



企业所得税会计处理方法的差异对比

河北科技师范学院 张玉兰

企业所得税会计处理方法是指企业在核算所得税时依据会计准则和会计制度以及税收法规对所得税费用、当期应交所得税和递延所得税等项目进行确认和计量的一种专门处理方法。具体地讲,所得税确认主要包括确认计税项目和计税时间,所得税计量主要涉及税率的选择。由于所得税费用的确认时间以及税率选择的不同,在实务中所得税会计处理方法也有所不同。

目前,企业所得税会计处理方法有应付税款法和纳税影响会计法两种方法,纳税影响会计法又进一步划分为递延法和债务法,而债务法又分为利润表债务法和资产负债表债务法。本文通过对企业所得税会计处理方法的比较,希望为进一步完善会计制度和会计准则提供借鉴意见,实现我国会计制度和会计准则的协调统一,实现我国会计准则与国际会计准则的逐步趋同,进而实现会计国际化。

表1 应付税款法和纳税影响会计法的差异

项目	应付税款法	纳税影响会计法
所得税费用与当期所得税的数量关系	所得税费用与当期所得税相等	每期的所得税费用与当期所得税不完全相等
暂时性差异对所得税的影响	确认或抵减当期的所得税费用	递延和分配到以后各期
体现的会计确认基础	收付实现制	权责发生制
体现的信息质量特征	可靠性(真实性和可核实性)	相关性(影响利润,影响决策)
体现会计核算原则	稳健性原则(可抵扣时间性差异处理)	非稳健性原则
对盈余管理的影响	不能调节当期利润	可以调节各期利润

表2 递延法和债务法的差异

项目	递延法	债务法
递延税款账户余额的性质	既不代表收款权利,也不代表付款义务(借项或贷项)	代表收款权利或者付款义务(资产或负债)
本期转回前期时间性差异对所得税影响所选用的税率	原先税率	现行税率
税率、税基变动对递延税款账面余额的影响	不调整递延税款账面余额	调整递延税款账面余额
已知转回时期预计税率,发生时间性差异对所得税影响	采用现行税率	采用预计税率
会计报表的导向	以利润表为导向	以资产负债表为导向
递延税款账户的信息含量	客观地反映权责发生制下的当期损益	相关地反映当前和未来期间与纳税有关的现金流量

表3 利润表债务法和资产负债表债务法的差异

项目	利润表债务法	资产负债表债务法
递延税款的核算基础	会计利润与应纳税所得额之间的时间性差异	资产或负债的账面价值与其计税基础之间的暂时性差异
差异性质及其范围	时间性差异属于当期差异,范围相对狭小	暂时性差异属于累计差异,范围很广泛
所得税的计算程序	①所得税费用=会计利润×现行税率+税率变动对前期递延税款的调整数 ②应交所得税=应纳税所得额×现行税率 ③递延税款=应交所得税-所得税费用	①期末递延所得税负债/资产=暂时性差异×预计税率 ②递延所得税负债/资产=期末递延所得税负债/资产-期初递延所得税负债/资产 ③应交所得税=应纳税所得额×现行税率 ④所得税费用=应交所得税±递延所得税负债/资产
报表项目的转移方向	由利润表项目推出资产负债表项目	由资产负债表项目推出利润表项目
递延税款的调整项目	对当期所得税费用的调整	对期末资产或负债的调整
对收益的理解	收入/费用观: 配比收益=收入-费用	资产/负债观: 全面收益=期末净资产-期初净资产-业主投资和业主派得
反映的企业财务目标	企业利润最大化	企业价值最大化

通过以上三张比较表可以看出:资产负债表债务法是最为理想的所得税会计处理方法,它不仅符合国际惯例而且符合企业最为理想的财务目标,即企业价值最大化;同时该方法属于债务法的一种,能够充分、可靠地反映企业当前和未来期间与纳税有关的现金流量。但现实是:最理想的方法可能也是最难以实现(或者最复杂)的方法,理想与现实常常发生冲突,所得税会计处理也不例外。按照所得税会计处理方法的优化程度排序,依次是资产负债表债务法、利润表债务法、递延法、应付税款法。

从我国企业对所得税会计处理方法选择的现状来看:截至2003年12月底,对1287家发行A、B股的上市公司进行统计,只披露纳税影响会计法但没具体披露是债务法还是递延法的公司只有5家,采用递延法的公司只有10家,采用债务法的公司只有22家,其余上市公司都采用应付税款法。

因此,在所得税会计处理方法的选择上,必须充分考虑与国际会计协调、趋同的可能性同我国经济转型时期的现实性。笔者建议,取消递延法,保留应付税款法和利润表债务法,增加资产负债表债务法,仍然实行多种处理方法并存,但对于不同规模、不同组织形式的企业应限定具体的方法以供选择。○