



基于上市公司案例的递延所得税资产确认问题研究

田 娟

摘 要：递延所得税资产的确认与计量直接关系到所得税费用的金额，进而影响到企业的净利润和净资产。我国颁布的所得税会计准则对于递延所得税资产的确认没有提出严格的限制条件，只是规定企业在确认递延所得税资产时，要考虑未来期间应纳税所得额的可能性。这将主要取决于企业管理层的主观判断，极有可能成为企业操纵利润的工具。因此，准则应该细化判断企业未来应纳税所得额的条件并要求企业及时披露该信息，同时还应加强对递延所得税资产审计的指导，制定有利于确认递延所得税资产实现可能性的具体审计方法。

关键词：资产负债表债务法；递延所得税资产；资产负债观

2006 年我国颁布了新的企业会计准则体系，其中《企业会计准则第 18 号——所得税》(CAS18)是我国正式颁布的第一个关于所得税会计核算的准则。该准则规定企业应当采用资产负债表债务法进行所得税核算，在确认递延所得税资产和递延所得税负债的基础上确定当期所得税费用。在 CAS18 中，尤其值得关注的是递延所得税资产。因为，在 CAS18 中虽然首次提出了递延所得税资产的概念，但对于递延所得税资产的确认却并没有提出严格的限制条件，只是规定在债务法中，企业按照可抵扣暂时性差异和能结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减确认递延所得税资产时，要考虑未来期间应纳税所得额的可能性。而未来期间应纳税所得额主要取决于企业管理层对未来经营活动的分析和预测。因此，企业管理层的主观判断将成为递延所得税资产确认的重要依据。在此过程中，企业管理层在确认递延所得税资产时所依赖的盈余预测是否合理，是否存在管理层的利润操纵行为以及企业是否按照准则的相关要求进行合理披露等将是所得税会计研究的重要内容。本文拟以上市公司山东海龙为例，对递延所得税资产的确认问题进行研究。

一、递延所得税资产确认的理论基础

(一) 资产负债观与收入费用观

现代会计在确认和计量收益时有两种观点：一是资产负债观；二是收入费用观。

资产负债观直接从资产和负债的角度来确认与计量企业收益，认为收益是企业期初净资产和期末净资产相比较的结果，只要企业的净资产确实增加了，不管该收益是否实际发生，都应该作为收益予以确认。

收入费用观是指直接根据收入和费用来确认与计量企业收益，认为收益是收入和费用直接配比所得出的结果，只应确认已实现的收益，而不应确认未实现的损益。

相比较收入费用观而言，资产负债观要求采用公允价值计量资产和负债，更为注重交

易的实质。在资产负债观下,首先界定每笔交易发生后对企业资产和负债价值变化的影响。凡是对企业的资产和负债价值造成影响的,不论其是否实际发生了交易,都要进行反映。因此,最终生成的资产负债表反映的是最接近市场情况的资产和负债,在提供企业价值信息方面具有更强的相关性。同时,利润表报告的收益不仅包括本期已经实现的收益,还包括本期未实现的损益,披露的信息将更加全面和透明。现行的国际会计准则和美国会计准则都倡导全面的资产负债观理念。我国财政部于2006年发布的会计准则体系也是以资产负债观为基础的,尤其是所得税会计准则更是集中体现了资产负债观的思想。

（二）资产负债表债务法

所得税会计之所以产生,是因为会计与税收规定之间存在着差异。我国所得税会计准则要求采用资产负债表债务法对所得税进行核算。

所谓资产负债表债务法,是指以资产负债表中各项资产、负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异以及适用的所得税税率为基础,确认、计量递延所得税资产和递延所得税负债,并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

资产负债表债务法在所得税的会计核算方面贯彻了资产、负债的界定,强调必须严格按照资产及负债的定义反映有关交易的所得税影响,较为完整地体现了资产负债观思想。从投资决策的角度而言,资产负债表债务法是站在未来现金流量净增加额的角度,真实体现资产和负债的未来可收回金额,真实公允地反映企业资产和负债未来能为企业带来的实际的现金流,因而其提供的信息具有更充分的决策价值。

从资产负债表角度考虑,资产的账面价值代表的是某项资产在持续持有及最终处置的一定期间内为企业带来未来经济利益的总额,而其计税基础代表的是该期间内按照税法规定就该项资产可以税前扣除的总额。资产的账面价值小于其计税基础的,说明该项资产在未来期间产生的经济利益流入低于按照税法规定允许税前扣除的金额,产生可抵减未来期间应纳税所得额的因素,减少未来期间以应交所得税的方式流出企业的经济利益,因此应确认为一项资产,这项资产在会计上就称为递延所得税资产。反之,一项资产的账面价值大于其计税基础的,两者之间的差额会增加企业与未来期间应纳税所得额,对企业形成经济利益流出的义务,因此应确认为递延所得税负债^①。

由此可见,资产负债表债务法更加注重交易的实质,它首先关注交易的发生引起递延所得税资产或负债的变化,然后再根据其变化来确认、计量本期的所得税费用。计算所得税的公式如下:

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)

二、递延所得税资产确认的一般原则和具体依据

（一）递延所得税资产确认的一般原则

如前所述,资产和负债的账面价值与其计税基础不同会产生差异,这种差异称之为暂时性差异。根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。

所谓可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额的暂时性差异^②。由于该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额,从而减少未来期间的应交所得税,因此,在可抵扣暂时性差异产生当期,应当确认递延所得税资产。可抵扣暂时性差异一般产生于资产(或负债)的账面价值小于(或大于)其计税基础的情况,但对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损(即可抵扣亏损),我国的会计准则规定也应视同可抵扣暂时性差异处理。

进一步分析,由于递延所得税资产的存在是因为可抵扣暂时性差异具有能够减少未来应税利益的

① 财政部会计司编写组:《企业会计准则讲解》,北京人民出版社2007年,第251页。

② 财政部会计司编写组:《企业会计准则讲解》,第259页。

潜在可能性,因此,只有企业在未来能获得足够多的应纳税所得额用以抵消可抵扣暂时性差异时,递延所得税资产所代表的所得税支付额减少的经济利益才会真正流入企业,递延所得税资产也才能真正实现其价值。也就是说,递延所得税资产的实现依赖于企业未来应纳税所得额的可获得性。如果企业在未来不能获得足够多的应纳税所得额,即使本期产生了可抵扣暂时性差异,也不能确认递延所得税资产。对于这一点,CAS18 中明确指出:企业应当以未来期间很可能取得的用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限,确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。这就是递延所得税资产确认的一般原则。

该原则包括两层含义:一是只有当企业估计未来期间能够取得应纳税所得额用以抵扣本期可抵扣暂时性差异时,才能确认本期递延所得税资产。二是如果企业未来期间实现的应纳税所得额小于可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,则只能以未来期间实现的应纳税所得额为限确认本期递延所得税资产。因此,递延所得税资产的确认在很大程度上依赖于企业在未来期间取得的应纳税所得额,依赖于企业未来期间的经营效果。

(二) 递延所得税资产确认的具体依据

如前所述,企业只有在未来期间能够取得足够多的应纳税所得额,才能确认递延所得税资产。但是,如何确定企业未来期间取得的应纳税所得额却需要预测和判断,并没有一个统一的标准。就企业而言,该条件是多元化的。企业可以以自己的计划、预算和战略目标为依据,也可以以行业发展、产业前景甚至国家宏观经济为预期,来证明企业在未来期间能够取得足够的应纳税所得额。在这里,企业管理层的主观判断便具有重要作用。

历史上,递延所得税资产的确认条件也经历了长期而激烈的讨论。例如,美国财务会计准则委员会颁布的美国财务会计准则第 109 号(SFAS109)取代了其之前的美国财务会计准则第 96 号(SFAS96)和会计准则委员会第 11 号意见书(APB11)。原因之一就是为回应理论界和实务界对 SFAS96 和 APB11 过于严格的递延所得税资产确认条件的批评。

SFAS96 号的反对者认为,在确认递延所得税资产时有种种约束条件,只能以现有应纳税暂时性差异在未来发生转回所形成的应纳税所得额和当期及以前两个年度的应付税款和已付税款为限确认递延所得税资产。这样过于保守的递延所得税资产的确认原则会误导投资者。而 APB 第 11 号意见书对递延所得税资产的确认要求被认为是苛刻得几乎无法实行的。按照会计准则委员会第 11 号意见书规定:“除非在对亏损后转期未来纳税利益的实现有无可置疑的把握的非常情况下”^①,否则不得确认递延所得税资产。因此,SFAS109 号在对递延所得税资产的确认条件上有所放宽。SFAS109 号要求公司对所有可抵扣差异和可结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减所形成的递延所得税资产予以确认。然后,要求公司在每一个会计年度依据其对未来应纳税所得额的预测情况提取估值准备^②。

我国 CAS18 在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额时,要求主要考虑企业通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额,如企业通过销售商品、提供劳务等所实现的收入,扣除有关的成本费用等支出后的金额。该部分情况的预测,应当以经企业管理层批准的最近财务预算或预测数据,以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。同时 CAS18 还要求企业在报表附注中披露确认递延所得税资产的依据^③。从以上分析可以看出,虽然各国对递延所得税资产的确认都做了相关规定,但总的来说都只是一些原则上的规定,企业则具有较大的主观决策权。

三、案例分析

从所得税费用的计算公式我们可以发现,本期所得税费用的大小与递延所得税资产和递延所得税

① AICPA. “APB Opinion No. 11, Accounting for Income Taxes,” *American Institute of Certified Public Accountants*, 1967, pp. 14~35.

② FASB. “Statement of Financial Accounting Standards No. 109, Accounting for Income Taxes,” *Financial Accounting Standards Board*, 1992, pp. 76~226.

③ 财政部会计司编写组:《企业会计准则讲解》,第 251~270 页。

负债有关。从递延所得税资产的角度来看,本期递延所得税资产确认的越多,本期所得税费用就越少。反映在利润表上就是可以增加企业的当期净利润。反之亦然。也就是说,尽管企业在本期确认的递延所得税资产对企业的利润没有影响,但却增加了企业的净利润并导致企业净资产的增加。

下面本文以上市公司山东“海龙”为例进行分析说明。山东“海龙”的有关数据来自于巨潮资讯网。

山东“海龙”是一家以生产和销售粘胶纤维、棉浆粕、帘帆布和无纺布为主的纺织类企业。山东“海龙”2010年的年报显示,该企业2010年的利润总额为-468,512,619.79元,净利润为-395,469,014.10元。同时,该年报还显示,企业2010年年末的递延所得税资产为119,550,340.53元,年初的递延所得税资产为36,998,267.48元。由此我们不难发现,山东“海龙”在2010年确认了高达82,552,073.05元的递延所得税资产,而这正是山东“海龙”2010年的净利润之所以高出利润总额的主要原因。进一步查看其年报附注重要项目注释,发现该企业2010年确认的递延所得税资产主要包括坏账准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、递延收益、未弥补亏损和内部交易形成未实现利润。其中,因为未弥补亏损而确认的递延所得税资产金额最大,达到69,777,231.24元,占全年确认的递延所得税资产的85%。

虽然山东“海龙”在确认巨额递延所得税资产后仍然是亏损,但是,这却帮助企业减少了近1/4的亏损,否则企业的亏损将更加严重。企业确认如此多未弥补亏损的依据又是什么呢?按照准则规定,企业在确认与可抵扣亏损相关的递延所得税资产时,应当在会计报表附注中说明可抵扣亏损到期前企业能够产生足够的应纳税所得额的估计基础。但是,仔细查看山东“海龙”的年报附注,却没有找到任何解释和说明。

2011年10月13日,山东“海龙”发布2011年前三季度业绩预亏公告,表示由于公司产品价格在2011年前三季度出现大幅下滑,而原料价格保持高位运行,将导致前三季度出现较大亏损。由此我们不禁要问:既然山东“海龙”2011年的业绩如此不尽如人意,那么山东“海龙”在2010年确认巨额的递延所得税资产到底依据何在呢?其又是以什么作为盈利预测的基础呢?其目的又是如何呢?其中是否存在利润操纵恐怕只有企业管理层自己知道了。

事实上,除了山东“海龙”外,其他企业也存在类似情况。如S*ST百花,2006年仅所得税一项即为该上市公司增加所有者权益1247.37万元,而该公司和ST山东“海龙”一样也是巨亏,那么企业是否有确凿的证据可以证明其在未来期间很可能获得足够的应纳税额用来抵扣这1247.37万元的可抵扣暂时性差异呢?对ST公司而言,差异可转回性是具有高度不确定性的,而这种巨额的影响,公司是如何判断的,我们无法在现有的信息披露中找到答案。

因此,虽然CAS18就递延所得税资产的确认问题进行了规范,但由于规范并不具体而且较难把握,导致还是有部分企业在确认递延所得税资产时具有较大的随意性,并未按照要求确认和披露企业确认递延所得税资产的依据。

四、结论与建议

随着新会计准则对相关会计业务确认和披露的规范越来越严格,企业利用会计准则操纵税前利润的空间越来越小,导致企业有可能利用递延所得税资产来操纵税后净利润。国外很多文献已经证明上市公司有明显的迹象运用递延所得税资产的确认进行盈余管理。例如,Bauman(2000)用财富500强公司作为样本,发现公司利用递延所得税资产估值准备计提进行“洗大澡”的行为^①。Catherine(2003)也指出递延所得税资产估值准备为管理层提供了盈余管理的空间^②。因此应该加强对递延所得税资产确认的进一步规范。

具体来说,会计准则应该减少企业对递延所得税资产的实现可能性进行主观判断的空间,细化判断

①Christine C. Bauman, Mark P. Bauman, ,Robert F. Halsey. “Do Firms Use the Deferred Tax Asset Valuation Allowance to Manage Earnings”, *Working Paper*, 2000.

②Catherine M. Schrand, M. H. Franco Wong. “Earnings Management Using the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets Under SFAS No. 109”, *Contemporary Accounting Research*, 2003, 20, 579~611.

企业未来应纳税所得额的条件并要求企业及时披露。关于这一点,美国 SFAS109 号对何为未来应纳税所得额获取能力给出了正面和负面的证据示例。

SFAS109 给出的未来应纳税所得额获取能力的正面证据有:该公司具有数年盈利的历史;已签署的销售合同能够保证未来能产生足够的应纳税所得额以利用递延所得税资产;该公司拥有的一项或多项资产发生增值,其账面价值超过税基的部分足够大,以至于可以确保所确认的递延所得税资产的实现。

未来应纳税所得额获取能力的负面证据有:该公司以前年度有持续亏损历史;存在可抵扣亏损在税法允许的抵扣期限内没有使用而作废的历史;公司面临重大不确定事件,有可能使公司的未来经营遭受严重打击;预期未来年度该公司会发生亏损^①。

此外,还应加强对递延所得税资产审计的指导,制定有利于确认递延所得税资产实现可能性的具体审计方法,从外部监督的角度约束企业科学、合理地确认递延所得税资产。

例如,日本注册会计师协会审计委员会发布的《关于判断递延所得税资产实现可能性的审计办法》在判断未来期间取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的可能性时,将企业分成以下五个类别,并对每个类别分别指出了具体的审计措施:一是每个会计期末都能实现足够超过现有可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的企业;二是业绩比较稳定,但会计期末不能实现足够超过现有可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的企业;三是业绩不稳定,且会计期末不能实现足够超过现有可抵扣暂时性差异的应纳税所得额的企业;四是存在重大亏损的企业;五是曾在过去几个会计期里连续出现重大亏损的企业。由于这个审计办法对递延所得税资产的确认和计量的管理产生了积极效果,已成为日本会计准则的重要组成部分^②。

-
- 作者简介:田 娟,武汉大学经济与管理学院讲师,管理学博士;湖北 武汉 430072。
 - 基金项目:湖北省教育厅人文社会科学研究项目(2011jyte125);武汉大学自主科研项目(人文社会科学)研究成果(20110355)
 - 责任编辑:于华东



①FASB, 1992, "Statement of Financial Accounting Standards No. 109, Accounting for Income Taxes", *Financial Accounting Standards Board*, 76~226.

②大沼宏:《通过递延所得税资产进行利润操纵的可能性》,载《企业会计》2004 年第 4 期,第 42~48 页。