# 我国所得税会计处理中债务法的选择

来源：网络 作者：倾听心灵 更新时间：2025-02-21

*我国所得税会计处理中债务法的选择 我国所得税会计处理中债务法的选择 我国所得税会计处理中债务法的选择所得税会计是研究如何处理按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法计算的应税所得之间差异的方法。从20世纪50年代初起,企业所得税会计处理就已...*

我国所得税会计处理中债务法的选择 我国所得税会计处理中债务法的选择 我国所得税会计处理中债务法的选择

所得税会计是研究如何处理按照会计准则计算的税前会计利润与按照税法计算的应税所得之间差异的方法。

从20世纪50年代初起,企业所得税会计处理就已经成为引起最大争议的课题。美国着名税务会计专家史蒂文。F.吉特曼博士认为,所得税会计本质是处理两类问题:一是某项目是否应确定为收入与费用;二是该项目何时被确认为收入与费用。所得税会计主要涉及讨论时间选择问题。所得税会计处理方法有四种:应付税款法、递延法、损益表债务法、资产负债表债务法。本文着重论述如何在损益表债务法和资产负债表债务法中进行选择。

一、所得税会计处理的客观基础

会计所得亦称会计利润(Accounting Income),是指一个时期内,在扣除所得税支出或加上所得税减免之前,损益表上所报告的包括非常项目的总收益。因此,会计收益体现在损益表上就是利润总额,表现为会计主体在某一期间从事生产经营活动所引起的产权(净资产)的变动。其确认、计量和报告的依据是企业会计准则。而应税所得亦称应税利润,是指按照税法基本要求的应税收入超过税法准予扣除的费用及可以减免税额的差额。应税所得中的应税收入与可抵减的费用的确认、计量和报告的依据是企业或公司所得税法,在处理过程中借助企业财务会计资料。由于会计利润与应税利润的确认、计量、报告的依据不同,即两者的收入与费用确认和计量标准、所遵循的原则、规范的对象等不完全相同,而两者又是相对独立的,因此,会计利润与应税利润必然存在某种程度的差异。按照差异对会计报告的影响期间划分,可以分为永久性差异与暂时性差异。

(一)永久性差异

所谓“永久性差异”是指某一会计期间,由于会计准则和税法在计算收益、费用或损益时的口径不同,所产生的会计利润与应税利润之间的差异。这种差异不影响其他会计报告期,也不会在其他期间得到弥补。永久性差异有三种类型:

(1)可免税收入。有些项目的收入,财务会计确认为收益,但税法则不作为纳税所得额。

(2)税法作为应税收益的非会计收益。有些项目,在财务会计上并非收入,但税法则作为收入征税。

(3)不可扣除的费用或损失。有些支出,财务会计上作为费用或损益,但税法不予认定,因而使应税利润高于会计利润。计算应税利润时,应将这些项目金额加到利润总额中一并计税。永久性差异不会在将来产生应税金额或可扣除金额,不存在跨期分摊问题。也就是说,永久性差异只影响当期的应税收益,但不会影响以后各期的收益,因而,永久性差异不必作财务调整处理,采用的方法是应付税款法。

(二)暂时性差异

又名暂忆性差异。这是美国财务会计准则委员会率先提出的概念。1996年拟订的《国际会计准则-所得税》规定:暂时性差异是指在资产负债表中一项资产或负债的账面金额与税基之间的差额。一项资产或负债的税基是指按照税法计税时应归属该资产或负债的金额,即资产与负债的实际价值。它与资产、负债列示在财务报表上的账面价值之间的差异,在以后年度当财务报表上列示的资产收回时或者列示的负债偿还时,会产生应课税金额或扣除金额。暂时性差异可能是这两种之一:

(1)应税暂时性差异是在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的未来期间的应税利润(纳税亏损)时,产生应税金额的暂时性差异。即指在资产负债表日存在,并在将来纳税申报时,作为净应付税款额。也就是递延所得税负债。

(2)可抵扣暂时性差异是在确定收回或清偿该资产或负债的账面金额的未来期间的应税利润(纳税亏损)时,产生可抵扣金额的暂时性差异。即指在资产负债表日存在,并在将来纳税申报时,作为应付税款的净抵扣额。也就是递延所得税资产。

暂时性差异可分为时间性差异和其他暂时性差异两类。时间性差异是因收入或费用在会计上确认的期间与税法规定申报的期间不同而产生的,而其他暂时性差异是因其他原因而使计税基础与账面价值不同而产生的差异。

时间性差异按其对会计收益及应税收益的影响,可分为两种情况:

1、未来会产生应课税金额

会计收益大于应税收益的时间差异,在以后年度会产生应课税金额。其产生主要有以下两个原因:

(1)收入或盈利在会计上已于本期确认,而税法规定可于以后期间确认。例如股票投资采用权益法处理时,会计上被投资企业有盈利时,投资公司应按持股比例确认投资收益,但报税时则等实际收到股利时予以确认,因而在以后会增加应税收益。

(2)费用或损失按税法规定已在本期申报纳税时扣除,而在会计上可于以后期间确认。例如,固定资产的折旧,在报税时采用加速折旧法,而在会计上则采用直接法,在固定资产使用的前半期,报税时折旧费用要大于会计上确认的折旧费用,因此会产生应课税金额。

2、未来会产生可扣除金额

应税收益大于会计收益的时间性差异,在以后年度会产生可扣除金额。其产生主要有以下两个原因:

(1)收入或盈利根据税法规定在本期申报纳税,而会计上则于以后期间确认。

(2)费用或损失在会计上已在本期确认,而税法规定在以后期间申报纳税时扣除。例如,预提产品质量担保费用,会计上应在销货时预提并列为费用,而税法上则等实际发生时才作为费用扣除,因而产生可扣除金额。

除了上述时间性差异以外,还有其他因税法规定而使资产或负债的计税基础与账面价值不同而产生暂时性差异。根据修订后IAS12引言的说明,暂时性差异可以在如下情况下产生:

(1)子公司、联运企业或合营企业尚未将其全部利润分配给母公司或投资者。

(2)资产被重估但计税时不作对应调整。

(3)企业购并的成本按购入时可区分资产和负债的公允价值予以分摊,但计税时不作对应调整。

此外,还存在另外一些不是时间性差异的暂时性差异:

(1)构成报告企业营业的组成部分的国外营业的非货币性资产和负债按历史汇率折算。

(2)非货币性资产和负债按《国际会计准则29-恶性通货膨胀经济中的财务报告》的要求予以重述。

(3)初始确认时,一项资产或负债的账面余额不同其初始税基。

暂时性差异和时间性差异都是指差异的时间性,也就是说随着时间推移,该项差异会消失。这是与永久性差异根本不同之处。但时间性差异是在一个时期内形成,可在随后的一个或一个以上的期间内转回。它侧重于从收入或费用角度分析会计利润和纳税利润之间的差异,揭示的是某个会计期间内产生的此类差异以及某个时期内存在的此类差异。暂时性差异侧重于从资产和负债的角度分析会计收益和纳税所得之间的差异,揭示的是某个时点上存在的此类差异。

二、对资产负债表债务法与损益表债务法的剖析

对于永久性差异的处理,我们选用的是应付税款法,对暂时性差异的处理有多种选择方法,下面我们对资产负债表债务法与损益表债务法的处理进行一番探讨。

损益表债务法把本期由于时间性差异产生的影响纳税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回已确认的时间性差异对所得税的影响金额,在所得税率变更时,需要调整递延税款账面余额的一种会计处理方法。资产负债表债务法是指按预计转回年度的所得税率计算其纳税影响数,作为递延所得税负债或递延所得税资产的一种方法。损益表债务法将时间性差异对未来所得税的影响看作对本期所得税费用,而资产负债表债务法是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以及对期末资产、负债的影响。

这两种方法的主要特点在于:

(1)本期的时间性差异预计对未来的所得税的影响金额在资产负债表上作为将来应付税款的债务,或者作为预付未来所得税税款的资产,因此,在所得税税率变动或征所得税时,递延税款的账面余额需要相应的调整。

(2)在采用债务法时,本期发生或转回的时间性差异对所得税的影响金额,以及递延税款的账面余额的调整数,均是按先行所得税税率计算确定的。

(一)资产负债表债务法与损益表债务法的共同点

1、二者理论基础相同,都是业主权益论

该理论认为企业收入即为企业业主(所有者)权益的增加,费用则认为是业主权益的减少,收入大于费用而形成的净收益,直接归企业业主所有。按此观点,对企业收益的计量是对企业业主权益的计量,而所得税的收益属于国家,并不属于业主。因此,两种方法均认为所得税的属性是费用而非收益分配。

2、二者均符合权责发生制原则

债务法在所得税税率发生变动时,要求调整递延税款余额(调整为按变动后的税率计算的金额),因此,债务法是将时间性差异对原来所得税的影响金额在会计报表中作为将来应付的一项债务或代表未来的一项资产,能真实地反映其对实际纳税的影响。所以,债务法对暂时性差异的处理更科学合理,符合权责发生制原则。重要的是债务法下递延税款余额能反映企业与纳税有关的实际情况,借方余额能够反映企业按现行税率已计提支付的应由将来分摊的所得税资产,贷方余额能够反映企业按现行税率已负担而应由将来支付的所得税债务,其余额与企业当前和未来纳税有关的现金流量有关,更符合资产、负债的定义。

(二)资产负债表债务法与损益表债务法的区别

1、二者核算递延税款的出发点不同

资产负债表债务法从暂时性差异出发核算递延税款,表现为一种直接性。其核算原则是:资产负债表中一项资产或负债的确认,即该企业预期收回或清偿资产或负债的账面金额,如果能使未来税款支付额大于或小于这种收回或清偿从会计角度应纳税结果金额,除有限的特例外,则要求企业确认为一项递延所得税资产或负债。产生的原因在于资产或负债的账面价值与该资产或负债的税基不一致。这里的特例是指某些在初始确认时,其账面价值不同于其初始税基的资产或负债所产生的递延所得税资产或负债

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找