

关于税前会计利润与应税所得差异的

研 究

李 梅

一、差异产生的原因

应税所得是根据税法有关规定计算确定的,税前会计所得则是根据会计政策计算确定的,税法规定与会计规定往往不同,致使税前会计所得与应税所得产生差异。

1. 永久性差异。即所得税法与会计政策在计算口径上的要求不同,导致应税所得与税前会计所得产生的差异,这种差异一旦发生就会永久存在,不会在以后各期转回或实现,称其为永久性差异。永久性差异可细分为以下四种情况:第一,财务报表确定为收益,而税法规定为非应税收益。第二,财务报表不确定为收益,而税法规定为应税收益。第三,财务报表确定为费用,而税法规定不应确认为费用。第四,财务报表不列为费用,而税法规定作为费用。

永久性差异应于发生当期予以认列或消除,无须进行跨期分摊。当税前会计所得大于计税所得时,当期应纳税所得 = 税前会计所得 - 永久性差异;当税前会计所得小于计税所得时,当期应纳税所得 = 税前会计所得 + 永久性差异。

2. 时间性差异。即在某一会计期间,由于有些收入和支出项目计入税前会计利润(或亏损),与计入纳税所得(或亏损)的时间不一致,所产生的税前会计利润(或亏损)与纳税所得(或亏损)之间的差异,这种差异发生于某一期间,但在以后的一期或若干期内将会转回,称其为时间性差异。时间性差异可分为两种:第一,应纳税时间性差异,是指未来会计期间内将产生应纳税金额的时间性差异。当收益在当期财务报表上确认,而按税法规定可在以后期间申报纳税时,或当费用或损失按税法规定应在当期申报扣除,而在财务报表上可于以

依靠电脑技术与自动化生产的FMS与JIT思想的结合,可以大大提高生产效率,加强管理。

JIT思想的影响几乎触及企业管理的各个领域,这对于现代企业管理及管理会计的发展都将产生重大而深远的影响。

五、JIT对成本计算方法的影响

JIT系统根除或减少了诸如发采购订单、质量检验、存货传递及仓储准备等无价值的劳动,因此产品成本大大降低。由于适时制生产系统下的单元式生产、零缺陷的特点使其可以将所有物料消耗、人工费用全部分别归入直接成本,基本防止间接成本的出现;零库存使产品生产成本与期间成本保持一致;大量自动化设备、电脑的出现必然加大固定制造费用。固定制造费用的提高,将引起成本计算方法的变革,采用作业成本法(Activity-Based Costing),简称ABC法。

ABC法的特点在于强调生产作业活动,并把它们做为可控制的成本动因(Cost driver)。根据每一项作业活动设立成本库(Cost Pool),来归集该作业活动的成本。这样相同质的固定制造费用完全按照成本动因在成本库内归集并分配,分配的标准根据成本动因而定。在JIT生产系统下,ABC法是最适合的成本计算方法,它以每个制造单元的作业活动为成本计算的对象,计算分配归纳产品成本,不仅便于准确地衡量成本,更有利于管理人员分析每一作业活动的成本信息并加以有效控制。

当然,随着成本计算方法的变革,其余与成本计算相关的领域,如收益衡量、业绩评价、投资决策等等课题也对传统企业管理提出了挑战,有待于进一步广泛研究。

责任编辑 温彦君

后期间确认时均会导致应纳税时间性差异的产生。第二,可抵减时间性差异,是指在将来会计期间内将产生可抵减所得税的金额的时间性差异。当收益按税法要求应在当期申报纳税,而财务报表于以后期间确认时,或费用或损失在当期财务报表上确认,而税法规定可在以后期间申报扣除时均会导致可抵减时间性差异的产生。

时间性差异的发生和转回涉及一个以上的会计期间,如何反映差异的影响是所得税会计最为棘手的问题,或在发生期认列或消除(应付税款法),或不全部在发生期予以认列或消除而递延到以后各期逐步分摊(纳税影响会计法)。

3. 两种特殊的差异。第一,直接借记或贷记股东权益项目所产生的差异。分两种情况,一是不列入税前会计利润而应列入应税所得所产生的差异。此类项目直接影响股东权益,但不影响本期损益的计算,即不影响本期税前会计利润的计算,而税法要求将其包含在应税所得的计算之中,从而导致税前会计利润与应税所得不同,这种差异与永久性差异性质相同。二是资产或负债的课税基础与帐面价值发生差异。此类项目按税法要求当时无须列入应税所得计算,但由于该资产或负债的课税基础与帐面价值已发生差异,待帐面资产收回或负债清偿时就会产生应纳税或可抵减时间性差异。第二,亏损抵扣所产生的差异。为有效地培植税源,各国税法均规定企业亏损可以抵前或转后抵减,导致税前会计利润与亏损抵扣后的应税所得不同,出现可抵减时间性差异。

二、差异的会计处理方法论证

差异的会计处理方法主要有应付税款法和纳税影响会计法。应付税款法用表外核算的方法,将会计所得按税法项目和标准调整为纳税所得,乘以适用税率得出应纳税款。在这种情况下,当期按一般公认会计原则确定的所得税支出或利益与当期实际发生的所得税支出或利益相等。运用应付税款法进行所得税会计处理时,无需另设会计科目,直接通过“利润分配”科目进行核算。计算公式为:本期纳税所得 = 利润总额 + 税法不允许列支的项目金额 + 税法允许列支但超过标准的金额 - 本期未收现营业利润 - 本期未收现或已税、免税投资收益 - 税前还贷和单项留利 - 依法弥补亏损。这种方法的支持观点是:第一,所得税是收益分配,而不是费用。第二,税前会计所得与纳税所得的差异,无论是永久性差异还是时间性差异,均是当期所得税支出的组成部分,应当计入当期应税所得。这种方法的反对观点

是:第一,应付税款法错误理解了所得税性质。第二,应付税款法与会计上的权责发生制相背离。

纳税影响会计法将所得税“视为企业在获得收益时发生的一种费用,并随同有关的收入和费用计入同一期内”(《国际会计准则》,财政部会计司编第105页)。时间性差异所产生的所得税影响在损益表中表现为所得税支出或利益,在资产负债表中表现为递延所得税余额。纳税影响会计法又分为递延法和负债法(或称债务法)两种。这种方法的支持观点是:对时间性差异进行跨期分摊的理由是:第一,所得税是一项费用,而不是收益分配。第二,从权责发生制和配比原则来看,具有费用性质的所得税应按其归属期计入企业当期或递延计入以后各期成本。第三,从持续经营假设的角度来看,企业的经营将持续进行,在可预见的未来不会清算解散,递延所得税负债或资产可望在未来清偿或实现。这种方法的反对观点是:第一,纳税影响会计法比较复杂,不易操作。第二,在财税合一模式下,税前会计所得与纳税所得差异不大,有理由当期确认差异。第三,所得税跨期分摊在某些情况下可能会导致企业永久推迟支付部分税款。

从世界范围看,财务会计与纳税会计合一模式国家如法国、德国、日本等基本采用应付税款法,财务会计与纳税会计分离模式国家如美国、英国、加拿大等均采用纳税影响会计法。由于财务会计与纳税会计分离的发展趋势和国际会计准则委员会的倡导,纳税影响会计法将在世界范围内普及已成定势,在此形势下,财税合一型国家均受到了不同程度的冲击,如日本规定合并财务报表可选用纳税影响会计法,法国要求合并财务报表必须采用纳税影响会计法,德国则规定单个公司的财务报表应确认递延所得税负债但不强制确认递延所得税资产,合并财务报表要使用纳税影响会计法。

递延法将当期时间性差异的所得税影响在当期递延,并在该时间性差异发生相反变化的以后各期予以转销。递延法强调时间性差异对产生差异期间的收益的税款影响,因此又被称为损益表法。在递延法下,递延税款是根据差异产生时的实际税率计算,税率变动或开征新税无需对其进行调整,资产负债表上的递延税款余额不代表收款的权利或付款的义务,通常递延法下资产负债表上的递延税款称为递延所得税贷项或借项,而不称为递延所得税负债或资产。这种方法的长处在于运用简便,因其不牵涉税率或税法变动的调整。缺点是税率或税法变动后,资产负债表上列示的递延税款不能反映所得税后果。

负债法将当期时间性差异的预计所得税影响在当

期递延,并在该时间性差异发生相反变化的以后各期予以转销。在负债法下,时间性差异的所得税影响根据现行税率计算,所得税的初始计算是暂时的,如果税率变动或开征新税则要对其进行相应的调整。资产负债表上的递延税款余额代表企业预付未来税款的资产(递延所得税资产)或应付税款的债务(递延所得税负债),这种方法又称为资产负债表法。此方法的优点是资产负债表中的递延税款反映真实,缺点是计算复杂,因当税率或税法变动时要重新计量所得税负债或资产。尽管如此,负债法仍是所得税会计处理的发展趋势,原因是:第一,递延法重视所得税影响的损益表揭示,忽视所得税影响的资产负债表表达。而损益表仅能表达企业当年损益状况,资产负债表则可表述企业累积的信息资料,反映企业整体财务状况。第二,负债法比递延法更科学,按负债法确认的递延所得税负债或递延所得税资产符合负债和资产的定义。第三,虽然递延税款随税率或税法变动调整使负债法核算复杂,但税率或税法变动毕竟不是经常性的。从各国运用情况看,许多国家和地区如美国、英国、澳大利亚、德国、香港、台湾等都要求采用负债法,也有些国家允许两种方法任选其一,国际会计准则委员会颁布的IAS12允许使用递延法和负债法,但在将取代IAS12—所得税会计的E49(所得税会计准则征求意见稿)中则要求使用负债法。我国在所得税会计准则(征求意见稿)中也建议采用负债法。

三、需要说明的几个问题

第一,所得税跨期分摊应采用全面分摊法还是部分分摊法?全面分摊法是指对时间性差异所产生的所得税影响全部予以确认,部分分摊法是指对已确信将永不会转回或清偿的某些事项的所得税影响,不予确认为递延所得税资产或负债。全面分摊法的支持观点是:会计应充分反映企业的财务状况,资产的回收或负债的清偿应以全额列示在资产负债表上;只要是时间性差异,就会产生未来所得税影响数,不对某些时间性差异的递延所得税影响确认为负债,就会夸大股东权益和无视政府征收所得税的权力。部分分摊法的支持观点是:在某些情况下,例如企业固定资产加速增长,折旧的应税时间性差异总额,可能会大于抵消转回的时间性差异而不会在未来年度内转回,即不会出现未来所得税支付或减少,此时再确认递延所得税资产或负债是不合理的。多数国家和地区如澳大利亚、台湾、加拿大、美国等均赞成全面分摊法,美国、加拿大、德国、香港允许在某些情况下使用部分分摊法。英国要求当时间性差异可能转回时使用全面分摊法,而其他所有情况下均采用部分分摊

法。国际会计准则允许排除在可预见未来不预期转回时间性差异的所得税后果。

第二,同期所得税分摊。上文讨论的所得税分摊均属所得税跨期分摊问题,应该说,同期所得税也有分摊问题。当企业除一般损益外,还有停业部门损益、非常损益等项目时,当期所得税费用就应与经营费用一样,在一般损益、停业损益、非常损益项目间进行分配,分配标准各项目损益的多少,目的是使收益与成本在当期合理匹配。所得税同期分摊情况出现的较少,内容也不复杂。

第三,永久性差异与所得税分配。上文讨论的所得税分配均与时间性差异有关,未涉及永久性差异,原因是上文集中讨论的是所得税跨期分摊问题,永久性差异不因时间的推移而消逝,应于发生当期一次认列,无需进行跨期分摊。但不可否认永久性差异仍存在同期分摊的问题。

第四,递延所得税资产或负债的确认。一般来说遵循稳健原则,递延所得税负债发生时应予全部认列,而递延所得税资产发生时应慎重予以认列,这是因为递延所得税负债所产生的未来应税所得受不确定性的影响,而一项递延所得税资产的确认,意味着未来转销递延所得税资产的期间内应有当期所得税费用,如果转销期内企业没有足够的纳税所得,则意味着不能转销这项所得税资产,因此国际会计惯例对递延所得税资产的记入设置了种种限制。理论上讲递延所得税资产的确认必须具备“公司产生足够的能使利益实现的未来应税所得额的能力、企业继续符合所得税法规定的课税扣减条件的能力和预期所得税法将不会朝对公司实现纳税利益能力产生不利影响的方向变动”这三个条件,实务中各国和地区采取的标准为:澳大利亚“除合理的疑虑外必须确信”,德国“必须符合严格的估计原则”,日本“只有收到时才能确认”,美国和台湾“多半可能”,国际会计准则委员会“必须合理地预计”,我国“有合理的证明预期未来的所得税利益将会实现”和“在时间性差额转销期间内,将有足够的纳税所得”。可见,各国和地区所得税会计对递延所得税资产的确认只作了定性规定,无明显的量化指标,实际操作要靠会计人员依据职业经验判断而定。

第五,纳税亏损的处理。各国对纳税亏损可采取抵前退税和转后抵减两种方法处理。实行抵前退税,实际上是减少亏损当期所得税支出即实质上已获得了所得税利益。实行转后抵减则意味着减少转后期的所得税支出,即纳税人实质上获得了所得税利益,但转后抵减要求转后期有可抵减的应税所得存在,而在可抵减亏

对行政事业单位预算外资金实行并轨管理的

思 考

杜一礼

预算外资金是指各单位根据法律、法规和财政、财务制度的有关规定,收取、提留和安排使用的未纳入国家预算的资金。随着我国社会主义市场经济体制改革的不断深化和完善,近几年来,各行政事业单位的预算外资金收取渠道越来越宽,数额也越来越大。不少单位的预算外资金已大大超过财政预算内的拨款数。由于预算外资金自收自支、自行管理的特点(这也是规范化管理的弱点),致使一些单位在收、管、用方面存在着较多的问题。笔者认为,将预算外资金视同预算内资金,内外合一,走并轨管理的路子已十分必要,这对进一步提高资金的整体效益具有积极而深远的意义。

一、预算外资金使用管理存在的问题

1. 收取渠道不尽合理。当前,预算外资金来源渠道不合理状况已日趋严重。一些单位在经济利益的驱动下,想方设法拓宽收费渠道,热衷于搞创收。一些中小学在按物价部门的规定标准收费后,还巧立名目收取

什么赞助费、补课费、插班费、转学费以及建校费等,有些部门自行出台政策,对凡是到他们那里领表格盖章的都要收取高于实际成本费用数倍的成本费;有的部门在审批新建工程项目时明确规定要收押金(虽说押金是可以归还的,但一两年之后,审批部门的利息倒攒了不少);有的部门召开会议,不管有没有资料,统统收取资料费(每人少则几十元,多则几百元);有的部门对已明文禁止的收费项目也在半明半暗、睁只眼闭只眼中悄悄行事;诸如此类,不胜枚举。笔者认为,预算外资金的来源渠道应有它的合理性和合法性,各单位必须规范、依法收费,不能超过了一定的度,更不能巧立明目乱收费。

2. 规范管理不尽人意。如何管理预算外资金,各级政府、财政部门早有明文规定,一些地方还根据本系统、本单位的实际情况,制定了相应的规章制度。但从近几年的实际情况看,规范管理的力度还不够,存在的问题、漏洞较多。一是在宏观管理方面,职能部门的管理尚未

损的转后期企业能否扭亏为盈,实在令人置疑。因此对转后抵减的所得税利益,一些国家实行发生亏损当期不予确认所得税利益的办法,多数国家则采取了附加更审慎条件确认所得税利益的办法,如澳大利亚和加拿大为“必须实质上是肯定的”,英国和国际会计准则委员会为“必须有无可怀疑的保证”,我国为“预计纳税亏损可在未来一定期间内用纳税所得抵补,并且有合理的把握,在亏损转后的期间内有足够的纳税所得”。

第六,子公司和联营公司的未分配利润。按一般国际惯例,当子公司的未分配利润分配给母公司时,无论母公司还是子公司负责支付所得税,都应将其列为递延所得税负债。特殊情况下允许例外,企业如能证明这部分利润将不进行分配(例如进行长期投资),或其分配将

不会增加纳税负债,则可不对未分配利润计列税款。多数国家包括国际会计准则委员会对这种处理办法持肯定态度,但也有人对此提出异议,认为这会导致股东权益高估,政府对这部分利润最终产生的所得税丧失征收权。

长期投资按权益法核算的企业,在收到被投资企业按投资份额分给的利润时,应全额计列税款。但当被投资企业未分配全部利润时,对未分配利润的所得税计列有两种做法:一是对将来分配的部分进行预计,按预计数计算所得税(如美国);二是对未分配利润可以不计列税款,但在报表中应进行说明并反映投资者未计列所得税的未分配利润的累积数(如加拿大、英国等)。

责任编辑 温彦君