

资产负债表债务法与利润表债务法在处理所得税上的差异分析

文/教德萨

新旧企业所得税准则及制度在会计处理上有着一定的联系，但准则改变了原会计制度中可选的多种处理方法，即禁止使用应付税收法和纳税影响会计法中的递延法和债务法（实质为利润表债务法），规定使用国际上通用的资产负债表债务法。这种改变不仅是方法的改变，重要的是一种观念的改变。资产负债表债务法与利润表债务法相比更注重交易和事项的实质，采用一种财务报告使用者易于理解的方式在财务报告中反映这些交易和事项的结果。遵循会计报表概念基础中的资产负债观，注重资产和负债的定义，规范确认递延所得税资产和递延所得税负债符合真实、公允原则，确保所得税费用会计信息真实、可靠。

在学习新所得税会计准则时，应关注与原制度的差异处，下面举例进行比较理解：

例如，企业的机器设备，原价为100万元，预计使用年限为10年。会计处理按直线法计提折旧，税法允许采用双倍余额递减法计提折旧，预计残值为零。计提两年的折旧后，会计期末，企业对该资产计提了8万元的减值准备，假定企业适用所得税税率为33%。

1. 原会计制度对税前会计利润与应纳税所得额之间的差异，在会计处理时，是将会计与税法在计算企业收益、费用或损失时的口径不同产生的差异定义为永久性差异，而时间不同产生的差异定义为时间性差异，对时间性差异的处理如采用纳税影响会计法中的债务法就是通常所说的利润表债务法。其计算为：

(1) 因折旧方法不同产生的差异为：

$$\text{会计2年折旧金额} = (100 \div 10) \times 2 = 20 \text{ (万元)}$$

$$\begin{aligned} \text{税法2年折旧金额} &= (100 \times 2/10) + [100 - (100 \times 2/10)] \times 2/10 \\ &= 36 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(2) 因计提固定资产减值准备产生的差异：

$$\text{会计为} 8 - \text{税法为} 0 = 8 \text{ (万元)}$$

(3) 以上两项目产生的时间性差异对所得税的影响及账务处理：

$$\begin{aligned} \text{折旧的差异金额对所得税的影响} &= (\text{会计折旧} - \text{税法折旧}) \times \text{适用税率} = (20 - 36) \times 33\% \\ &= -5.28 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

为应纳税时间性差异，记入“递延所得税”科目的贷方。

$$\begin{aligned} \text{减值准备的差异金额对所得税的影响} &= (\text{会计损失} - \text{税法损失}) \times \text{适用税率} = (8 - 0) \times 33\% \\ &= 2.64 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

为可抵扣时间性差异，记入“递延税款”科目的借方。

(4) 两者对所得税费用的影响为 $5.28 - 2.64 = 2.64$ (万元) 即共同影响当期所得税费用增加2.64万元。

2. 所得税会计准则对所得税的会计处理，规定采用资产负债表债务法，也就是从资产负债表出发，通过比较该表上列示的资产、负债按会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对两者的差异分别应纳税暂时性差异，确定相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

仍以前面举例进行计算：

(1) 账面价值和计税基础的确定

$$\begin{aligned} \text{账面价值} &= \text{固定资产原值 (实际成本)} - \text{会计累计折旧} - \text{减值准备} \\ &= 100 - 20 - 10 - 8 = 72 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{计税基础} &= \text{固定资产原值 (实际成本)} - \text{税收累计折旧} \\ &= 100 - 20 - 16 = 64 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(2) 两者的差异对所得税的影响

由于账面价值72万元大于计税基础64万元的差额为8万元， $8 \times 33\% = 2.64$ (万元) 为应纳税暂时性差异，对所得税费用仍是增加2.64万元。

以上根据原会计制度和按会计准则的分别计算，其最终对举例所列示所得税费用的调整都是一致的，但是两法规的原理却发生较大的转变：

第一、会计报表概念基础不同。第二、注重的差异不同。原会计制度规定的债务法注重时间性差异；而会计准则规定的债务法注重暂时性差异。第三、差异包括的规范不同。时间性差异是在一个会计期间产生，而在以后的一个或多个会计期间转向的应纳税所得额与会计利润之间的差额；而暂时性差异是一项资产和负债的计税基础与其资产负债表账面金额的差额。第四、对会计与税法产生的永久性差异的处理实质上相同。第五、会计处理中递延所得税科目改变。原会计制度中

对时间性差异的处理设置了“递延税款”会计科目，以借贷方向区分可抵扣和应纳税时间性差异的当期余额，将该科目作为一种纯粹的递延项目，而非传统意义上的资产和负债会计要素；会计准则则分别设置了“递延所得税资产”和“递延所得税负债”两个会计科目，要求站在未来现金流量净增加额的角度，公允地反映企业资产和负债未来将为企业带来的实际现金流量。第六、企业所得税税率的选择有例外规定。第七、会计准则对所得税费用的计算从递延所得税资产和递延所得税负债的确认出发，通过倒轧计算得出，在不发生在所有者权益中确认的交易或事项产生的纳税影响的情况下，简化了所得税费用的会计核算。

以上这些是在比较中学习和掌握新会计准则，除注意转变观念，还应注意理解相关概念的内涵和所得税会计的确认，计量及披露的体系，才能学好所得税会计准则，鉴于篇幅不再赘述（作者单位：重庆交通大学财经学院）

相关链接

成都征收个人所得税的难点、问题及对策研究
我国个税体系中个人所得税不是“工薪”所得税
关于构建多元化财政科技投入体系的建议
对股票交易开征资本利得税的设想
资产负债表债务法与利润表债务法在处理所得税上的差异分析

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