（负债）账面金额的未来收回（清偿）；②在企业的财务报表中确认的当期交易和其他事项。本准则也涉及未利用可抵扣亏损和未利用税款抵减产生的递延所得税资产的确认、所得税在财务报表中的列报及与所得税有关的信息披露。”

与美国财务会计准则（公告）相比，国际会计准则关于所得税准则的“目的”没有明显的倾向性，揭示了所得税事项的综合性。

盖地（2005）就已经指出所得税会计的基本问题是对前期或当期交易或事项产生的企业所得税纳税义务和权利的会计处理。内容包括：①所得税相关的资产（负债）；②所得税费用；③有关所得税的信息披露。所得税会计处理的基本原则是按照与企业核算其他交易、事项相一致的会计原则和方法处理企业所得税的当期和未来的纳税后果。

综上所述，所得税会计准则的目的在于从会计的角度处理会计准则与税法的不一致导致的差异。在资产负债观下，企业的全部收益应均予以考虑。从时间上看，既要反映当期所得税纳税义务，也要反映未来收益（损失）在纳税上的义务与权利；从反映内容上看，既包含反映在利润表中的所得税项目，也包含反映在资产负债表中的递延所得税资产与递延所得税负债。以上内容综合反映在所得税项目中，由于大多数理论都认同所得税是企业的一项费用，所以称其为“所得税费用”。它的复杂性在于确定所得税的税基，既受到前期交易和事项的影响，又受到当期公司经营活的影响；既涉及收入、扣除项目，还涉及资产、负债项目在税法与会计计量上的差异等；既涉及资产类项目，也涉及损益类项目。所得税费用的计算除受到一般计量属性和计量单位的影响外，还受到税率的制约。一个合理的所得税准则，因为税基确定的合理性，使得企业的所得税费用能更能体现税率的合理性。

（二）资产负债表债务法本质是综合收益观

在所得税会计准则构建过程中，所遇到的难题之一就是资产负债表和利润表孰为重心的问题。不同的所得税会计处理方法反映了对所得税事项不同深度的认识，区别主要体现在对会计重心的选择上。资产负债表债务法是CAS 18的核心内容，体现了资产负债观，但从IAS 12的阐述中可以看出，资产负债观并非只考虑资产负债项目，收入费用要素在资产负债表债务法中同样要予以考虑。

对于在资产负债表中列示的递延所得税资产、递延所得税负债项目，我国有文献表明资产负债观确实改善了会计信息质量。陈丽花等（2009）通过实证分析发现资产负债观确实改善了会计信息的质量，提高了会计信息的相关性，反映变量单独影响以及交互作用影响的两组模型的检验结果均表明，我国上市公司的递延所得税负债与股票风险显著正相

关。李世新、秦长顺（2011）以价格与收益模型对CAS 18实施与企业价值相关性进行了实证分析，根据2007~2009年分行业Pearson相关系数及回归分析显示结论：制造业、电力、煤气及水的生产供应、建筑业、交通运输仓储、信息技术业、批发零售业、房地产业的递延所得税净资产与股票价格存在正相关关系，这些企业资产负债表中的递延税项与企业价值具有相关关系。

这些观点实质上验证了我国投资者将递延所得税资产、递延所得税负债都作为企业真实资产、负债后对企业决策具有一定影响。但是，学者也指出“虽然资产负债观显著地改善了会计信息的相关性，然而在会计信息的可靠性方面却面临着一些潜在的挑战。由于所得税费用是形成净利润之前的最后一个账户，并且几乎资产和负债计价的任何变化（比如采用公允价值计量的项目）都将透过递延所得税资产账户和递延所得税负债账户影响企业当期的会计收益（陈丽花、黄寿昌，2009）。

李薇（2010）指出其中的主要原因在于资产负债表和收益表之间的内在逻辑关系。我们可以从会计要素角度来看一下。从会计要素构成的2个基本会计等式可以知道，三个要素之间关系可以表示为：资产=负债+所有者权益。六大要素中，资产的综合性最强，资产的变化涵盖了负债、所有者权益项目变化的结果，它们的变动均可反映在资产的变化之中。值得注意的是，对于所有者权益项目（要素）的构成，可以按两种方式分类：一种是以会计报表项目来划分，可以分为股本（实收资本）、资本公积、盈余公积、未分配利润；二是以企业行为活动划分，可分为投资者投入、投资者退出、经营形成利润、对利润进行分配。也就是说，对于影响以上项目的活动，它的结果先会反映到资本公积、盈余公积、未分配利润等报表项目中，进而最终也会反映到资产项目中。例如：企业合并时所影响的资本公积，属于所有者权益变动，这在利润表债务法中是不能够进行反映的，但由于所有者权益变动而对资产数量产生了影响，因此在资产负债表债务法中资产的变化也被纳入所得税的征缴范围，所以资产负债表债务法也被称为综合收益法（comprehensive method）。

还有三个非常重要的要素也需要特别考虑，即收入、费用、利润。如果说所有者权益可以被认为是资产与负债的差额，那么可以说，分析了资产、负债要素中的各个项目之后，收入与费用要素中的所有项目的结果便包含在资产、负债的变动之中了。

如果会计等式被表示为5个会计要素：资产=负债+所有者权益+收入-费用，此时所有者权益只代表除本年利润外的所有者权益，收入、费用的增减变化可与资产直接对应，剩余的资产和负债与所有者权益对应。资产负债表债务法中的资产项目不仅能够涵盖所有者权益中的收入要素项目与费用要素项目，而且把影响所有者权益变动的经济行为所涉及

的资产项目也纳入了所得税考虑的范围中。递延所得税费用的增加实际是基于资产增值与负债减值的综合考虑。因此,资产负债表债务法实质上是把净资产增值(减值)对企业的影响传导到企业当期所得税费用中(加大、缩小),从而会导致净利润的减少,反之亦然。

笔者通过梳理资产负债表和收益表之间的内在逻辑关系后发现,资产负债观的引入在提高了收益表反映企业综合绩效能力的同时,还提高了资产负债表的信息质量。

(三)递延税项不是影响所得税费用的一项独立因素

现行会计准则强化了资产负债观念,淡化了利润观念,强调企业真实资产、负债条件下的净资产增加均为企业收益增加。所得税费用是CAS 18主要规范的核算对象,它恰恰也是影响企业净利润的关键指标,对其变动状况的度量能够反映CAS 18的实施效果。

所得税费用的计量:

$$\text{所得税费用} = \text{应交税费} + \text{递延税项} \quad (1)$$

$$\text{所得税费用} = \text{应交税费} + (\text{期末递延所得税负债} - \text{期初递延所得税负债}) - (\text{期末递延所得税资产} - \text{期初递延所得税资产}) \quad (2)$$

$$\text{所得税费用} = \text{应交税费} + \text{递延所得税净资产(负债)} \quad (3)$$

以上公式从计算角度对所得税费用进行了阐释。公式(1)显示,相对于2007年以前我国A股上市公司大多使用的应付税款法计算出的所得税费用,CAS 18计算出的所得税费用还会受到递延税款项目的影 响,若递延税项大于零,则所得税费用较之以前更高;反之,则更低。

这就需要我们进一步分析递延税项的变化状况与影响因素。

公式(1)反映出两个有趣的现象,一是应交税费的调整涉及利润表项目,二是递延税项涉及资产负债表项目。二者之间有无联系呢?前面的分析已经指出,资产负债表与利润表之间是有内在联系的,这种联系决定了应交税费与递延税项并不能各自完全独立。

1. 递延税项同时影响资产负债表与利润表项目,且金额等同。

(1)假定其他数值不变,可抵扣暂时性差异可以完全转化为递延所得税资产。企业资产项目共计提了资产减值准备S,计算应纳税所得额时应该加上S,同时资产减值又导致资产账面价值小于资产计税基础S,产生可抵扣暂时性差异,T为所得税税率,可得出下列公式:

$$\text{所得税费用}/T = \text{会计利润} + S - S = \text{会计利润}$$

(2)假定其他数值不变,企业资产评估增值,资产公允价值增加G,全部影响当期损益,计算应纳税所得额时应该减去G,但同时也会导致资产账面价值大于资产计税基础,产生应纳税暂时性差异。可得出下列公式:

$$\text{所得税费用}/T = \text{会计利润} - G + G = \text{会计利润}$$

2. 递延税项同时影响资产负债表与利润表项目,但金额不相等。例如捐赠支出,此种情况比较容易理解,此处不再单独说明。

3. 递延税项不同时影响资产负债表与利润表项目,其他项目并不一定同时影响资产负债表与利润表。比如企业亏损,对于没有列入资产负债表的费用性支出项目(支付保险费、支付书报订阅费等),这些项目虽然会影响利润表,但对于资产、负债项目不产生直接影响。可供出售金融资产价格随市场变动进行的账务处理,会影响资产账面价值,但由于计入了其他综合收益,故不直接影响利润项目。这种情况下,对于资产、负债项目,只需调整递延税项项目,而不影响应交税费项目。

这些现象都显示,公式(1)给出的所得税费用计算的两个影响因素相互作用、相互影响,并非两个完全独立的影响因素。公式(2)给我们的贡献是数据可以在资产负债表报表中取得,进而可以进行下一步分析——理论分析。现代投资理论认为,投资者在对资产进行定价时会考虑与之相关的未来现金流的数额和风险,因此,投资者把递延所得税负债认为是真实负债。

三、2000~2014年所得税费用项目数据分析

递延税项的实际变化,不仅受企业资产、负债项目计量基础、计量方法本身的影响,还受到经济环境变化的影响。企业所得税费用水平是否能够反映税法所确定的税率是衡量所得税准则优劣的重要标准之一。

以下通过我国A股上市公司2000~2014年所得税数据来比较分析执行CAS 18前后相关利润表和资产负债表项目的实际数据变化。

2000~2006年期间,通过国泰安数据库我们采集了我国深圳证券交易所、上海证券交易所共计8567家A股上市公司数据,剔除当年所得税费用为0的企业共计737家,得到样本量为7830家的A股上市公司数据。由于本期间上市公司对于所得税的核算采用应付税款法,因此,应交所得税=所得税费用,应交所得税=应纳税所得额×企业适用所得税税率,应纳税所得额=利润总额+调整项目。

表1 2000~2006年我国A股上市公司所得税费用占利润总额比例 金额单位:元

年份	企业总数	剔除	样本数量	所得税费用①	利润总额②	①/② (%)
2000	1063	95	968	18562437562	97631853293	19.01
2001	1141	101	1040	25755784113	109780945060	23.46
2002	1205	109	1096	36916341165	140712096122	26.23
2003	1268	106	1162	49821746431	201387298541	24.74
2004	1294	103	1191	71775059690	266547056245	26.93
2005	1279	110	1169	80195121950	261908414462	30.62
2006	1317	113	1204	145437912617	531247135311	27.37
合计	8567	737	7830	428464403528	1609214799034	26.63

□ 参考借鉴

从表1数据可以看出,我国A股上市公司当年所得税费用占利润总额的比例平均为26.63%,即平均应交所得税税率为26.63%。由图1可知,2000~2006年每年所得税费用占利润总额的比例有些许差别,没有明显的变化规律。与2000~2006年《企业所得税暂行条例》规定的名义税率33%有较大差异,企业实际所得税负担在26%左右。

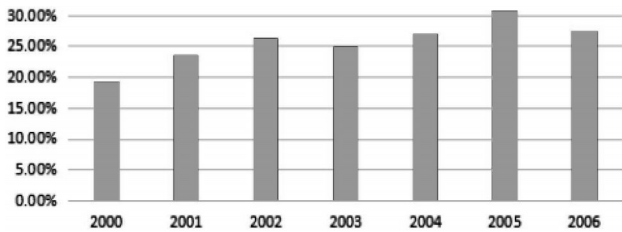


图1 2000~2006年我国A股上市公司所得税费用占利润总额比例

2007年现行企业会计准则开始实施,改按资产负债表债务法核算相关所得税费用。在内外资企业适用统一企业所得税法、统一并适当降低企业所得税税率、统一规范税前扣除办法和标准、统一税收优惠政策的指导思想下,2007年3月16日我国《企业所得税法》正式颁布,其中企业所得税税率统一为25%。

由于企业所得税核算方法的变化,所得税费用项目的构成由两部分组成:应交所得税与递延所得税。前已述及,递延所得税并不是影响所得税费用的一项独立因素,结合2007年税法执行的25%的税率标准,资产负债表债务法能够与税法制定的税率水平保持较为一致的步伐吗?

我国A股上市公司递延所得税项目2007~2014年的相关数据如表2所示。

表2 2007~2014年我国A股上市公司递延所得税项目情况 单位:元

年份	期初递延所得税负债	期末递延所得税负债	期初递延所得税资产	期末递延所得税资产	递延所得税费用
2007		93457004534.55		95654644998.56	-2197640464.00
2008	92897381982.65	55919755868.75	95457004534.55	138598748094.02	-80119369673.36
2009	58476451049.60	102133239485.65	138430785029.67	165191067972.14	16896505493.53
2010	103314684580.83	118073038406.65	169472497971.89	205600534448.25	-21369682650.54
2011	119586918719.75	114682986064.60	239849532285.37	294323621248.42	-59378021618.20
2012	114675531802.96	139139257151.89	294323621248.42	360033818951.62	-41246472354.27
2013	142526891733.98	132073060915.69	367573698406.93	460023690006.05	-102903822417.41
2014	132728150576.88	182727077859.54	463406420051.81	503028693213.15	10376654121.32

计算2007~2014年我国A股上市公司的所得税费用与应交所得税数据,为保持与2000~2006年数据的一致性,仍将所得税费用为0的企业剔除。2007~2014年共选取我国A股上市公司10852家,剔除所得税费用为0的企业共375家(2007年51家,2008年48家,2009年56家,2010年59家,2011年52家,2012年39家,2013年35家,2014年35家),实际样本量为10477家。考虑到每年我国A股上市公司的数量不尽相同,笔者尝试区分年度对所得税费用/利润总额、应交所得税/利润总额两个比例计算平均数,结果所得每年的百分比差异非常微小,因此,图2仍然列示了按总量计算的所得税费用/利润总额、应交所得税/利润总额的百分比。

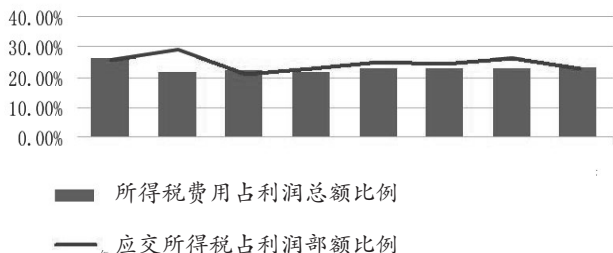


图2 2007~2014年我国A股上市公司所得税费用、
应交所得税占利润总额比例

根据表3与图2数据显示,应交所得税/利润总额的比例为24%,这与《企业所得税法》中规定的25%的税率水平非常接近;不仅如此,企业计算出的所得税费用尽管受到了递延所得税数据的影响,22.68%的平均数与25%的税率水平差距不算太大。

2007~2014年8年间所得税费用/利润总额这个比值的每年数据有一定差别,2007年、2008年数据与后期数据差异较大,主要原因可能是2007年企业刚开始采用资产负债表债务法,很多企业并未真正理解与掌握该方法,根据对当时上市公司的调研情况,很多企业、很多项目并未真正采用该方法。2007年1277家企业形成的递延所得税负债只有2197640464元,2008年我国经济数据正处于高位,企业资产价值较高,形成了80119369673元的递延所得税负债,因此,所得税费用/利润总额的百分比与应交所得税/利润总额的百分比差距较大,相差7.79%。2009~2014年,所得税费用/利润总额的百分比数据就变得非常平滑,应交所得税/利润总额的百分比也较平滑。

因此,从与税法税率的接近程度上看,资产负债表债务法与税法规定的税率差异更小。

四、结论与启示

CAS 18的实施,是我国采用资产负债表债务法的起始,

表 3 2007~2014年我国A股上市公司所得税费用、应交所得税占利润总额比例 金额单位:元

年份	实际样本量	所得税费用①	应交所得税②	利润总额③	①/②(%)	①/③(%)
2007	1277	346147074209.74	343949433745.00	1334509764122.81	25.94	25.77
2008	1279	218091443290.89	298210812964.25	1028953496635.70	21.19	28.98
2009	1265	300484906078.95	283588400585.42	1366340247066.92	21.99	20.75
2010	1275	413714598887.76	435084281538.30	1940717363517.27	21.32	22.42
2011	1307	540815187770.17	600193209388.37	2418596105448.64	22.36	24.82
2012	1318	568286189101.22	609532661455.49	2482064479379.45	22.89	24.56
2013	1375	653012779864.23	755916602281.64	2893695529644.00	22.57	26.12
2014	1381	718965395668.03	708588741546.71	3111046235873.74	23.11	22.78
合计	10477	3759517574870	4035064143505	16575923221688	22.68	24.34

对它的研究具有重要意义。本文从理论上对资产负债表债务法中的递延所得税对所得税费用的影响作了分析,通过对2000~2006年与2007~2014年前后两个阶段的数据进行比较也可以看出资产负债表债务法实施后的效果,可见资产负债表债务法更好地满足了会计核算与税法的统一。

本文不足之处在于采用的数据分析方法较为简单,对于递延所得税与应交所得税对所得税费用影响程度没有作进一步深入分析。

今后,关于所得税会计的研究既可以在本文基础上继续研究递延所得税与应交所得税如何影响所得税费用,以及三者的具体相关关系,还可以深入探讨所得税会计准则的实施在多大程度上提高了会计信息质量,以及对所得税税法的具体影响。

主要参考文献:

盖地,刘慧凤.对构建我国所得税会计准则相关问题的探讨[J].财经论丛,2005(9).

陈丽花,黄寿昌,杨雄胜.资产负债观会计信息的市场效应检验——基于《企业会计准则第18号——所得税施行一年的研究》[J].会计研究,2009(5).

秦长顺.递延所得税价值相关性的实证研究[D].重庆:重庆大学,2011.

李薇,曹森.基于会计要素的暂时性差异探析[J].财会

通讯,2010(9).

夏文贤.新会计准则体系的资产负债表观与所得税会计改革[J].财会通讯,2006(5).

戴德明,唐好,何力军.会计制度变迁背景下所得税会计信息的市场检验——基于2001~2011年A股上市公司的证据[J].山西财经大学学报,2013(11).

柳秋红.所得税会计资产负债表法讲解——归纳法与演绎法的对比[J].财会月刊,2014(4).

万华林,朱凯,陈信元.税制改革与公司投资价值相关性[J].经济研究,2012(3).

李嘉明,甘慧.企业所得税改革对内资企业资本结构的影响[J].税务研究,2007(9).

王亮亮.税制改革与利润跨期转移——基于“账税差异”的检验[J].管理世界,2014(11).

李桂萍,刘薇.企业所得税改革对公司股权资本成本的影响[J].财政研究,2014(12).

车菲.所得税改革、会计——税收差异与会计稳健性[J].中南财经政法大学学报,2012(6).

李建早,谢芬,苏明萃.我国企业所得税征管效率测度分析[J].经济理论与经济管理,2012(11).

王跃堂,王亮亮,贡彩萍.所得税改革、盈余管理及其经济后果[J].经济研究,2009(3).

作者单位:西安工业大学经济管理学院,西安710021