

我国新旧所得税会计准则的比较研究

周建龙

(铜陵学院, 安徽 铜陵 244000)

摘要:2006年2月15日,财政部发布了39项会计准则,并将于2007年1月1日起率先在上市公司执行。本文以《企业会计准则第18号——所得税》为例,对比分析了我国新旧所得税会计准则在制定准则所依据的基础观念、所得税会计差异的分类、所得税会计方法、财务报表列报与披露等方面的主要变化,分析了产生差异的原因,并对新准则的相对优势进行了简要评价。

关键词:所得税会计;暂时性差异;时间性差异;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

一、我国所得税会计制度的变迁

在所得税会计准则颁布以前,我国所得税会计核算方法,大体可分为两个阶段。1994年以前,按当时的《工业企业会计制度》规定:月份终了,企业计算出当月应缴纳的所得税,借记“利润分配——应交所得税”科目,贷记“应交税金”科目。也就是说将企业的所得税负担作为利润分配的一个内容而不是作为一项费用来反映。这种核算方法在理论上被称之为所得税的收益分配论。收益分配论以“企业主体理论”为依据。

1994年6月29日财政部发布了《企业所得税会计处理的暂行规定》(以下简称暂行规定)。这一规定关于所得税的会计处理问题可归纳为以下几点:(1)将所得税确认为一项费用。在会计科目表中专门设置了“所得税”会计科目,将其归入损益类,所得税作为一项费用列示在损益表中。(2)承认会计收益与应税收益的差异,在确定应税收益时,按照税法的规定对会计收益进行调整,对时间性差异可以进行跨期摊配。(3)对所得税会计核算,可以采用“应付税款法”或“纳税影响会计法”,企业采用纳税影响会计法时,一般应按“递延法”进行账务处理;根据本企业具体情况,企业也可以采用“债务法”进行账务处理。《暂行规定》从业主权益理论出发,将所得税费用化,使我国所得税会计开始与国际会计惯

例接轨。1998年财政部发布的《股份有限公司会计制度》和2001年颁布的《企业会计制度》(以下总称旧制度)中关于企业所得税会计处理的规定,与《暂行规定》基本一致。

2006年2月15日,财政部发布了《企业会计准则第18号——所得税》。新所得税准则与以《暂行规定》为代表的旧制度相比无论在制定准则所依据的基础观念,还是所得税会计差异的分类、所得税会计方法、财务报表列报与披露等方面都存在着重大差异。

二、新所得税准则与旧制度之间的差异分析

(一)制定准则所依据的基础观念不同

为保证会计准则体系的逻辑一贯性,一国特定时期会计准则的制定,都要遵循一定的概念基础、以特定的会计理念为指导。在会计准则制定过程中,存在着两种不同的理念(或称准则建立的基石)——资产负债观和收入费用观。

资产负债观和收入费用观原本是计量企业收益的两种不同理论。资产负债观基于资产和负债的变动来计量收益,因此只有当资产的价值增加或是负债的价值减少时才会产生收益;而收入费用观则通过收入与费用的直接配比来计量企业收益,按照收入费用观,会计上通常是在产生收益后再计量资产

收稿日期:2006-07-08

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:会计理论。

的增加或是负债的减少。换言之,按照资产负债表观,企业的收益是当期净资产的净增加额(不包括业主投资或派给业主款造成的净资产变动),用公式表示:收益=期末净资产-期初净资产-业主投资或派给业主款,收益的确定不需要考虑实现问题;收入费用观则直接确认已实现的每笔收入和费用,进而根据配比原则确定收益,用公式表示:收益=收入-费用,然后再将之分摊计入到相应的资产和负债中去。人们将之引申到会计准则制定中,资产负债观即是指准则制定者在为某类交易制定会计准则时,总是首先定义并规范由该类交易产生的相关资产和负债或其对相关资产和负债造成影响的确认和计量,然后再根据所定义的资产和负债的变化来确认收益。相反,收入费用观则要求准则制定者在制定准则时,关注收益表要素的定义,把收益的确认和计量作为准则规范的首要内容,资产和负债的定义、确认和计量成为收益确定的副产品。

与收入费用观相比,资产负债观更为注重交易和事项的实质,要求首先界定每笔交易或事项发生后对企业资产和负债变化的影响,确保了企业各时点上的资产和负债存量的真实准确,从源头上厘清该交易或事项对企业财务和经营状况产生的影响及后果,为确定某一期间流量概念的收入和费用提供了可靠的基础,提供的收益总额信息相关性强。

我国新颁布的所得税会计准则,秉持资产负债表观,以暂时性差异取代时间性差异,采用资产负债表债务法,首先确认递延所得税资产和负债,进而由其变动来确定当期所得税费用,认为只要资产和负债的会计核算符合真实公允原则,所得税费用会计信息自然真实可靠。这与目前我国企业中较多采用的应付税款法和递延法大不相同,也不同于我国部分企业采用的债务法(确切地讲是收益表债务法)。无论递延法还是收益表债务法,所得税费用的会计处理都是依照收入费用观,从时间性差异出发,将时间性差异对未来所得税的影响视作对本期所得税费用的调整,往往产生大量不符合资产和负债定义的递延税款借项和贷项。“递延税款”项目更多地扮演了起平衡作用的余额项目的角色,而非传统意义上的会计要素。新的所得税准则规定只能采用资产负债表债务法,体现了其站在未来现金流量净增加额的角度,遵照资产负债观,旨在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。

(二) 所得税会计差异的分类不同

所得税计算的应纳税所得额是以税法为依据,而会计利润要依据会计准则计算。由于税法和会计准则不同,将会导致应纳税所得额和会计利润不一致,二者之间的差异就是所得税会计差异。旧制度基于收入费用观,将差异分为永久性差异和时间性差异两种。而新准则则是基于资产负债观,以暂时性差异的概念取代了时间性差异。

那么暂时性差异和时间性差异有何区别呢?

根据《企业会计准则第18号——所得税》,暂时性差异是指一项资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额,随时间推移将会消除。该项差异在以后年度资产收回或负债清偿时,会产生应税利润或可抵扣金额。计税基础是一项资产和负债在计税时归属于该资产和负债的金额。暂时性差异可以分成时间性差异和其他暂时性差异两类。

时间性差异是指在一个会计期间产生而在以后一个或多个期间转回的应税利润和会计利润之间的差额。其成因是由于会计标准和税法对收入、利得、费用和损失的确认时间不一致造成的。

其他暂时性差异是除了时间性差异之外,其他因税法和会计准则不同导致的资产和负债的计税基础与账面价值不同而形成的计税差异。如:资产被重估,但计税时不做相应的调整;企业合并产生的商誉或负商誉;初始确认时资产负债的计税基础不同于其初始账面价值;对子公司、分支机构和联营企业的投资或在合营企业中的账面价值与投资或权益的计税基础不同等。

由此可见,在暂时性差异和时间性差异的关系上,暂时性差异的确认方法是以资产负债表上的一项资产或负债的账面金额与其税基之间的差额来确认,强调的是差异的内容;时间性差异的确认方法是采用税前会计利润与应税利润之间的差额来确认,注重的是差异的形成与差异的转回。由于暂时性差异强调的是一项资产或负债的税基与资产负债表的账面金额之间的差异,这就包括了因收入或费用项目在税法与会计上归属于不同期间而产生的资产(负债)税基与账面价值之差和非上述原因导致的税基与账面价值之差。前者就是时间性差异。结果,所有时间性差异都是暂时性差异,但有些暂时性差异则不是时间性差异。

所得税会计差异的分类不同与旧制度采用的所得税会计方法是损益表债务法,而新准则采用的是资产负债表债务法有关。

(三) 所得税会计方法不同

在所得税会计处理方法上,旧制度允许选用应付税款法或纳税影响会计法。选用纳税影响会计法时,建议采用递延法,有条件的企业也可以采用债务法(损益表债务法)。新准则则要求企业一律采用资产负债表债务法核算递延所得税。下面我们主要对损益表债务法与资产负债表债务法进行对比分析。

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. 两种方法的主要区别:(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。(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。(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。(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。

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。

(四) 亏损弥补的所得税会计处理不同

企业如果发生经营亏损,一般情况下国家为了鼓励其发展,会给予一定的税收优惠。我国现行税法允许企业亏损向后递延弥补五年。旧制度关于所得税处理规定中对可结转后期的尚可抵扣的亏损,在亏损弥补当期不确认所得税利益。

新准则要求企业对能够结转后期的尚可抵扣的亏损,应当以很可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损的未来应税利润为限,确认递延所得税资产。一般称之为当期确认法,即后转抵减所得税的利益在亏损当年确认。

产生这一差异的原因是由于新准则采用的是资产负债表债务法。在该方法下,除有限的特例外,要求企业确认所有符合条件的递延所得税资产和递延所得税负债。

(五) 在减值确认与计量上不同

旧制度没有对递延税款借项计提减值准备。新准则规定,企业应该在资产负债表日对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产利益,应当减记递延所得税资产的账面价值。在很可能获得足够的应纳税所得额时,减记的金额应当转回。

产生这一差异的原因是由于新准则采用的是资产负债观。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,资产负债表的逻辑

合理性受到重视,资产负债的质量自然成为准则的中心内容,不允许不符合资产负债定义的任何项目列入资产负债表。因此当递延所得税资产将来为企业带来经济利益的能力下降时,为其计提减值准备就是必须的。

(六) 财务报表列报与披露不同

旧制度要求企业在负债类科目中设置“递延税款”科目,核算企业由于时间性差异造成的税前会计利润与纳税所得之间的差异所产生的影响纳税的金额以及以后各期转销的数额。在资产负债表中的资产方增设“递延税项——递延税款借项”项目,以反映企业尚未转销的递延税款的借方余额;在负债方增设“递延税项——递延税款贷项”项目,以反映企业尚未转销的递延税款的贷方余额;并应在利润表中的“利润总额”项目下设置“减:所得税”项目,以反映企业本期所得税费用。

新准则规定企业应在资产类科目中设置“递延所得税资产”科目,核算企业由于可抵扣暂时性差异确认的递延所得税资产、及按能够结转后期的尚可抵扣的亏损和税款抵减的未来应税利润确认的递延所得税资产;在负债类科目中设置“递延所得税负债”科目,核算企业由于应税暂时性差异确认的递延所得税负债。递延所得税资产和递延所得税负债应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示。所得税费用应当在利润表中单独列示。同时企业应当在附注中披露与所得税有关的下列信息:(1)所得税费用(收益)的主要组成部分。(2)对所得税费用(收益)与会计利润之间的关系的说明。(3)未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额(如果存在到期日,还应披露到期日)。(4)对每一类暂时性差异和可抵扣亏损,在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额,确认递延所得税资产的依据。(5)未确认递延所得税负债的,与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

旧制度采用“递延税款”概念,其借方余额和贷方余额分别代表预付税款和应付税款,但在资产负债表上却作为一个独立项目反映。这就混淆了资产与负债的内涵。资产与负债在数值上可以抵消后反映,但从会计意义上讲抵消后反映不恰当,因为抵消后递延税款无法完全真实反映企业的财务状况,不利于企业利用资产负债表对企业财务状况的评价。而新准则则采用“递延所得税资产”和“递延所得税

负债”概念,将“递延税款”的含义大大扩展,并且更具有现实意义。在资产负债表中,所得税资产和所得税负债应与其他资产和负债合并列报,并且递延所得税资产和负债也应与当期所得税资产和负债区别开来。这种处理方法可以清晰反映企业的财务状况,更有利于企业的正确决策。

此外,旧制度只对所得税的报表列报进行了规定,而对所得税的表外披露则未作要求。相对而言,新准则披露的企业所得税信息更加充分、完整。

三、对新所得税准则的评价

在国际上,会计经历了其重心从资产负债观,到收入费用观,再到资产负债观的转换过程。2003年,美国证券交易委员会(SEC)提出了关于“对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究”的研究报告。该研究报告通过比较后指出:“我们认为:在制定准则,特别是在确立目标导向的体系时,采用收入费用观是不恰当的。……历史的经验表明:资产负债观为经济实质提供了最有力的概念描述,从而成为准则制定过程中最合适的基础”;在所得税会计处理方法上,也经历了从应付税款法、递延法、损益表债务法,到目前的资产负债表债务法的发展过程。美国财务会计准则委员会(FASB)早在1987年发布的96号财务会计准则公告(SFA96)中就建议采用资产负债表债务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;1996年修订的国际会计准则第12号,也由原来要求企业采用递延法或损益表债务法改为禁止采用递延法,要求采用资产负债表债务法。由此看来,无论从制定准则所依据的基础观念,还是所得税的会计方法,我国所得税准则都顺应了所得税会计发展的国际趋势,与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同。然而,从会计实务的角度看,新准则与旧制度相比,所得税的会计核算程序更加复杂,理解的难度无疑也大大增加了。

参考文献

- (1) 财政部. 企业所得税会计处理的暂行规定[S]. 财会字[1994]25号.
- (2) 财政部. 企业会计准则2006[M]. 北京:经济科学出版社, 2006.
- (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) 盖地. 税务会计研究[M]. 北京:中国金融出版社, 2005.
- (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).

Comparative Research on Chinese New and Old Income Tax Accounting Standards

ZHOU Jian-long

(Tongling College, Tongling Anhui 244000, China)

Abstract : On February 15 in 2005, the Ministry of Finance promulgated 39 items Accounting Standards for Business Enterprises, and will lead off to carry out in the listed company on January 1 in 2007. This article takes Accounting Standard for Business Enterprises No. 18th - Income Tax as an example, comparative analyzed the main variety of Chinese New and Old Income Tax Accounting on such as basis conception on which the Accounting Standards constitute, the classification of income tax accounting difference, income tax accounting method, filling and disclosure of the financial reports. Then the article analyzed the reason of income tax accounting difference. at last, the author appraises the comparative advantage of the New Accounting Standards for Business Enterprises summarily.

Key words : income tax accounting; temporary difference; permanent difference; income statement-obligation method; balance sheet-obligation method.

(上接第 57 页)

是有限的,需要更高一级政府的支持(如搞好区域性交通建设),需要切实提高企业集群区的生活和工作条件,能够真正把人才吸引、稳定到这些地区。对中西部农村地区来讲,地方政府在构建企业集群发展的平台——工业园时,也应注意选择合适的布局空间,减轻因地理位置不当对企业集群发展带来的长

期后续消极影响。

参考文献

- [1] 蔡竹青. 电缆织就新天地——无为“高沟现象”透视[N]. 安徽日报, 2004-05-25(4).
- [2] Trigilia C. The Political Bases of Diffuse Industrialization[J]. Studies of Mgt. & Org., 1991, 21(1):38~52.
- [3] 李新春. 企业家协调与企业集群[J]. 南开管理评论, 2002(3):43-55.

On the Development of Cable Industrial Cluster in Gao-gou

LI Yi-liang

(Economic and Management Dept., Anqing Teachers College, Anqing Anhui 246011, China)

Abstract : The cable industrial cluster in Gao-Gou is a shining example for the industrial clusters in other rural areas to learn from. Its success is attributed to the accumulation of local pioneering spirit, the construction of modern enterprise system, the promotion of technical innovation, the building of competitive and cooperative relations among enterprises and the supportment of local government. For its further development, the problems such as poor transport, difficulties in raising capital, lack of talented people and etc should be resolved.

Key words : Gao-gou; industrial cluster; cable industry

(上接第 118 页)

参考文献

- [1] 王名. 中国非政府公共部门——清华发展研究报告 2003 [M]. 清华大学出版社, 2004:22-27.
- [2] 孙立平等. 动员与参与——第三部门募捐机制个案研究 [M]. 浙江人民出版社, 1999:20-30.
- [3] 基金会管理条例[S]. 中华人民共和国国务院令 400 号, 2004-03-19.

The Study of Reputation of Public-raising Foundations in Donation

LI Xia

(Anhui University of Finance and Economic, Bengbu Anhui 233030, China)

Abstract : Today the nonprofit organizations are facing a very serious trouble of lack of funds in China. As one of this kind of organizations the public-raising foundations raise funds on voluntary donation from all fields, and they survive on enough funds. The good reputation plays an important role in gaining funds. As a result we should make effective measures to improve their reputation in order to raise more funds.

Key words : public-raising foundations; reputation; donation