

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: X200411028

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

关于所得税会计中资产负债表债务法的研究

A Study on the Balance Sheet Liability Approach of

Accounting for Income Taxes

张香玉

指导教师姓名: 袁新文 教授

专业名称: 会计硕士(MPAcc)

论文提交时间: 2007 年 8 月

论文答辩日期: 2007 年 9 月

学位授予日期: 年 月

答辩委员会主席_____

评 阅 人_____

2007 年 8 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。
本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

厦门大学博硕士学位论文摘要库

论文摘要

2006年2月15日，财政部颁布了一系列《企业会计准则》，从2007年1月1日起在上市公司范围内执行。其中《企业会计准则第18号—所得税》规定所得税会计处理方法只能采用资产负债表债务法。而资产负债表债务法对我国广大会计人员来说，几乎是一种全新的所得税会计处理方法。如何准确理解并顺利实施已是迫在眉睫。本文立足国内外所得税会计的理论和实践，尝试通过对资产负债表债务法的内容、重点和难点、核算程序、存在的问题等进行分析探讨，为我国所得税会计准则的实务操作提供借鉴意义。

文章将国内外研究和发展成果进行整理归纳，通过分析所得税会计理论，并对几种不同的所得税会计处理方法进行比较，得出资产负债表债务法是目前世界上最先进的所得税处理方法；接着，解析资产负债表债务法的内容，特别对其重点难点部分—暂时性差异进行深入分析；然后，结合上市公司实际案例，说明资产负债表债务法的核算过程和信息披露；最后，结合我国国情，分析我国所得税会计采取资产负债表债务法的必然性、可能存在的问题，对完善我国所得税会计提出了建议。

关键词：所得税会计；资产负债表债务法；暂时性差异

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Abstract

On February 15, 2006, the Ministry of Finance issued the series of *Accounting Standards for Business Enterprises* and it began to be executed within the scope of listed companies starting from January 1, 2007. It is stipulated in the regulation of *No. 18 Accounting Standard for Business Enterprises – Income Tax* among the standards that only the balance sheet liability approach can be adopted as the treatment method for income tax accounting. However, the balance sheet liability approach is almost a completely new processing method for accounting of income taxes to most of the accounting personnel of our country. It has been imminent as to how to accurately understand and smoothly implement the approach. This paper is based on the theories and practices of both domestic and foreign income tax accounting, with a view to analysis and discussion about the contents, key points and difficult points, business accounting procedure, and existing issues, etc, to provide the income tax accounting of our country with a reference for the practical operation of the standards.

Both domestic and foreign research and development achievements are classified and summarized in this paper and the comparisons are made between several different treatment methods for a income tax accounting through analysis of theories for income tax accounting, to educe the result that the balance sheet liability approach is the most advanced processing method for income tax currently in the world. Following eduction, the contents of balance sheet liability approach are analyzed, especially with a penetrating analysis made on the temporary difference – the key part of the difficulty. Then, in combination with the actual cases of the listed companies, the inevitability and the possible existing issues with application of the balance sheet liability approach by the income tax accounting of our country are discussed and some recommendations on improvement of the income tax accounting for our country are brought forward.

Keywords: Income Tax Accounting, Balance Sheet Liability Approach, Temporary Difference

厦门大学博硕士学位论文摘要库

目 录

第一章 导言	1
一、选题背景.....	1
二、国内外所得税会计研究状况的文献综述.....	2
三、论文框架.....	8
四、创新观点.....	8
五、研究方法.....	9
第二章 所得税会计的理论概述及比较研究	10
一、所得税会计产生的根源.....	10
二、会计与所得税的关系.....	10
三、所得税会计的理论基础.....	13
四、所得税会计的基本内容及比较研究.....	16
第三章 资产负债表债务法解析	25
一、基本概念.....	25
二、递延所得税负债和递延所得税资产的确认.....	27
三、递延所得税负债和递延所得税资产的计量.....	30
四、递延所得税负债和递延所得税资产的列报与附注披露.....	30
第四章 产生暂时性差异的项目分析	32
一、资产负债表各项目形成的暂时性差异分析.....	32
二、其他经济交易及相关事项形成的暂时性差异分析.....	37
第五章 资产负债表债务法的核算	39
一、核算的基本步骤.....	39
二、案例分析.....	40
第六章 资产负债表债务法在我国实施可能存在的问题及对策	51
一、我国所得税会计处理的现状.....	51
二、我国所得税会计采用资产负债表债务法的必要性.....	52
三、实施资产负债表债务法可能存在的问题.....	54
四、完善我国所得税会计的对策.....	56
第七章 结论与展望	58
参考文献	59
致 谢	61

厦门大学博硕士学位论文摘要库

Table of Contents

Chapter I Introduction	1
I. Background of Topic Selection	1
II. Overview on Literatures of Domestic and Foreign Research Status on Income Tax Accounting.....	2
III. Framework of the Paper	8
IV. Innovative Viewpoints.....	8
V. Study Method.....	9
Chapter II Overview of Income Tax Accounting Theories and Comparative Study	10
I. Origin for Generation of Income Tax Accounting.....	10
II. Relationship between Accounting and Income Tax.....	10
III. Theoretical Foundation of Income Tax Accounting	13
IV. Basic Contents and Comparative Study on Income Tax Accounting.....	16
Chapter III Analysis of Balance Sheet Liability Approach	25
I. Basic Concepts	25
II. Determination of Deferred Income Tax Liabilities and Deferred Income Tax Assets.....	27
III. Measurement of Deferred Income Tax Liabilities and Deferred Income Tax Assets.....	30
IV. List Report and Footnote Disclosure of Deferred Income Tax Liabilities and Deferred Income Tax Assets.....	30
Chapter IV Item Analysis for Generation of Temporary Differences	32
I. Analysis of Temporary Differences Generated from Respective Items of Balance Sheet.....	32
II. Analysis of Temporary Differences Generated from Other Economic Transactions and Related Items.....	37

Chapter V Business Accounting of Balance Sheet Liability Approach	39
I. Basic Steps for Business Accounting.....	39
II. Case Study	40
Chapter VI Possible Existing Issues and Countermeasures for Implementation of Balance Sheet Liability Approach in our Country	51
I. Current Status of Income Tax Accounting Treatment in our Country.....	51
II. Necessity for Adoption of Balance Sheet Liability Approach to Income Tax Accounting in our Country	52
III. Possible Existing Issues with Implementation of Balance Sheet Liability Approach	54
IV. Countermeasures for Improvement of Income Tax Accounting for our Country.....	56
Chapter VII Conclusion and Prospect	58
References	59
Acknowledgment	61

厦门大学博硕士论文查重系统

第一章 导言

一、选题背景

所得税会计是财务会计的一个重要分支,由于各国法律体制和会计体制的不同,导致各国所得税会计模式也不尽相同。随着经济全球化、一体化进程的加剧,会计国际化已列入世界各国会计改革的议事日程。已经采用、有意采用或有意与国际财务报告准则接轨的国家占大部分,其中,欧盟已要求其上市公司自 2005 年起采用国际财务报告准则,澳大利亚及香港也要求自 2005 年起采用国际财务报告准则,新西兰要求其所有上市公司自 2007 年起采用国际财务报告准则,美国也积极与国际会计准则理事会(IASB)开展准则的趋同化合作,旨在最终制定一套具有高质量的全球会计准则,并已取得一定进展。在这种形式下,各国会计包括所得税会计的发展都受到了很大的影响。研究所得税会计也成为了世界性的热点课题。

但我们也要清醒地认识到,所得税会计在不同的国家,其发展是不均衡的。在英美等发达国家,会计是以向投资者提供有利于决策的信息为首要任务,而不简单地服务于税法目标。如美国从保护投资者的利益作为出发点,要求会计遵循一般公认会计原则进行会计处理,而不依赖所得税法,允许会计制度与税法各自独立发展,由此也使得美国所得税会计在世界上处于领先地位。然而,大部分发展中国家在过去很长的一段时间内更偏向会计以服务于政府为目标,会计制度服从于税法的规定,使得所得税会计发展缓慢。

从世界范围来看,各国所得税准则的规定不尽相同,最具代表性、最先进的是美国会计准则和国际会计准则,二者虽然存在细微的差别,但大体一致。1944 年美国会计程序委员会(CAP)颁布了会计研究公报第 23 号(所得税的会计处理),首次明确了所得税费用性质,并提出了时间性差异和永久性差异的概念。之后,所得税会计先后经历了从“部分摊配观”向“全面摊配观”、“递延法”向“负债法”的转变,所得税会计得到迅猛地发展。

相对于国际发达国家,中国所得税会计的研究起始较晚,所得税会计理论尚

未完善。1994年财政部颁布《企业所得税会计处理的暂行规定》，第一次系统、全面地对企业所得税会计问题进行了规范。2000年，财政部颁布了《企业会计制度》，明确规定所得税会计处理方法可采用应付税款法或纳税影响会计法（包括递延法和收益表债务法）。2006年2月15日，财政部颁布了《企业会计准则第18号—所得税》，完全改变了原先的所得税会计处理方法，首次提出所得税会计处理方法只能采用资产负债表债务法，实现了所得税会计处理的重大突破，与国际会计惯例已实现了“实质性趋同”[1]。然而，由于我国所得税会计基础薄弱，摆在我国广大企业会计人员面前业务上最大的难题之一就是如何真正、准确地理解和操作资产负债表债务法，提供真实相关的所得税会计信息。目前，大量会计人员普遍反映对原纳税影响会计法缺乏实际经验；而资产负债表债务法更是一种全新的所得税处理方法，既要求会计人员精通会计准则，又要精通税法，而且增加了大量的职业判断与信息披露工作，对企业会计人员的综合素质提出更高的要求。因此研究所得税会计—资产负债表债务法对完善我国所得税会计理论和实践都具有现实的意义。

二、国内外所得税会计研究状况的文献综述

所得税会计诞生于西方的会计学领域，经过长期研究和实践已发展得较为成熟。但由于会计环境等因素不同，各国所得税会计的发展程度和研究状况也不尽相同。

（一）美国对所得税会计的研究状况

当前在所得税会计领域中，美国居于领先地位，其所得税会计理论和实务的发展对世界各国以及国际会计准则的制定与修订都产生了深远的影响。美国所得税会计的产生和发展以“公认会计原则”（GAAP）中的三个同名代表性文告—即“所得税会计处理（Accounting for Income Taxes）”：ARB No. 23、APB Opinion No. 11、FAS No. 109为标志，分为以下三个阶段[2]：

1、ARB No. 23—“部分摊配观”下的多种方法并存时代

美国真正意义上企业所得税的开征，源于1909年通过的“公司税法”，1913

年2月15日生效的“第16项宪法修正案”，赋予国会对个人和公司收益课税的广泛权力，该“修正案”的影响亦波及会计职业界，所得税会计应运而生。

1914年，有学者撰文指出，确认税收的时间会导致“递延借项—预付的成本或预提的应付账项”，尽管当时尚未提出“时间性差异”这一概念，但这一会计现象已开始引起会计研究者的关注。

1944年12月，美国会计程序委员会(CAP)颁布了会计研究公报第23号(ARB No. 23)《所得税会计处理(Accounting for Income Taxes)》[3]，该公告是第一个建议对实际发生的应付所得税进行分摊的权威性会计公告，它首次明确了所得税的费用性质，但并未解释理由，并提出了时间性差异和永久性差异的概念，规定对“不重复出现的时间性差异”予以跨期摊配，时间性差异部分摊配的结果记录在“递延费用”和“备抵账户”中，其方法允许在“债务法”和“纳税净额法”之间选择。

1953年6月发布的会计研究公告第43号“会计研究公报的重新表述和修订”(ARBs43)，在重述ARB No. 23的同时，着重强调通过确认两种不同的所得税数额(一种是在财务报表上反映的所得税费用数额，另一种是用于纳税目的的应付所得税数额)，来加强财务报表对报表使用者的有用性。“决策有用性”的观点在所得税会计方面亦得到印证[4]。1954年10月，CAP发布的第44号“余额递减折旧”(ARBs44)中，除了继续推荐“部分摊配观”外，对不同折旧方法引起的计税差异造成的“递延所得税”，要求只有重大的和在未做特殊规定的有限期限内，才予以确认。

尽管美国一般公认会计原则制订机构及SEC发布了一系列文告，但实务中跨期摊配的方法却远未统一。1966年，美国注册会计师协会(AICPA)所属的“会计研究部(ARD)”，发表了《公司所得税的中期摊配》(ARS No. 9)，指出税前会计收益和应税收益间所有重大的时间性差异，包括那些具有重复出现特征且相对跨越较长的时间性差异均应予以分摊。费用与收入的配比要求通过资产的所得税分摊和递延负债来确认。

从ARB No. 23到ARS No. 9(1944-1966年)间的二十年里，美国所得税会计可以归结为“多种方法并存时代”；与此同时，基本上完成了从“部分摊配观”向“全面摊配观”的转变。这一阶段，所得税会计基本理论与方法的奠基工作已

基本完成。

2、APB Opinion No. 11—“全面摊配观”下的“递延法”时代

1959年，美国会计原则委员会（APB，即美国财务会计准则委员会 FASB 的前身）在其发布的第 6 号意见书（APB Opinion No. 6）中明确表示，企业只能在“递延法”与“债务法”之间作出选择，而不再把“纳税净额法”作为备选方法。

1967年，APB 发布了第 11 号意见书（APB Opinion No. 11）[5]，明确要求采用“全面摊配观下的递延法”，排除了“负债法”和“纳税净额法”的运用；永久性差异仍不属于跨期摊配的范畴；时间性差异将在未来的会计期间予以回转；对资产负债表的影响，通过“递延费用”或“递延贷项”的确认来反映，这两个账户一般意义上既非资产也非负债，但却要根据相关资产或负债划分流动性和非流动性项目。

全面摊配下的递延法产生了一个新问题，即重复出现的项目使资产负债表上递延所得税的余额愈来愈大，这是由于初始确认的递延所得税远远大于其回转额造成的。APB Opinion No. 11 未能解决会计职业界普遍关心的问题。

APB 第 11 号颁布以后，美国会计原则委员会相继公布了一些直接阐述所得税会计的意见、公报和解释。但是由于其规定的方法，在理解和应用上都十分困难，导致了各种不同的解释，从而在实践中产生很大的分歧。而且处理方法运用成本过高，但并未产生更多的利益，即提供会计信息对会计报表阅读者来说没有达到预期的效果，不符合成本效益原则。此外，其过分强调递延税款贷项的重要性，不符合会计原则中的有关概念。

1973年，美国财务会计准则委员会（FASB）取代了美国会计原则委员会，开始着手修订 APB Opinion No. 11。

1981年，“经济复苏税收法案”为进一步鼓励投资，要求公司采用“加速成本恢复系统”，允许最短在三年内注销固定资产的成本，加之递延所得税余额不断增加和 APB Opinion No. 11 缺乏理论依据等问题，各利益集团不断地对 FASB 施加压力。1983年 8 月，FASB 发表了一份“讨论备忘录”：所得税会计相关问题的分析。在此基础上，经过四年多的研究和征求意见，1987年 12 月，FASB 颁布了美国财务会计准则第 96 号（FAS No. 96）[6]。

从 APB Opinion No. 11 到 FAS No. 96（1967—1986 年）的时间里，由于税法

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库