

## 浅析企业会计准则第18号—所得税

文/孙万欣

我国所得税会计的发展是从1994年财政部发布的《企业所得税会计处理的暂行规定》中,规定所得税作为费用处理,同时规定所得税会计的处理方法,就是允许企业在“应付税款法”和“纳税影响法”之间进行选择。随后的《企业会计准则——所得税会计(征求意见稿)》(1995)及《企业会计制度》(2001)的规定关于企业所得税会计的处理基本沿用了1994年的规定。但是所有的规定都没有明确指出企业在何种情况下应该选择应付税款法或纳税影响会计法,故我国大部分企业为了方便计算税金都选用应付税款法。直到2006年财政部发布了新的39项企业会计准则,其中《企业会计准则第18号—所得税》中明确规定只能采用资产负债表债务法,并要求从2007年1月1日起在上市公司规范范围内实施。总之,新准则的颁布是我国所得税会计的一个转折点,它屏弃了旧准则的不足,同时更加与国际所得税会计接轨。

### 一、新旧所得税会计准则的比较

#### (一) 差异的分类

旧准则把会计和税法产生差异的不同分为:永久性差异和时间性差异。永久性差异相对于时间性差异存在一定的不足,不能正确反映所得税额。

针对旧准则永久性差异存在的问题,新准则屏弃了永久性差异,并对时间性差异进行补充,把财务会计和税法的差异都归于暂时性差异。暂时性差异是指资产或负债的帐面价值与其计税基础之间的差额,该差额随时间推移将会消除被抵扣,且包括不是时间性差异的内容。如:(1)某些资产或负债的账面余额不同于其初始确认的计税基础;(2)资产评估产生的资产增值或减值,会计予以确认,但计税不做调整;(3)企业合并时按购入的可辨认资产、负债的公允价值入账,而税法按其账面价值计税;(4)报告货币是功能货币,国外业务产生的纳税影响汇兑损益,造成国外计税基础与账面价值间的差异。同时新准则对差异的阐释内涵更丰富,新准则把暂时性差异又分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,且规定暂时性差异不涉及政府补助的确认和计量,但因政府补助产生的所得税影响,应按此进行确认和计量。应纳税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,将导致产生应税金额的暂时性差异,它的产生是由于资产帐面价值大于计税基础或负债的帐面价值小于其计税基础;可抵扣暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿债务期间的应纳税所得额时,在导致产生可抵扣金额的暂时性差异,它的产生是由于资产的帐面价值小于其计税基础或负债的帐面价值大于其计税基础。

#### (二) 会计处理方法

旧准则中规定,企业可以根据会计核算的具体情况选用应付税款法,或纳税影响会计法。应付税款法是将本期税前会计利润与应税所得额之间产生的差异均在当期确认所得税费用。具体计算时,首先确认税前会计利润、时间性差异和永久性差异,再把税前会计利润加减时间性差异和永久性差异便可得到应税所得额,把应税所得额与适用的所得税税率乘积计算出本期的应交所得税,也就是本期从净利润中扣除的所得税费用。纳税影响会计法是将本期由于时间性差异产生的所得税影响金额,递延和分配到以后各期。具体计算时,也是先按应付税款法相同的步骤计算出应交所得税,不同的是所得税费用的计算。计算所得税费用是在本期应交所得税的基础上再加减时间性差异对本期所得税影响金额。由此可知对于应付税款法不考虑时间性差异对所得税费用的影响,使会计的独立性无法得以体现,同时不能体现权责发生制原则与配比原则的会计影响,不能反映所得税费用的真实性质,影响企业收益的合理性。对于纳税影响会计法虽然注重了时间性差异,可以计算当期的影响,但不能直接反映对未来的影响,不能处理非时间性差异的暂时性差异。同时不同的处理方法不利于企业间进行比较。

故新准则规定所有企业统一采用资产负债表债务法,加强了各企业之间的会计信息可比度,体现了会计要素的理论要求。同时注重暂时性差异,能直接反映其对未来的影响。资产负债表债务法是指根据资产的计税基础或负债的计税基础与税法计税产生的差异递延或分配到以后各期,同时根据具体的情况分为递延所得税资产和递延所得税负债。

#### (三) 列报和披露

在列报与附注披露方面,旧准则未规定对递延所得税进行列报与披露,且其它方面披露的比较简单。但是新准则明确规定递延所得税资产和递延所得税负债应分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示。而所得税费用应当在利润表中单独列示。企业应该在会计报告附注中披露与所得税有关的下列信息:所得税费用的主要组成部分,所得税费用与会计利润关系的说明,未确

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，还应该披露到期日）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和递延所得税负债金额，确认递延所得税资产的依据，未确认递延所得税负债的，与子公司联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。这些都体现了新准则比旧准则具有的谨慎性与优越性，故它的提出是有意义的。

## 二、对新所得税会计准则不足的思考

我国新所得税会计准则的提出弥补了我国的所得税制度的一些空白，而且新准则的许多规定都与国际准则趋同，这说明我国的所得税会计准则正趋于国际化。但新准则的颁布带来了会计处理复杂性加大，增加了会计处理的成本。因为在我国基本上大多企业采用的是应付税款法，对纳税影响会计法中的债务法运用不多，再加上现在要求采用资产负债表债务法，这对大部分的企业会计是从未接触过的，所以适应起来有一定难度。具体有如下方面需要改进：

### （一）差异分类

新准则相对于旧准则在差异处理上有所改进，更加全面、具体，但也存在一定的漏洞。虽然暂时性差异不但包括了所有的时间性差异的内容，还包括了其他原因导致的计税基础与账面价值不同而产生的非时间性差异。如：资产被重估；企业合并时产生的商誉或负商誉；对子公司、分支机构和联营企业的投资或联营企业中的权益等方面产生的差异。但其并不能全面反映所得税法与会计准则之间的差异，有些差异是其无法反映的，如由于税法和会计准则计算口径不同而存在的一些差异（业务招待费、公益救济性捐等）。此外，企业债务重组而获得的收益，会计准则要求直接增加所有者权益，而所得税法要求列入收入总额缴纳所得税；税法中规定对新产品、新技术、新工艺的研究开发费用实行加计扣除的鼓励政策，新准则对此并未做出明确规定。对此我觉得我们可以借鉴美国所得税会计的处理方法来进行对暂时性差异改进，把每次遇到未规定的具体情况列举出来，作为补充条款放入新准则中，这样就可以避免重蹈覆辙。

### （二）会计处理方法

新准则相对旧准则在所得税会计处理方法方面采用了资产负债表债务法有较为明显的优越性。它更符合权责发生制原则和配比原则，同时较之递延法、损益表债务法，资产负债表债务法对“递延税款”的定义更符合资产和负债的标准，递延所得税负债或资产能更好地表示企业未来应付（应收）的债务或资产，从而使资产负债表能更为真实准确地反映企业某一时点的财务状况，提高会计信息的质量和有用性。但如果直接过渡，并且在各类企业直接推行，条件尚不成熟，需要有一个适应过程。

首先虽然大企业具备实施新准则的条件，但目前对我国大企业来说，他们选择所得税会计的方法是从有利避税及使用简单，减少不必要的成本出发的。现在要求他们改变所得税会计的方法，对其来说根本不符合效益原则。而且由于我国少数企业存在会计行为直接受制于经营者个人得利益偏好，会计不再为投资者、债权人等提供可观的财务状况和经营成果的信息系统，而成为经营者直接操纵和反映的工具。指使、授权会计机构、会计人员做假帐，伪造会计凭证，办理违法会计事项等现象普遍存在。所以这样的环境下，要求实行新的处理方法有一定的困难。我想在这方面我们需要加强国家的监督作用，同时也要发挥内部控制和外部审计，同时完善公司治理结构，鼓励它们选择采用资产负债表债务法来进行。

其次，大小企业对会计信息的要求高低程度不同。大中企业信息使用者对所得税会计信息的要求比较高，上市公司更是如此，小企业会计信息使用者对会计信息要求较低。因此，从短期来看，不同企业对所得税会计处理方法的选择会有所不同，即出现了我国两种会计处理方法的局面。但从长期来看，为了更好的减少中小企业的差距，所得税会计处理方法的选择肯定会趋向相同，即新准则要求采用统一的会计处理方法。由于小企业自身存在会计核算制度不健全，采用资产负债表债务法在一定程度上对小企业实施比较困难，故我们需要联合大企业帮助其进行转轨。

最后，会计人员的业务水平对所得税会计处理方法选择和推行也具有重要影响。选择和推行资产负债表债务法对会计人员要求相当高，尤其是在职业判断和信息披露等方面。新会计处理方法的推行要求会计人员对以前比较熟悉的一套会计处理从会计重心到计税差异、会计处理方法等都要从根本上重新认识，会计人员难以在较短的时间内适应这种剧烈变化。尤其是在目前我国高学历、高职称的会计人员比例较低，对所得税会计方法的理解和掌握很不熟练的情况下，直接推行就更为困难。所以我觉得应该把试用的时间再延长一点，以便有个很好的过渡期。

### （三）列报和披露

新准则所得税会计只是规定了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，但未明确是否可以相互抵销列示，所得税费用应当在利润表中单独列示。与美国及国际会计准则相比，可知我国对递延税款及所得税费用在财务报表上的列示要求相对较低，披露过于简单、笼统。我觉得我们应该在这方面要求的更加详细、全面，这样才能更好避免舞弊现象。

### （四）运行模式

新准则的颁布在一定程度上拉近了与国际会计间的距离，但是相对美英等国所得税会计与财

务会计相分离的会计模式，我国所得税会计却仍依附在财务会计中。这样做即不利于财务会计的发展，也不能保证税法的严肃性。如能建立独立的所得税会计，有利我国财务会计的规范化，使其不受税法的制约，缩小与国际会计准则的差异，提供真实，公允的会计信息。同时有利保证税法的科学性和严肃性，有利企业纳税申报和纳税筹划。但按目前我国会计核算水平，还不具备美英的会计模式。故我认为在一定时期内，我们可以采取过度的形式，即建立起企业所得税会计制度，又不完全割断与企业财务会计的联系，等到我国经济发展到一定程度，两者再完全分离（作者单位：景德镇陶瓷学院工商学院）

#### 相关链接

[事业单位国库集中支付制度的问题探讨](#)  
[提升河北省财政竞争力的对策](#)  
[浅谈税务行政权力的制约](#)  
[浅析企业增值税税收筹划](#)  
[浅析企业会计准则第18号—所得税](#)  
[区县财政负债风险模糊评估模型](#)  
[现行地方财政体制下我国乡镇财政运行困难的原因分析](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心