



资产负债表债务法与损益表债务法的差异



江西财经职业学院 梁瑞红 武汉大学 余国杰(教授)

财政部颁布的《企业会计准则第 18 号——所得税》(以下简称“新准则”)规定,企业所得税费用的核算采用资产负债表债务法;而《企业会计制度》规定,企业可选择采用应付税款法、递延法或损益表债务法来核算。资产负债表债务法与损益表债务法存在较大差异,笔者从以下方面进行分析。

一、核算的概念依据不同

资产负债表债务法核算递延税款的概念依据是资产或负债的账面价值与其计税基础之间产生的暂时性差异。资产的计税基础,是指企业在收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额;负债的计税基础,是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。暂时性差异以资产负债表为着眼点,从资产负债表项目资产和负债的会计计量标准与税法的差异出发予以考虑,反映的是累计暂时性差异,范围较宽泛。由于资产的计价金额随着时间的推移将逐步费用化,会计核算上的资产计价金额

与所得税法上资产计价金额之间的差异,从资产的整个使用期间来看将逐步消失,所以该差异是暂时性的,不存在永久性差异。

损益表债务法核算递延税款的概念依据是时间性差异。由于会计制度与税法遵循的原则、体现的要求不同,因此将收入和费用项目计入应纳税所得额的时间与计入税前会计利润的时间就会不一致,从而产生差异。该差异发生于某一时间,但在以后的一个或若干期间可以转回。时间性差异以损益表为着眼点,从损益表项目收入或费用的确认标准在会计与税法上的差别出发予以考虑,反映的是当期差异。

二、对收益的定义不同

资产负债表债务法根据资产负债观来定义收益,其计算公式为:全面收益(利润总额)=期末净资产-期初净资产-业主投资-分配于业主的利润,认为资产负债表是最重要的财务报表。该种观点认为在报告日管理层能对企业的财务状况和未来现金流量做出恰当评价并预测其价值,并认为企业的

6. 税金 的借方对应科目为“主营业务税金及附加”。

(1)2006 年 6 月计算交税时:借:主营业务税金及附加 250 元;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)170 元,应交税金——应交消费税 80 元。

(2)2006 年 12 月 31 日,如果购货方归还包装物,西部公司退还押金,会计分录同第四种方法。

(3)2006 年 12 月 31 日,如果购货方未归还包装物,西部公司没收押金:借:其他应付款 1 170 元;贷:营业外收入 920 元,主营业务税金及附加 250 元。

此种方法认为流转税是由销售产品而加收押金所致,并且不管以后退还与否都要交纳,所收押金实际上是所售产品销售额的一部分。逾期没收押金时由于已经在收取押金时计缴了增值税和消费税,所以只需将原计入主营业务税金及附加的金额冲抵其他应付款,冲抵后的余额转入“营业外收入”账户,因此本方法适用于包装物已作价随同产品销售,但为了促使购货商将包装物退回而另外加收押金的情形。

综合上述会计核算方法可见,因包装物押金所交流转税记入的借方对应科目有多种,前三种方法先将其记入“其他应付款”、“递延税款”或“包装物”科目,待合同约定的期限届满后,再根据包装物归还情况及收取押金的原因进行账务处理;后三种方法则根据销售时收取包装物押金的原因分别记入相应的科目。会计工作者在实务中时可根据实际情况及每种方法的适用范围选择合适的方法。○

(2)2006 年 12 月 31 日,如果购货方归还包装物,西部公司退还押金:借:其他应付款 1 170 元;贷:银行存款 1 170 元。

(3)2006 年 12 月 31 日,如果购货方未归还包装物,西部公司没收押金:借:其他应付款 1 170 元;贷:营业费用 1 170 元。

此种方法认为企业销售产品收取的押金实质上是企业的营销策略,是一项销售服务,由此产生的所有支出应当作为企业的产品销售费用。此种方法较好地反映了经济业务的实质,适用于企业销售产品时出借包装物收取押金的情形。

5. 税金 的借方对应科目为“其他业务支出”。

(1)2006 年 6 月 1 日计算交税时:借:其他业务支出 250 元;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)170 元,应交税金——应交消费税 80 元。

(2)2006 年 12 月 31 日,如果购货方归还包装物,西部公司退还押金,会计分录同第四种方法。

(3)2006 年 12 月 31 日,如果购货方未归还包装物,西部公司没收押金:借:其他应付款 1 170 元;贷:其他业务收入 1 170 元。

此种方法认为企业收取的包装物押金实际上是以预收账款的方式销售包装物,在计税时直接计入其他业务支出,因此适用于企业销售产品时出租包装物收取押金的情形。但是此方法在购货方归还包装物、西部公司退还押金时,只反映了一笔其他业务支出,不符合会计核算的配比原则。

财务目标是企业价值最大化。

损益表债务法用收入费用观定义收益,其计算公式为:配比收益(利润总额)=收入-费用,强调收益是收入与费用的配比。该观点关注收入或费用在会计与税法上确认的差异,认为企业的财务目标是企业利润最大化。

三、原理不同

1. 资产负债表债务法基于的原理是:资产负债观下的利润总额=期末净资产-期初净资产-业主投资-分配于业主的利润,净资产=资产-负债。会计核算上的计价基础(账面价值)与税法上计税基础的差异,导致资产负债表中反映的资产或负债的金额与按税法规定的计税基础确定的金额之间产生差异,从而产生纳税影响。

(1)若会计账面资产价值大于计税资产价值,或者会计账面负债价值小于计税负债价值,则会计账面净资产大于计税净资产。由此可知,资产负债观的会计利润总额大于应纳税所得额,产生了应纳税暂时性差异。本期按应纳税所得额计提所得税标准数必然小于按会计利润总额计提的所得税,而在资产负债表债务法下,由于资产将逐步费用化,在若干期间内按会计利润总额与按应纳税所得额计提的所得税是一致的,因此,本期少计提了所得税费用将来就要多计提,即产生了递延所得税负债。

(2)若会计账面资产价值小于计税资产价值,或者会计账面负债价值大于计税负债价值,则会计账面净资产小于计税净资产。由此可得出,资产负债观的会计利润总额小于应纳税所得额,产生了可抵扣暂时性差异。本期按应纳税所得额计提的所得税必然多于按会计利润总额计提的所得税,而在资产负债表债务法下,由于资产将逐步费用化,在若干期间内按会计利润总额与按应纳税所得额计提的所得税是一致的,因此,本期多计提了所得税费用将来便可少计提,即产生了递延所得税资产。

2. 损益表债务法基于的原理是:收入费用观下的利润总额=收入-费用。由于会计和税法对收入和费用的确认与计量时间上的不一致,从而产生了纳税影响。

(1)当会计确定的会计利润大于税法确定的应纳税所得额时,则产生了应纳税时间性差异。由于时间性差异最终能转回,在若干期间内按会计利润总额与按应纳税所得额计提的所得税是一致的,因此,本期少计提了所得税费用将来就要多计提。

(2)当会计确定的会计利润小于税法确定的应纳税所得额时,则产生了可抵扣时间性差异。由于时间性差异最终能转回,在若干期间内按会计利润总额与按应纳税所得额计提的所得税是一致的,因此,本期多计提了所得税费用将来就要少计提,即可抵扣。

四、核算所得税程序不同

1. 资产负债表债务法下所得税的核算程序。①递延所得税负债或资产期末余额=应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异期末余额×预计税率;②递延所得税负债或资产发生额=期末递延所得税负债或资产-期初递延所得税负债或资产;③本期应交所得税=应纳税所得额×现行税率;④本期所得税费用=(本期应交所得税+递延所得税负债或资产发

生额)或(本期应交所得税-递延所得税负债或资产发生额)。

2. 损益表债务法下所得税的核算程序。方法一:①当期所得税费用=会计利润总额×现行税率+税率变动对前期递延税款的调整数;②本期应交所得税=应纳税所得额×现行税率;③递延税款发生额=(应交所得税-所得税费用)或(所得税费用-应交所得税)。方法二:①本期应交所得税=应纳税所得额×现行税率;②当产生应纳税时间性差异时,递延税款发生额=递延税款期末余额-递延税款期初余额,当产生可抵扣时间性差异时,递延税款发生额=递延税款期初余额-递延税款期末余额;③本期所得税费用=(本期应交所得税+递延税款发生额)或(本期应交所得税-递延税款发生额)。

五、对本期亏损的处理不同

我国税法规定,纳税人发生年度亏损的,可以用下一纳税年度的所得弥补;下一纳税年度的所得不足弥补的,可以逐年延续弥补,但是延续弥补期最长不得超过5年。在新准则规定的资产负债表债务法下,对于能够结转后期的尚可抵扣的亏损,应当以可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损的未来应税利润为限,即未来会计利润总额大于应纳税所得额时,确认递延所得税资产,这是一种抵减所得税的利益在亏损当年确认的当期确认法。当企业某年发生亏损,该企业有充分的理由可以确定以后年度有足够的应税利润用以弥补当年亏损时,则,借:递延所得税资产;贷:所得税——补亏减税。若第二年实现利润全部用以弥补第一年亏损,则,借:所得税;贷:递延所得税资产。期末企业应对递延所得税资产的账面价值进行复核,当因产品销路等问题,估计未来期间很可能有亏损而无法用以后年度的应税利润进行弥补时,则应当减记递延所得税资产的账面价值。借:营业外支出——递延所得税资产减值;贷:递延所得税资产。

损益表债务法下,对于可结转后期的尚可抵扣的亏损,在亏损弥补当期不确认所得税利益,在发生亏损的年度,会计处理为:借:利润分配——未分配利润;贷:本年利润。在弥补时,不作会计账务处理,仅进行计算调整。

六、对所得税事项列报与披露的内容不同

资产负债表债务法将递延所得税资产和递延所得税负债作为非流动性项目在资产负债表上单独列报,以区别于其他资产和负债,能清晰地反映企业的财务状况,更好地满足决策有用性的会计目标。损益表债务法以递延税款借项或递延税款贷项项目反映企业期末尚未转销的递延税款的借方或贷方余额,分别代表预付税款和应付税款,但在资产负债表上作为一个独立项目反映,混淆了资产与负债的内涵。

资产负债表债务法下企业利润表中的所得税费用包括当期所得税费用(收益)和递延所得税费用(收益)。对于所得税费用(收益)与会计利润关系的说明,主要是要求披露所得税税率从法定税率到实际税率的调整过程。而损益表债务法下企业利润表中的所得税费用仅包括当期所得税费用。

在财务报表附注中对所得税费用的主要组成部分、与计入权益项目相关的当期所得税和递延所得税的总额等项目单独披露,关于内容方面的列报和披露,资产负债表债务法更详尽、完整、规范。○