

资产负债表债务法浅探

袁太芳

(赣南师范学院 江西赣州 341000)

【摘要】 本文通过对时间性差异和暂时性差异之间关系的分析,揭示了暂时性差异的本质特征,并提出了资产负债表债务法的账务处理方法及应注意的问题。

【关键词】 资产负债表债务法 暂时性差异 永久性差异 时间性差异

资产负债表债务法是从暂时性差异出发,分析暂时性差异产生的原因及其对资产负债表的影响。其特点在于,当税率或税基发生变动时,必须按照预期税率对“递延所得税负债”和“递延所得税资产”账户余额进行调整。

一、资产负债表债务法的核算基础

企业计算应纳税所得额的方法主要有两种:一种是根据企业所得税法直接计算收入总额和准予扣除项目金额,确定企业应纳税所得额,此方法姑且称为直接法;另一种是在依据会计准则确定的税前利润的基础上,进行相关的差异调整,间接地计算出与税法相一致的企业应纳税所得额,此方法姑且称为间接法。实务中使用较多的是间接法。

采用间接法计算企业应纳税所得额的难点是如何进行差异调整。差异调整的方法主要有两种:①将利润表上的收入、费用项目分别与税法上的收入总额、准予扣除项目金额进行对比,确定的差异调整额按照未来是否可转回又可以进一步分为永久性差异和时间性差异。此方法由于充分考虑了会计税前利润和应纳税所得额在计算口径上的一致性,且易于理解,因而被广泛使用。②将资产负债表上的资产、负债项目的账面价值和依税法推出的资产、负债税基项目金额分别进行对比反推,确定的差异调整额由于是按照年末的资产、负债时点值反推出来的,因而年末时点的差异调整额被称为暂时性差异。此方法由于要通过时点值来推出暂时性差异,在原理上较难理解,因而在掌握上有一定的难度。后一种确定差异调整额(即暂时性差异)的方法正是资产负债表债务法的核算基础。

1. 永久性差异不会导致暂时性差异的产生。永久性差异是指某一会计期间,由于会计制度和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回。

2. 时间性差异必然导致暂时性差异的产生。时间性差异是指税法与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之间的差异。时间性差异可分成两类:未来增加应纳税所得额的时间性差异,称为应纳税时间性差异;未来可以从应纳税所得额中扣减的时间

性差异,称为可抵减时间性差异。

由于时间性差异发生于某一会计期间,但在以后一期或若干期内能够转回,因此必然导致未来不需要缴税的资产价值(资产的计税基础)不等于资产的账面价值,未来不可以扣税的负债价值(负债的计税基础)不等于负债的账面价值,即会导致暂时性差异的产生。为将作为期间概念的时间性差异与作为时点概念的暂时性差异联系起来,下面以某项固定资产为例进行说明:

时点	0	1	2	3	...	n
会计账面价值	C_0	C_1	C_2	C_3	...	C_n
税法计税基础	S_0	S_1	S_2	S_3	...	S_n
暂时性差异	S_0-C_0	S_1-C_1	S_2-C_2	S_3-C_3	...	S_n-C_n

则有:

期间(年)	1	2	3	...	n
会计费用	C_0-C_1	C_1-C_2	C_2-C_3	...	$C_{n-1}-C_n$
税收费用	S_0-S_1	S_1-S_2	S_2-S_3	...	$S_{n-1}-S_n$
时间性差异	$(S_1-C_1)-\quad-(S_0-C_0)$	$(S_2-C_2)-\quad-(S_1-C_1)$	$(S_3-C_3)-\quad-(S_2-C_2)$...	$(S_n-C_n)-\quad-(S_{n-1}-C_{n-1})$

由于时间性差异表现为收入和费用的差异,而收入表现为资产的增加或负债的减少,费用表现为资产的减少或负债的增加,则必然有:某年某交易或事项产生的资产或负债时间性差异=年末暂时性差异-年初暂时性差异。此等式揭示了时间性差异与暂时性差异的关系。一般的, $S_0=C_0$ 。由于对于同一交易或事项产生的各期时间性差异之和等于零,则必然有: $S_n-C_n=0$ 。也就是说,第1期初、第n期末的暂时性差异一定等于零。这正是暂时性差异的本质特征。

3. 导致暂时性差异产生的特殊情形。除时间性差异外,还有其他因税法规定而导致资产或负债的计税基础与账面价值不同而产生的暂时性差异。主要包括:①重估资产而在计税时不作相应调整。②企业合并采用购买法时,被合并企业可辨认资产或负债在会计上按公允价值入账,而税法规定计税时按账面价值计算,致使合并后的计税基础与账面价值之间产

生差异。③作为企业组成部分的国外经营的非货币性资产或负债,以历史汇率折算。④通货膨胀导致资产纳税基础发生变动。

二、资产负债表债务法的账务处理

根据暂时性差异的定义,可利用下列计算式来计算暂时性差异:某交易或事项产生的资产暂时性差异=该资产的计税基础-该资产的账面价值;某交易或事项产生的负债暂时性差异=该负债的账面价值-该负债的计税基础。可依据该交易或事项产生的资产或负债第1期末暂时性差异的符号来判断是属于可抵扣暂时性差异还是属于应纳税暂时性差异。若其大于0,则为可抵扣暂时性差异,产生递延所得税资产;若其小于0,则为应纳税暂时性差异,产生递延所得税负债。同时,未作为资产或负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的所有者权益项目:若报表中账面取值为负值,则视同资产项目;若报表中账面取值为正值,则视同负债项目。

又由等式“某年某交易或事项产生的资产或负债时间性差异=年末暂时性差异-年初暂时性差异”可知,暂时性差异确定的是递延所得税负债或递延所得税资产的期末值而非期间值,其账务处理类似于应收账款采用余额百分比法计提坏账准备的账务处理。

由此,可得出资产负债表债务法的账务处理步骤:

1. 按税法计算本年应缴纳的企业所得税,以此金额记入“所得税费用”账户的借方,“应交税费——应交所得税”账户的贷方。

2. 确定除后述(1)~(5)情况外的当期期末的可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异。①对于当期交易或事项取得的资产或负债项目期末确定的暂时性差异:若其大于0,则为可抵扣暂时性差异;若其小于0,则为应纳税暂时性差异。②对以前各期交易或事项取得的资产或负债项目确定的暂时性差异:若取得时确认为可抵扣暂时性差异,则于当期期末计算出的此项暂时性差异无论是正数还是负数,均确认为可抵扣暂时性差异;若取得时确认为应纳税暂时性差异,则于当期期末计算出的此项暂时性差异无论是正数还是负数,均确认为应纳税暂时性差异。③将当期及以前各期交易或事项分别确定的可抵扣暂时性差异进行求和,计算出当期期末的可抵扣暂时性差异;将当期及以前各期交易或事项分别确定的应纳税暂时性差异进行求和,计算出当期期末的应纳税暂时性差异。

3. 确定除后述(1)~(5)情况外的当期期末的递延所得税资产和递延所得税负债余额。期末递延所得税资产余额=当期期末的可抵扣暂时性差异×当期税率;期末递延所得税负债余额=当期期末的应纳税暂时性差异×当期税率。

4. 对除后述(1)~(5)情况外的递延所得税资产和递延所得税负债金额部分分别进行调整。递延所得税资产调整数=期末递延所得税资产余额-上期末(本月初)递延所得税资产余额。若调整数为正数,则调增递延所得税资产,即借记“递延所得税资产”科目,贷记“所得税费用”科目;若调整数为负数,则调减递延所得税资产,即借记“所得税费用”科目,贷记“递延所得税资产”科目。

递延所得税负债调整数=期末递延所得税负债余额-上期末(本月初)递延所得税负债余额。若调整数为正数,则调增递延所得税负债,即借记“所得税费用”科目,贷记“递延所得税负债”科目;若调整数为负数,则调减递延所得税负债,即借记“递延所得税负债”科目,贷记“所得税费用”科目。

在账务处理时,有如下几种特殊的情况:

(1)直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响金额列入“资本公积”而非“所得税费用”。也就是说,对此项交易或事项产生的暂时性差异应单独进行账务处理(方法类似于上述2~4步骤)。

(2)企业合并中,按照会计准则确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的入账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的,应确认相应的递延所得税资产,并调整合并中应予确认的商誉等(方法类似于上述2~4步骤)。

(3)对于企业合并中产生的商誉,其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异,会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。

(4)与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认相关的递延所得税负债,但同时满足以下两个条件的除外:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

(5)除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同形成暂时性差异的,交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

三、采用资产负债表债务法应注意的问题

1. 税率变动时引起的所得税变动差异应由税率变动的当期承担。在计算本期末的递延所得税资产或递延所得税负债时,使用的所得税税率为当期所得税税率。因此,无论是税基还是税率引起的变动差异均应由税率变动的当期承担。

2. 可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产金额有上限金额限制。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内,企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响,使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的,该部分递延所得税资产不应确认,而应以可能取得的应纳税所得额为限,确认相关的递延所得税资产。此规定的目的是使所得税费用在结转至本年利润之前的账户余额在借方而非贷方。

3. 按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可利用可弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时,应当以很可能取得的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,同时减少确认当期的所得税费用。

主要参考文献

1. 袁太芳.对纳税影响会计法的探讨.财会月刊(会计),2004;1

2. 梁俊娇.《纳税会计》学习指导书.北京:中国人民大学出版社,2005