

企业所得税会计两种差异方法的比较研究

<http://www.criifs.org.cn> 2006年3月2日 张亚林

(摘 要:概述了财务会计与税收会计之间出现差异的原因,由此产生了时间性差异与永久性差异,主要研究比较了所得税会计中两种差异的处理方法,即应付税款法与纳税影响会计法的区别,以及纳税影响会计法中递延法与债务法的比较,最后讨论了我国所得税会计的现状与发展。

为确认、量、记录应税税源、税基的税收会计也就应运而生。由于国家规定的企业会计制度与税收法规在确认和计量收入、费用、损失时遵守不同的原则,从而导致企业按企业会计制度记算出的应纳税所得额与按税收法规计算出的应纳税所得额产生了差异,即时间性差异与永久性差异,国家税务机关必将运用政权的力量,要求企业会计核算的过程和结果,按照税法及税收会计的要求,进行必要的调整。下面就差异产生的原因及具体的会计处理方法进行阐述。

一、财务会计与税收会计产生差异的原因

(一) 会计主体不同

财务会计核算的主体是企业,而税收会计核算的主体是征收机关。企业作为纳税人,既要履行合理的纳税义务,又要维护自身的权益;征税机关作为国家的权利机关,则要依法征税,保证国家的税收收入。

(二) 主体核算的原则不同

第一,财务会计的核算主要是遵循国家的企业会计制度,正确的计量和确认企业的收入、费用及损失,为企业的股东、企业外的潜在投资者、债权人和管理当局提供真实有用的,能反映企业财务状况和经营成果的会计信息。不同的会计信息使用者从不同的角度来使用会计信息以达到各自的目的。对于企业的股东、潜在投资者、管理当局来说,他们所需要的则是在将来的企业经营活动中进行决策必要的信息,做到收入与费用的合理配比,最终实现股东权益最大化;而对于企业的债权人而言,则是为了更好地了解企业的偿债能力,分析其应收账款的可收回性或通过对该企业进行投资来抵免企业债务等经济活动的可行性。

第二,税收会计核算则是按现行税法和缴纳办法计算企业的应纳税额,以征税为目的,准确核定税源、税基,挖掘企业所有的收入,在税收法规内严格限制可扣除的成本、费用,从而实现应税税源和税基的最大化,依据经济合理、公平税负的原则,保证税款的及时、足额上交,达到调节国家经济、公平社会分配的目的。

(三) 核算依据不同

在收入和费用的确认原则上,财务会计遵循权责发生制原则,达到收入与费用的合理配比;税收会计既遵循权责发生制,又遵循收付实现制,或采用权责发生制与收付实现制相结合的混合制。财务会计主要是遵循企业会计制度,对于相同的经济内容在会计制度允许的范围内可选择不同的方法;而税收会计主要是依据税法对企业的收入、费用及利润进行计量和确认,在核算方法的选择上带有较浓的强制性和统一性。

(四) 对象不同

财务会计核算和监督的对象是反映企业整个生产经营过程及结果的资金运动过程;税收会计核算和监督的对象只是与企业纳税活动相关的资金运动。

二、形成永久性差异与时间性差异的原因

由于财务会计与税收会计在会计主体、核算原则、依据及核算对象上的差异,使得企业按企业会计制度规定计算的税前会计利润与按税法规定计算的应纳税所得额之间产生差异。按其产生的原因和性质划分,这些差异可分为永久性差异和时间性差异两类。

(一) 永久性差异

永久性差异就是指“某一会计期间内,由于会计制度和税收在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的税前会计利润与应税所得额之间的差异。”这种差异的特点在于它在本期发生,不会在以后各期转回。永久性差异主要是由于税收会计与财务会计在计算口径上的要求不同产生税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。企业在计算应纳税所得额时,应调整所产生的永久性差异,按现行税率计算出应交所得税额作为当期所得税费用。一类是作为税前会计利润的收益和可在税前会计利润扣除的费用或损失,但不作为计算应税所得的收益和不能在应税所得前扣除的费用或

损失;另一类是不作为税前会计利润的收益和不能在税前会计利润中扣除的费用或损失,但在计算应税所得时作为收益和可以在应税所得前扣除的费用或损失。由此产生两种结果:税前会计利润大于应税所得,由此产生的永久性差异不需要交所得税,在计算应税所得时,从税前会计利润中扣除永久性差异,将税前会计利润调整为应税所得;税前会计利润小于应税所得,由此产生的结果是永久性差异需要交纳所得税,永久性差异产生的应交所得税应在当期确认所得税费用。

(二) 时间性差异

时间性差异是指“税法与企业会计制度在确认收益、费用或损失时的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额的差异。”这种差异的特点在于差异在某一会计期间产生,但可以在以后一期或若干期内转回。产生时间性差异的主要原因为税收会计与财务会计在计算时期上要求不同而产生税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。

永久性差异与时间性差异是征收机关严格根据税法的规定,在对企业财务会计核算的收入、成本费用及税前会计利润进行纳税调整时强制要求企业采用的差异调整方法。也是目前我国所得税会计中可以用来调整的两种差异。

总之,在不存在任何一种差异的情况下,财务会计与税收会计最终计算的结果都是不精确的。因

此,企业只有熟练区分永久性差异与时间性差异,并严格按照税法规定进行调整,企业才能实现利润最大化,征税机关也才能实现税源、税基最大化。这同时也体现了企业将税前利润调整为应纳税所得额的必然性与强制性。

三、时间性差异与永久性差异的会计处理方法

时间性差异与永久性差异由于产生差异的原因不同,采用的会计处理方法也不同。在会计核算中有两种方法可以采用,即应付税款法和纳税影响会计法。

(一) 应付税款法

应付税款法是指“企业不确定时间性差异对所得税的影响金额,按照当期计算的应交所得税确认为当期所得税费用的方法。”在这种方法下,本期所得税费用等于本期应交的所得税。由于永久性差异在以后各期都不能转回,所以应在税前会计利润与应纳税所得额产生差异时,对本期的税前会计利润进行调整,调整为应纳税所得额,计算应交所得税额。如按照我国税法规定,企业实际支付给职工的工资可以全部计入成本费用,但同时又给企业核定一个计税工资总额,即无论企业实际支出多少工资,都可计入成本费用,但在计算应税所得时只能按不超过计税工资总额的金额从应税所得中扣除,在这种情况下,按计税工资总额计算的应纳税所得额和按实际发放的工资总额计算的税前会

计利润之间必然产生一个差额。如:企业采用的会计折旧方法与税法规定不一致时,可能产生税前会计利润与应税所得不一致。这个差额就是由时间性差异造成的,对于时间性差异也和永久性差异一样,把税前会计利润调整为应纳税所得额后再计算应交所得税额。应付税款法一般适用于永久性差异,也是我国目前绝大部分企业采用的方法。应付税款法虽说核算方法比较简单,不需要确认时间性差异对所得税的影响金额,但不符合配比原则。

(二) 纳税影响会计法

纳税影响会计法是指“企业确认时间性差异对所得税的影响金额,按照当期应交所得税和时间性差异对所得税影响金额的合计,确认为当期所得税费用的方法。”在这种方法下,在本期由于时间性差异而产生的影响纳税的金额要保留到这一差异发生相反变化的期间才可以转销。在纳税影响会计法下,时间性差异对所得税费用的影响反映在“递延税款”中,通过该账户企业可清楚了解到本期由于时间性差异影响纳税的金额以及以后各期准予转销的数额,调整企业税前会计利润与应纳税所得额之间的差异,计算出准确的应交所得税额。纳税影响会计法一般适用于时间性差异。纳税影响会计法确认的所得税费用与当期税前会计利润相联系,能真实反映企业的净利润,更符合配比原则。纳税影响会计法可以分两种情况来具体说明:

11 税率不变情况下的纳税影响会计法

指在时间性差异发生和转回的期间内,所得税税率保持不便,直接将发生的时间性差异在各期内分摊。在税率不变情况下的纳税影响会计法核算相对简单,企业需要在税前会计利润的基础上增加或减少时间性差异,将其调整为应纳税所得额,按照规定的税率计算出应交所得税金额。然而,纳税影响会计法不同点在于通过“递延税款”账户来核算影响纳税的金额,因此,还要用所产生的时间性差异与税率的乘积计算出“递延税款”账户的金额。

指在时间性差异发生和转回的期间内,所得税税率发生变动时,会计处理不仅应将发生的时间性差异在各期内分摊,而且应考虑发生期间的时间性差异如何分摊的问题。由于在税率变动情况下会计处理比较复杂,有两种方法可以采用,

四、我国所得税会计的现状与发展

在我国,所得税会计已经有了一整套的理论和方法,但目前尚未制定专门的所得税会计准则。我国的所得税会计处理方法主要体现在,《企业会计制度2001》和2004年4月颁布的《小企业会计制度》中。这两个制度分别规定,企业可以选择采用应付税款法和纳税影响会计法处理所得税问题,小企业要求采用应付税款法核算所得税。纳税影响会计法在我国又可以分为递延法和损益表负债法。

引用《税务会计研究》对60家沪市进行的统计资料,结果发现,其中有52家上市公司都采用应付税款法,只有8家采用纳税影响会计法,比例为13.33%。这一数据从一定程度上说明,我国会计制度虽然规定企业可以采取纳税影响会计法,但由于这种所得税会计的核算方法过于复杂,使得大部分企业不选择采用此种方法,而选择较容易的应付税款法,不确认时间性差异。这一状况与我国经济加入WTO,参与国际竞争,会计国际化的趋同是不相符的,它将会阻碍我国经济和企业的发展。因此,要加快我国所得税会计与国际接轨的步伐,就要采用更符合会计核算原则的方法,同时也要提高会计从业人员的素质,不仅要充分理解会计理论知识,更要做到将理论知识与实践相结合,这样才能既符合企业发展的需要,又保证国家稳定的税收收入,促进国家的经济发展。

文章来源: 云南财贸学院学报 (责任编辑: x1)