

差异并非时间性差异,即暂时性差异可分为时间性差异及其他暂时性差异两类。如企业合并中的公允价值调整后,被合并公司的资产或负债在会计上按公允价值入账,而税法规定纳税时仍按原账面价值计算,致使合并后的计税基础与账面价值之间产生暂时性差异,这一差异即为其他暂时性差异而非时间性差异的项目。

暂时性差异的概念已被运用于美国1991年公布的第109号《财务会计准则公告》中,加拿大等国在建议性准则中也采用了此概念,这次又被运用于国际会计准则,说明了国际会计界对该概念的进一步肯定。

二、取消了递延法的使用

目前,各国所得税的核算方法有:应付税款法和纳税影响会计法,纳税影响会计法又包括递延法和负债法。原国际会计准则中规定只能采用纳税影响会计法,但递延法和负债法可以任选其一。

递延法,是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。其特点是:①递延税款的账面余额是按照产生时间性差异时所适用的所得税率计算,而不是现行税率计算确认的,在税率变动或开征新税时,对递延税款的账面余额不作调整,因而递延税款账面余额不符合资产和负债的定义,也不代表收款的权利或付款的义务。②本期发生的时间性差异影响所得税的金额,用现行税率计算,以前发生而在本期转回的各项时间性差异影响所得税的金额,一般用原税率计算。

负债法,是将本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后的各期,并同时转回已确认的时间性差异的所得税影响金额,在税率变更或开征新税时,需要调整递延税款的账面余额。负债法的特点是:①本期的时间性差异预计对未来所得税的影响金额在资产负债表上作为将来应付税款的债务,或者作为代表预付未来税款的资产。递延税款的账面余额按照现行所得税率计算,而不是按照产生时间性差异时所适用的所得税率计算,因此,在税率变更或开征新税时,递延税款的账面余额要进行相应的调整。②在采用负债法时,本期发生或转回的时间性差异的所得税影响,均应用现行税率计算确定。

递延法和负债法的根本区别在于:运用负债法时,由于税率变更或开征新税需要对原已确认的递延所得税负债或递延所得税资产的余额进行相应的调整,递延税款账面余额能真正反映未来应付的所得税

或可抵减的所得税,运用负债法所确认的递延所得税负债或递延所得税资产更符合负债或资产的定义。所以,从理论上讲,负债法比递延法更科学。

新国际会计准则取消了所得税会计核算中递延法的使用,规定只能采用负债法,从而也更易于不同公司间的会计信息比较。

三、对我国会计改革的启示

长期以来,我国的企业所得税一直被视为利润分配的内容,这与国家利润分配制度有着密切的联系。建国以后,利润分配的调整变化较大,先后经历了统收统支、企业基金制、利润留成制、利改税、承包经营责任制和税利分流。自1994年1月1日起,不再视企业所得税为利润分配,而视为一项费用。财政部于1994年发布了《企业所得税会计处理暂行规定》,明确企业可以采用“应付税款法”或“纳税影响会计法”进行所得税的会计核算,并可以在递延法和负债法中任意选择。1998年1月1日,我国开始施行《股份有限公司会计制度》,对所得税的会计核算仍按上述规定执行,而国际会计准则委员会1979年发布的准则中,未允许使用应付税款法,1996年新准则中又取消了递延法的运用。由此可见,我国的会计改革还远远落后于国际会计准则的发展。

英、美等西方国家以及国际会计准则委员会在制定会计准则方面已经取得很大的进展,并且已经获得许多成功的经验,我国在制定会计准则时,应尽可能参考他人的研究成果和成功的经验。我国会计准则的制定虽然起步较晚,但却可将立足点定在较高的位置,特别是国际会计准则已成为越来越多的国家制定会计准则的基础,所以我国会计改革也应尽量做到与国际会计准则接轨,避免走弯路,并可以节省费用。

责任编辑 袁庚

·小资料·

何谓知识经济?

知识经济的显著特点就是知识成为最重要的经济资源,学习和创新成为最重要的经济活动过程。未来的经济增长将更加依赖于知识的大量生产、快速传播、及时汲取和有效应用,产品和服务中蕴涵的知识量成为竞争的重要基础,知识资源的快速扩张则成为经济可持续发展的关键。在知识经济时代,国家经济的整体活力和发展潜力将更多地取决于知识资源的多少,更多地依赖于国家整体上学习和创新能力的大小。

(秦编整理)