

两种收益观下的所得税会计比较

广东外语外贸大学 杨海蓉

根据《企业会计准则第18号——所得税》，所得税会计核算将从应付税款法、递延法、损益表债务法三者选择其一，转变为统一采用资产负债表债务法。虽然损益表债务法与资产负债表债务法均属于纳税影响会计法下的债务法，但二者所依据的收益（所得）概念不同，决定了其会计处理方法的差异，因此，如何从收益观的转变上适应资产负债表债务法是一个十分迫切的问题。

一、两种收益概念

损益表债务法以“收入/费用观”定义收益，认为收益是产出价值超过投入价值的差额，即会计主体经过交易的、本期已实现收入与相关费用配比后的净额，其经济实质是已实现经营收益。资产负债表债务法以“资产/负债观”定义收益，根据FASB第6号财务会计概念公告，收益是所有者财富的增加，即会计主体除所有者投入资本及向所有者分配利润以外的、本期所有者权益的增加，其经济实质是综合收益，包括已实现经营收益和未实现资产利得。损益表债务法下，“收益（所得）=收入-费用”。收入增加或费用减少，所得增加，则纳税（所得税费用或应交所得税增加，下同）；费用增加或收入减少，所得减少，则抵税（所得税费用或应交所得税减少，下同）。资产负债表债务法下，“收益（所得）=期末净资产-期初净资产-所有者投入资本（+向所有者分配利润）”。除所有者投资增减以外，资产增加或负债减少，即净资产增加，所得增加，则纳税；资产减少或负债增加，即净资产减少，所得减少，则抵税。

二、两种所得税会计差异

会计上以权责发生制为基础计算出的会计所得与税法的收付实现基础上的应税所得之间的差异（以下简称为“所得税会计差异”）及其对所得税影响的会计处理是所得税会计的核心问题。损益表债务法从损益的角度定义并核算所得税会计差异，将由于确认收入、费用的时间不同而产生的会计所得与应税所得之间的差异称为时间性差异。资产负债表债务法从净资产变动的角度定义并核算所得税会计差异，将资产、负债的账面价值与计税基础之间的差异，即会计和税法确认资产、负债的时间不同而产生的会计所得与应税所得之间的差异称为暂时性差异。

时间性差异与暂时性差异有其共同点。一是能够在未来期间转回；二是差异影响的所得税金额递延或分配到以后各期；三是税率变动时，需调整递延税款或递延所得税资产（负债）的期初余额；转回时间性差异或暂时性差异影响的本期所得税金额按现行税率计算。但二者也有较大的差异。第一，核算理念不同，损益表债务法从损益的概念出发核算时间性差异；资产负债表债务法从净资产变动的概念出发核算暂时性差异。第二，差异的范围不同。损益必然导致净资产变动，所以暂时性差异发生额（期末-期初）包括全部时间性差异，暂时性差异还包括时间性差异以外的其他暂时性差异，如资本公积变动引起的净资产变动。《国际会计准则第12号——所得税》列举了以下几种其他暂时性差异：购买式企业合并的成本，依据所取得的可辨认资产和负债的公允价值

分配计入这些可辨认的资产和负债，但计税时不允许调整；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。第三，差异的性质不同。时间性差异是发生额；暂时性差异是余额。第四，会计报表列示不同。时间性差异引起的预交所得税资产和欠交所得税负债均通过“递延税款”科目合并核算，在资产负债表中合并列示，“递延税款”借方余额列为“递延税款借项”，贷方余额列为“递延税款贷项”。暂时性差异引起的递延所得税资产和递延所得税负债通过各自的会计科目分别核算，在资产负债表中分别列示。

此外，对于由会计与税法确认收入、费用或资产、负债的口径不同而形成的永久性差异，因其不会在未来期间转回，损益表债务法与资产负债表债务法均采用应付税款法对其进行会计处理，即根据应交所得税确认所得税费用。因此，存在永久性差异时，“会计所得=应税所得=会计利润+永久性差异”。

三、两种所得税会计差异的核算

损益表债务法下，时间性差异分为未来增加应税所得的应纳税时间性差异和未来减少应税所得的可抵减时间性差异。

发生应纳税时间性差异时，会计所得大于应税所得，对于该项时间性差异，会计有收入或无费用，所得增加，纳税即借记“所得税”；税法无收入或有费用，所得减少，抵税即贷记“递延税款”，表示有费用责任无应交税金的欠交所得税负债增加。计提所得税时的会计处理如下：

借：所得税 （会计所得×所得税率）
 贷：递延税款 （时间性差异×所得税率）
 应交税金——应交所得税
 [(会计所得-时间性差异)×所得税率]

注：“递延税款”的借贷方向也可根据时间性差异的方向确定：发生应纳税时间性差异时，“应税所得=会计所得-时间性差异”，时间性差异的方向与会计所得相反，与应税所得相同，所以时间性差异影响的所得税记入“递延税款”的贷方（下同）。

转回应纳税时间性差异时，会计所得小于应税所得，对于该项时间性差异，会计无收入或有费用，所得减少，抵税即借记“递延税款”，表示欠交所得税负债的偿还；税法有收入或无费用，所得增加，纳税即贷记“应交税金”。计提所得税的会计处理：

借：所得税 （会计所得×所得税率）
 递延税款 （时间性差异×所得税率）
 贷：应交税金——应交所得税 [(会计所得+时间性差异)×所得税率]

可抵减时间性差异的核算原理与上述应纳税时间性差异相同。资产负债表债务法下，暂时性差异分为资产收回或负债偿还时增加应税所得的应税暂时性差异和减少应税所得的可抵扣暂时性

增值税稽查账务处理例解

武汉工业学院 张国华

根据国家税务总局关于“增值税日常稽查办法的通知”规定,增值税一般纳税人在税务机关对其增值税涉税账务进行调整的,应设立“应交税金——增值税检查调整”专门账户。凡稽查后应调减账面进项税额或调增销项税额和进项税额转出的数额,借记有关科目,贷记本科目;凡稽查后应调增账面进项税额或调减销项税额和进项税额转出的数额,借记本科目,并分别情况对该余额进行如下账务处理:(1)若本账户余额在借方,全部视同留抵进项税额,借记“应交税金——应交增值税”,贷记“应交税金——增值税检查调整”。(2)若本账户余额在贷方,且“应交税金——应交增值税”账户无余额,则借记“应交税金——增值税检查调整”,贷记“应交税金——未交增值税”。(3)若本账户余额在贷方,“应交税金——应交增值税”账户有借方余额且等于或大于这个贷方余额,则借记“应交税金——增值税检查调整”,贷记“应交

税金——应交增值税”。(4)若本账户余额在贷方,“应交税金——应交增值税”账户有借方余额但小于该贷方余额,则借记“应交税金——增值税检查调整”,贷记“应交税金——应交增值税”、“应交税金——未交增值税”。

【例】某生产企业是增值税一般纳税人,2006年1月税务机关对该公司2005年12月份应缴纳的增值税进行稽查,发现有问题涉税业务如下:(1)12月1日购进原材料一批,已验收入库,取得的增值税专用发票上注明价款10000元,进项税额1700元。取得运费普通发票上注明的运费款项为1000元,装卸费100元,保险费100元,货款尚未支付。(2)12月3日进口取暖器一批,作为职工福利,取得海关完税凭证上注明价款10000元,进项税额1700元,款项已付。(3)12月5日销售产品一批,开具增值税专用发票注明价款10000元,税额1700元,货物已经发出;开具普通发票一张,取得运

差异。

发生应纳税暂时性差异时,净资产账面价值大于计税基础,对于该项暂时性差异,会计有资产或无负债,净资产增加,纳税即借记“所得税”;税法无资产或有负债,净资产减少,抵税即贷记“递延所得税负债”,表示欠交所得税负债增加。计提所得税的会计处理:

借:所得税 (会计所得×所得税率)

递延所得税负债 (暂时性差异发生额×所得税率)

贷:应交税金——应交所得税

[(会计所得-暂时性差异发生额)×所得税率]

转回应纳税暂时性差异时,净资产账面价值小于计税基础,对于该项暂时性差异,会计无资产或有负债,净资产减少,抵税即借记“递延所得税负债”,表示欠交所得税负债的偿还;税法有资产或无负债,净资产增加,纳税即贷记“应交税金”。计提所得税的会计处理为:

借:所得税 (会计所得×所得税率)

递延所得税负债 (暂时性差异发生额×所得税率)

贷:应交税金——应交所得税

(会计所得+暂时性差异发生额)×所得税率

可抵扣暂时性差异的核算原理与上述应纳税暂时性差异相同。不存在其他暂时性差异时,损益表债务法与资产负债表债务法的核算结果相同;但存在其他暂时性差异时,两种债务法的核算结果则不同。

【例】某企业某年末购入设备一台,价值50万元,购入后第一年初开始计提折旧,会计折旧年限为2年,税法折旧年限为5年,预计净残值为0,该企业每年利润总额均为100万元,无其他纳税调整事项,所得税率为33%。采用损益表债务法和资产负债表债务法的处理结果如表1、表2所示。

通过上述比较可以看出,资产负债表债务法以资产、负债的确认、计量为核心,以现行价值、全面收益为基础,是一种完全的债务法,与损益表债务法相比,它能够更加全面地核算所得税会计差异,更加真实地反映递延所得税资产(负债),为决策提供更

表1 损益表债务法的会计处理

单位:万元

项目	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年	合计
会计折旧	25	25				50
税法折旧	10	10	10	10	10	50
时间性差异	15	15	-10	-10	-10	0
会计所得	100	100	100	100	100	500
应税所得	115	115	90	90	90	500
借:所得税	33	33	33	33	33	165
借(贷):递延税款	4.95	4.95	(3.30)	(3.30)	(3.30)	0
贷:应交税金	37.95	37.95	29.70	29.70	29.70	165
应交所得税						

表2 资产负债表债务法会计处理表

单位:万元

项目	第1年	第2年	第3年	第4年	第5年	合计
计税基础	40	30	20	10	0	
账面价值	25	0				
暂时性差异(余额)	15	30	20	10	0	
暂时性差异发生额	15	15	-10	-10	-10	0
会计所得	100	100	100	100	100	500
应税所得	115	115	90	90	90	500
借:所得税	33	33	33	33	33	165
借(贷):递延所得税资产	4.95	4.95	(3.30)	(3.30)	(3.30)	0
贷:应交税金	37.95	37.95	29.70	29.70	29.70	165

加相关的所得税会计信息。

参考文献:

[1] 财政部:《国际会计准则2002(IAS12)》,中国财政经济出版社2003年版。

[2] 盖地:《税务会计研究》,中国金融出版社2005年版。

[3] 于长春:《税务会计研究》,东北财经大学出版社2003年版。

[4] 赵建华:《试析资产负债表债务法——兼与损益表债务法的比较》,《审计与经济研究》2006年第1期。

(编辑 熊年春)