



从世界两大税务会计模式探析 我国所得税会计

——我国所得税会计与国际惯例的比较^{**}

□周萍华 [安徽财贸学院 合肥 233041]

[摘要] 本文从分析财务会计与税务会计两者相分离的英美式会计模式和两者统一的法德式会计模式出发,说明了我国所得税会计在不同的会计环境下的发展过程;并比较国际所得税会计准则与我国所得税会计相关法规的不同,指出我国现行所得税会计与国际惯例的差异及允许差异存在的现实状况。

[关键词] 税务会计; 所得税会计; 时间性差异; 永久性差异; 暂时性差异; 应付税款法; 纳税影响会计法

[中图分类号]F810.42 [文献标识码]A [文章编号]1008-8105(2003)04-0012-04

一、世界两大税务会计模式

(一)英、美国家所得税会计的独立性

英美等国的财务部门认为财务会计主要是提供真实和公允的会计信息,以保证报表使用者不被误导;同时从本身的立场出发,根据财务会计的易接受估计、可能性和合理的不确定性,根据“实质重于形式”的原则,公司会寻找各种途径(合法避税和非法逃税)使税后收益最大化。为了尽可能低估收益,“稳健性原则”在财务会计中一直被奉为“金科玉律”。而作为税务当局,则力求尽可能公允有效地征税,为了保证税收和完整,在计税过程中不允许存在不确定性,他们不赞成高估收益,但也不允许导致收益低估的原则,因此,当某种特定的会计方法会造成上述情况,即使是财务会计公认接受的方法,税务当局也会采取其认为必要的措施,调整按会计方法得出的不符合需要的结果。在具体的会计工作中,企业主要遵循财务会计原则处理日常的经济业务,即使在与税法不

符的情况下也是如此,只有在纳税申报时按税法进行调整。由于税务部门的目标与财务会计目标相差甚远,导致了财务会计和税务会计的分离,形成了各自分支学科。因此,在这些国家制订的会计准则或会计标准中,都有专门规范纳税会计(主要是所得税会计)的文告,如英国1号《递延所得税》、美国96号意见书《所得税会计》及国际会计准则12号《所得税会计》等等^[1]。

税务会计独立于财务会计以外的英美模式,同时满足了报表使用者和税务部门对信息使用的要求,但存在会计原则与税法两套不同的规范法制,在税法与会计制度不一致的情况下,会计人员除掌握财务会计准则制度,准确为报表使用者提供财务意见外,还需熟悉税法有关规定,准确计算应纳税所得额,在计算应纳税所得额中所需要的独立于财务会计以外的核算手续无疑又增加了会计人员的负担。

(二)德、法国家所得税会计与财务会计的一致性

与英美模式同时存在的税务会计与财务会计的一致性原则在法国、意大利、比利时等国都产生了一

* [收稿日期] 2003-01-08

** [作者简介] 周萍华(1964—)女,江西省南昌市人,安徽财贸学院会计系副教授。



定的影响,但在德国的影响更为突出。德国税法规定,应税利润必须与会计报表中所列的会计利润相等,且要求比较公司会计年度期初和期末净资产的变化来确定应税收入(德国的税务机关更关心的是资产负债表而不是损益表)。因此,公司为税务目的来计算应税收入必须编制特殊的资产负债表,这种特殊的资产负债表必须根据税务法规来编制。除一些特殊的项目和事项外(如商业会计中一些确认和计价选择的方法,德国商法允许公司会计对其财务资产负债表中的事项选用适当的会计处理方法,而税务会计不存在确认选择权)。一般情况下,企业会计确认与计价总体上必须与税务资产负债表相结合,使财务报表与税务报表基本趋于一致。这在实际工作中,首先简化了公司的会计具体操作程序,公司会计人员尽可能在不同的会计系统下,在有限的会计方法中进行选择,并尽可能选择税法公布的会计账户,使公司的一套操作过程同时满足税务会计和财务会计的要求;另外,一致性原则简化了法规。在德国,税法与财务会计不同的是:在商法中可被承认的资产应在税务资产负债表中确认,而在商法中可被承认的预提(应计项目)则可能不在税务资产负债表中承认;反之,特殊的会计法规主要是关于折旧的计提和坏账的冲销,除此以外,所有内容财务会计和税务会计都相同。

税务会计与财务会计的一致性,简化了会计的操作,但其报表提供的信息在某些情况下有失真实和客观,公司管理者为了尽可能减轻税赋,夸大地使用稳健原则,通常情况下,最低税赋是公司决定其会计方针的首要目标和依据,出于税收目的隐瞒财产和低估收入,其财务报表中的资产价值、财务状况及盈利能力是以保守方式表述的,它使报表信息出现失真现象,不利于报表使用者正确的理解^[2]。

由于经济体制的不同导致会计环境的不同,我国在1994年以前,会计准则与税法在收入、费用、利润、资产、负债等确认和计量方面基本相同,按会计准则规定计算的税前会计利润与按税法规定计算的应税所得差别很小,虽然当时并没有提出“所得税会计”这一概念,但财务会计与所得税会计趋于一致,与德、法模式相同。在1994年税制改革,特别是一系列具体会计准则和2001年《企业会计制度》实施以来,会计准则与税法中对有关收益、费用或损失等的确认和计量方法产生了较大的差异,说明我国所得税会计已从财务会计中分离,与英、美模式相同^[3]。

二、我国所得税会计与国际惯例的比较

由于国际上对所得税会计存在不同认识和处理差异,为了加强会计信息国际比较,国际会计准则委员会于1979年7月发布了第12号公告《所得税会计》。1989年1月,委员会发布了《所得税会计征求意见稿》,经过不断研究并修订,1996年国际会计准则委员会正式颁布了修订后的《国际会计准则12-所得税》。与国际会计准则相比,我国所得税会计的有关规定主要有以下不同。

(一)对差异规范的范围不同

我国所得税会计根据会计制度与税法对收入和费用的确认和计量的不同,提出永久性差异和时间性差异概念。永久性差异是由于企业一定期间的会计收益与应税所得之间计算口径不同所产生的差异;它产生于当期,以后各期不作回转处理;按永久性差异产生的原因和性质,可将其分为四类:①免税收入,如国库券利息收入。②不可扣除的费用和损失,如超标准的业务招待费、各种税收滞纳金、罚款等。③非收入性课税项目,如企业领用自己的产品用于在建工程或职工福利等,会计上不确认为收益,应按成本转账,但税法规定征税机关合理调整增加应税所得。④非费用性扣减项目,如企业发生的技术开发费比上年实际发生额增长达到10%及以上,其当年实际发生的费用除按规定据实列支外,经由主管税务机关批准后可再按其实际发生额的50%,直接抵扣当年的应纳税所得额。而时间性差异是由于企业某些收入和支出项目计入应税所得的时间与计入会计收益的时间不一致而产生的差异。它发生于某一时期,但在以后的一期或若干期内可以转回。如果只存在时间性差异,不存在永久性差异,那么从各期总和上看,应税所得和会计收益的总额将相等。时间性差异按收入、费用计入应税所得和会计收益的时间先后,可以分为以下四类:①先在财务报表上确认后列入应税所得的收入和利得,如权益法下投资企业的所得税率低于被投资企业时的投资收益,只有当实际收到股利时,才计入应税所得。②先列入应税所得、后在报表上确认的费用或损失,如会计上采用直线法折旧,税收上采用加速折旧法折旧。③先列入应税所得、后在财务报表上确认的收入或利得,如提前收取的租金在收到时就计税,但要在实际提供服务时才列入财务报表。④先在财务报表上确认、后列入应税所得的费用或损失,如预提的产品质量保证金。鉴于前两类时间性差异会



产生未来应纳税的金额,后两类差异会产生未来可抵减应税所得的金额,故将它们分别称为应纳税时间性差异和可抵减时间性差异。企业某一个时期的计税差异是这两类差异之和^[4]。

1996年修订的所得税会计的国际会计准则中的一个最大的变化是以“暂时性差异”取代“时间性差异”这一概念。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其税基之间的差额,如果在资产负债表中资产的账面价值比资产的计税基础高,就是递延所得税负债,反之,则是递延所得税资产。这里一项资产或负债的税基是指计税时应归属于该资产或负债的金额。按照FASB的《财务会计概念框架》,一项资产的确认意味着该资产的账面金额在未来期间将以流入企业的经济利益的形式收回,如果该经济利益是应税的,则资产的税基就是税法上允许抵扣该经济利益的金额。如果在未来期间允许抵扣的金额小于应税经济利益的金额,即税基小于账面价值,则有应纳税暂时性差异产生,反之有可抵减暂时性差异产生。如一台设备成本为10000元,已提折旧4000元,剩余成本将在未来予以抵扣,则该项设备的税基为6000元,若其重估价为7000元,则为1000的暂时性差异产生。如果该未来经济利益不纳税或是不可抵扣的,如按权责发生制纳税的应收账款,则该资产的税基即为其账面金额,无暂时性差异产生;一项负债的确认意味着该负债的账面金额在未来期间将通过体现经济利益的资源从企业流出来清偿。如果它的部分或全部金额可以在晚于负债确认期的未来期间内作为应纳税收益的抵扣项,则由可抵扣暂时性差异产生,其金额就是该负债在未来期间可抵扣的金额,因而该负债的税基就是其账面金额与该负债在未来期间计税时可抵扣金额的差额。如果该负债在未来期间不可抵扣应税经济利益,则该负债的税基就等于其账面金额,无暂时性差异产生^[5]。

国际会计准则没有涉及永久性差异的概念,但比较两者的关系来看,所有的时间性差异都是暂时性差异,但有些暂时性差异却不是时间性差异。如资产的重估价,只产生暂时性差异而不产生时间性差异;企业合并时,被并企业的或负债在会计上按公允市价入账,税法规定报税时按原账面价值计算,致使暂时性差异产生,而此时亦无时间性差异。

(二) 所得税会计处理方法的比较

所得税会计处理方法主要有应付税款法和纳税影响会计法,其中纳税影响会计法又分为递延法和债

务法两种。从我国情况看,1994年6月29日发布的《企业所得税会计处理的暂行规定》中,允许企业在应付税款法和纳税影响会计法两种方法中任意选择,如果企业选择采用纳税影响会计法,《规定》中建议采用递延法,有条件的企业,也可以选择采用债务法。由于应付税款法不确认时间性差额对未来所得税的影响,本期所得税费用等于本期应付的所得税,这种方法不符合收入与费用配比的原则^[6]。因此,世界上大多数国家均不再采用这种方法。而在纳税影响会计法中,大部分国家建议采用债务法,或在递延法和债务法中选择。

1996年修订的国际会计准则第12号由原来要求企业采用递延法或债务法(有时称作损益表债务法)换算递延所得税改为禁止采用递延法,要求采用另一种债务法(有时也称作资产负债表债务法)。由于债务法相对于递延法更科学,按照债务法确认的递延所得税负债或递延所得税资产更符合负债和资产的定义,但是在税率变动的情况下核算较为复杂。从我国实际情况看,所得税率基本是稳定的,在税率不变的情况下,递延法和债务法对时间性差额的计算基本一致,核算复杂问题在我国不太突出。因此,我国具体准则(征求意见稿)中建议采用债务法。

在采用债务法进行所得税会计核算时,对于时间性差额(或暂时性差额)对未来所得税的影响,可以采用损益表债务法或资产负债表债务法进行分析。损益表债务法将时间性差额对未来所得税的影响看作对本期所得税费用的调整,而资产负债表债务法是从暂时性差额产生的本质出发,分析暂时性差额产生的原因以及对期末资产、负债的影响。损益表债务法注重时间性差异,而资产负债表债务法则注重暂时性差异。时间性差异是指应税利润和会计利润之间的差额,它在一个期间内形成,可在随后一个或一个以上的期间内转回。暂时性差异指一项资产或一项负债的税基和其在资产负债表中的账面金额之间的差额。1996年修订后的国际会计准则第12号要求采用资产负债表债务法。美国财务会计准则委员会亦选择使用资产负债表债务法。但从我国目前情况看,目前大多数企业还是采用应付税款法,过渡到损益表债务法,已经存在着某些不适应,如果再采用资产负债表债务法,实际执行时将会产生较大的困难;而且损益表债务法和资产负债表债务法只是分析方法不同,在通常情况下,两种方法计算的结果相同,只有在特殊情况下才会产生差异。所以尽管国际会计准则修改



后采用资产负债表债务法,我国具体所得税会计法规中建议仍采用损益表债务法^[7]。

参考文献

- [1]胡世文.设立我国企业税务会计探析[J].税务研究,1999,(2).
 [2]邓学芬,章道云.浅探建立税务会计体系的必要性[J].财会月刊,2001,(8).
 [3]李孝章.所得税会计方法探析[J].扬州大学税务学院

学报,2001,(2).

- [4]郭建民,张水林.企业所得税的会计处理与税务处理差异[J].特区财会,2002,(3).
 [5]何亮,康德彬.所得税会计理论结构初探[J].财会通讯,2002,(9).
 [6]雷友琴等.试析所得税会计资产负债表债务法[J].财会月刊,1998,(7).
 [7]英美、德法对财务会计的不同规范方式及对我国的借鉴意义[J].财会月刊,1998,(5).

Discussion Our Country's Income Tax Accounting from Two Major Tax Accounting Mode ——the Comparison of Chinese Income Tax Accounting and International Convention

ZHOU Ping - hua

(Accounting Department of Anhui Institute of Finance and Trade Hefei 233041 China)

Abstract This article begins with the analysis of England and American's accounting mode and France and German's accounting mode. To the former, tax accounting is separated with financial accounting. To the latter, they are unified. Then, the article introduces Chinese income tax accounting's developing process under different accounting environment. At last, it compares the international accounting principal of income tax with our country's related rules, points out their difference and the real condition of the allowed difference.

Key Words tax accounting; income tax accounting; timeliness difference; perpetuity difference; temporary difference; tax payable method; tax influence accounting method

·短 讯·

中国出版集团进军国际版权贸易

中国出版集团将组建专门的版权代理机构,搭建国际版权交易平台,经营重大版权引进和输出项目,尤其在版权输出方面,将搜集反映和代表中国文化的精品,与国际出版机构合作,以集约化优势实施“走出去,引进来”战略,促进集团出版产品多元化开发,发挥中国版权集团在国际版权贸易中的影响力和竞争力。

中国出版集团是集书、报、刊、音像、电子出版物的出版、发行、进出口贸易于一体的国家级大型出版机构,拥有26家历史悠久、品牌突出的出版单位和50种报刊。在本届博览会上,中国出版集团首次以集团名义组团布展,其悬挂在展场外的“书业无限,品牌为王”的巨幅标语凸现了该集团强化品牌优势的经营策略,以及强势进军国际版权交易市场决心。据悉,在此次博览会上,中国出版集团重点推介的版权项目为300种左右,包括《中国共产党历史纪实》、《新编千家诗》等,重点版权引进项目预计超过500种,在自己的展区内设独立的中心版权洽谈区,用以接纳海外出版商的重大版权项目。

·宣 文·

从世界两大税务会计模式探析我国所得税会计——我国所得税会计与国际惯例的比较

作者: [周萍华](#)
作者单位: [安徽财贸学院, 合肥, 233041](#)
刊名: [电子科技大学学报\(社会科学版\)](#)
英文刊名: [JOURNAL OF UNIVERSITY OF ELECTRONIC SCIENCE AND TECHNOLOGY OF CHINA\(SOCIAL SCIENCES EDITION\)](#)
年, 卷(期): 2003, 5(4)
被引用次数: 1次

参考文献(7条)

1. [胡世文](#) [设立我国企业税务会计探析](#) 1999(02)
2. [邓学芬;章道云](#) [浅探建立税务会计体系的必要性](#)[期刊论文]-[财会月刊](#) 2001(08)
3. [李孝章](#) [所得税会计方法探析](#) 2001(02)
4. [郭建民;张水林](#) [企业所得税的会计处理与税务处理差异](#) 2002(03)
5. [何亮;康德彬](#) [所得税会计理论结构初探](#) 2002(09)
6. [雷友琴](#) [试析所得税会计资产负债表债务法](#) 1998(07)
7. [英美、德法对财务会计的不同规范方式及对我国的借鉴意义](#) 1998(05)

本文读者也读过(6条)

1. [王雷](#) [从中美所得税会计的比较看我国所得税会计的发展](#)[期刊论文]-[市场论坛](#)2006(11)
2. [陈立军;崔莹](#). [CHEN Li-jun, CUI Ying](#) [所得税会计准则的国际趋同](#)[期刊论文]-[大连海事大学学报\(社会科学版\)](#) 2007, 6(5)
3. [刘斌;Liu Bin](#) [中美所得税会计几点差异的研究](#)[期刊论文]-[吉林财税高等专科学校学报](#)2002(1)
4. [孙洪霞;安旭](#) [关于我国税务会计模式的思考](#)[期刊论文]-[黑龙江科技信息](#)2008(19)
5. [张涛](#) [新准则下所得税会计差异的处理](#)[期刊论文]-[商业经济](#)2010(1)
6. [林易](#) [税务会计模式的现实选择](#)[期刊论文]-[发展研究](#)2010(1)

引证文献(1条)

1. [杨荣军](#) [关于所得税会计几个问题的初步研究](#)[期刊论文]-[科技情报开发与经济](#) 2005(5)

本文链接: http://d.wanfangdata.com.cn/Periodical_dzkjdxsb-shkx200304004.aspx