

● 黄 建 方

所 得 税 会 计 初 探

所得税会计是以所得税法令规定为准绳,会计技术为工具,平时负责归集企业各项交易活动的合法凭证并加以记录、整理、分类、汇总,进而在年度终了加以结算、编报、缴纳企业所得税的专门会计。它被国际会计准则委员会于1979年7月所确认,已成为国际会计的一个重要分支。本文将阐述有关所得税会计的原由、实务及建立我国所得税会计的一些设想。

一、所得税会计产生的原由

所得税会计产生的原由主要是会计所得与课税所得存在的差异所致。会计所得系指依据一般公认会计原则和规定,用财务会的专门方法计算出来的税前纯益或纯损。课税所得是指以会计所得为基础,依税法规定调整后的数额,是计算所得税的直接依据。二者不可避免地存在以下差异:

第一,永久性差异,即本期发生的会计所得与课税所得的差异在以后年度不会抵销。如有些会计所得可以免税;有些在会计上并非收益,但在税法上作收益课税;有些会计费用在计算课税所得时不予承认等等。具体来讲,所谓永久性差异,主要指在一个会计年度里,企业承担而不能获得回报的,按税法规定不得在成本、费用中列支或税前扣除的非收益性支出,如捐赠、赞助、乱收费、乱摊派、罚款、滞纳金支出及各种超标准支出。这种支出在计算所得额时必须强制剔除,并不得在以后会计年度抵扣。

第二,时间性差异,即会计上与税法上承认收益或费用的时间不在同一年度而引起的差异。这些差异在以后年度可以抵销,包括收入认定时间差异、费用认定时间差异、资本支出与费用支出划分标准不同而产生的差异、因提取各项准备而发生的差异等。具体来讲,所谓时间性差异,主要指一个会计年度里列支的虽属法定列支范围,但在列支时间上与税法规定列支时间不符的支出,形成会计所得与纳税所得的差异,如自主决定加速折旧、缩短摊销期限和多计少留企业存货价值等。这部分差异经税务部门同意可以调整资产负债科目有关帐户,在以后会计年度抵扣。

第三,年度间盈亏互抵而发生的差异。根据税法规定,某一年发生的亏损可在其以后若干年度的利润中抵补,此一抵补,仅在计算以后年度的课税所得时适用,因而计算会计所得时并不适用。

会计所得与课税所得是两个不同的经济概念,体现不同的要求,差异自不可避免,故在计算所得税时,不可能直接以会计所得为依据,而要依所得税法规定对会计所得进行调整,才能正确计算出应纳税额,这一复杂的调整过程需借助专门的所得税会计来完成。

二、国外企业所得税会计实务的发展趋势

(一)关于企业所得税性质的两种不同认识

关于企业所得税性质有两种不同的认识。一种观点认为所得税是企业收益的分配。企业无论是向政府缴纳所得税，或是向股东分配股利，均属于企业收益的分配。这种观点的主要依据是，所得税是按照政府法规缴纳的，其主要目的是保证政府财政收入，而且是具有强制性的，因而所得税是企业收益的分配，而不是一项费用。另一种观点则认为所得税是企业的一项费用。它和企业经营过程中所发生的各项支出一样，是一项费用性质的支出项目。因为从股东的角度来看，企业的股利是按照税后净收益计算的，股票价格亦随着税后净收益的增减而变动。会计报表以股东作为主体，其报告目标应该着重于反映纳税后的净收益额，即可以分配股利的金额。依照这样的观点，所得税是实现净收益所必须支付的费用。这个观点在国际会计理论上得到很多国家的普遍赞同。

（二）关于企业所得税会计的两种处理方法

按照企业所得税所具有的费用性质，对所得税款的支出主要有以下两种会计处理方法：

1. 应付税款法。它是指按照税法计提企业本期应付的所得税，企业本期的所得税款支出，在正常情况下与计提的应付所得税款相等，即不应出现一项收益计列于会计帐簿与计列为应税收益的时间差异。例如，一项分期付款销售在记录于会计帐簿时，计列其全部销售收入，但在编制所得税申报表时，则仅计列其现金收入部分。由此可见，应付税款法是以收付实现制为基础的。2. 计税结果法。它是指在会计帐簿上计列收入或费用的时间，与按照税法计列收入或费用的时间不同，从而使会计报表上的收益额与应税收益额之间出现差异。因而计税结果法是以权责发生制为基础的。

根据统计调查，在64个国家或地区中，目前采用应付税款法的有德国、日本、韩国、印度等46个国家或地区，采用计税结果法的有美国、英国、加拿大、荷兰、澳大利亚等14个国家。国际会计准则委员会1979年公布的第12号国际会计准则，要求各国采用计税结果法。虽然国际会计准则对于各国会计实务并不具有约束力，但由于它的影响，会使更多的国家在税务会计上，从采用收付实现制的应付税款法，逐步转为采用权责发生制的计税结果法。

三、建立我国所得税会计是客观形势发展的必然

在我国，传统的财务会计长期依赖于财政管理，财务会计规定长期服从于财政、税收的规定，缺乏相应的独立性；财务会计自身的非独立性又反过来影响税务会计的独立性。因而所得税会计一直未能成为一门独立于财务会计之外的专门会计。

自去年7月1日起，我国已施行《企业财务通则》、《企业会计准则》和新的行业会计制度，再加上今年1月1日起实施新的统一规范的企业所得税制度，这对我国建立所得税会计既提供了前所未有的条件，也提出了迫切的要求。

我国传统财务会计主要是为财政管理服务的，税款的征收主要直接以会计核算资料为依据。“两则”和新的会计制度实施后，采用了谨慎原则等国际公认的会计准则，会计核算的任务也由过去的主要为财政管理服务改变为主要为股东、债权人、分析人员、潜在的投资人以及企业自身管理服务，财务会计信息自然不可能完全满足国家税收管理的需要。因此，作为国家基于课税需要，需进一步要求企业对财务会计信息根据税法规定与限制加以调整，以作为课税基础，核算应税所得与应纳税额，即要求建立所得税会计。

《企业财务通则》、《企业会计准则》及新的行业财务会计制度对若干具体会计事项的处理只作了较为原则的规定，使企业对具体会计事项在处理方法上有了更大的选择余地。例

如，对存货计价，规定企业可选择使用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法和后进先出法等方法；对坏帐准备，若干行业规定了有弹性的提取比例；在固定资产折旧的方法选择上，除了可采用平均年限法或工作量法外，符合条件的企业也可以采用加速折旧法；企业发放的工资、奖金可以全部进入成本等等。这将使企业间会计处理的具体方法不尽一致，所得额的计算口径也会不尽相同。这种会计上允许的处理方法和计算口径的不一致，在税收上往往是难以接受的。因为如果允许这种不一致存在并反映到各自的课税所得额中，将会影响国家税收政策的统一和企业税负水平的均衡。因而在确定课税所得额时应将这些不一致加以消除。办法在于分别计算会计所得和课税所得。会计所得依公认的会计准则和规定的会计制度计算；课税所得依所得税法及相关法规的规定以及所得税会计的专门方法计算，以贯彻国家税收政策为目标。

四、建立我国所得税会计的设想

在我国社会主义市场经济条件下，如何建立企业所得税会计，当前急需做的工作有：

（一）建立企业所得税会计的法律规范

建立企业所得税会计必须有严密的法律规范。这种规范，应解决三个主要问题：一是确立企业所得税会计的法律地位，也就是把企业实行所得税会计作为一项计税义务加以规定；二是规定计税所得额的税基，按保护所得税税基的原则界定成本费用列支范围、税前扣除项目，以及所得税会计核算应税所得的程序和模式；三是明确不按税法规定进行所得税会计核算所产生后果的法律责任。有了这些规范，企业所得税会计制度才能得以确立，其工作内容和程序才能据以建立。

（二）建立企业所得税会计核算程序

企业所得税会计应当自成独立的体系，这样才能最终解决对企业财务会计核算的依赖，强化所得税征管。而按我国目前的企业会计核算水平，还不具备这样的条件。在一定时期内，还必须采取过渡的形式，即既建立起企业所得税会计制度，又不完全割断与企业财务会计核算的联系。具体可以概述为：以企业财务会计核算为基础，以核算财务会计所得和计税所得差异为依托，实行“财务会计所得额+差异额=计税所得额”的计算公式进行核算，产生独立的法定的所得税会计报表。这一所得税会计核算模式的关键，是确定企业会计所得与计税所得的差异，即在一个会计年度按照财务会计核算应予反映成本支出，但按税法规定进行所得税会计核算又应计为计税所得的部分。为了及时准确地反映这部分差异，可在企业财务会计帐户之外，另设反映差异额的“差异总登记簿”（或“差异总帐”），对各项差异额从总体上作全面反映。至于永久性差异和时间性差异对企业会计核算产生的影响不同，可以再设“永久性差异帐户”和“时间性差异帐户”两个明细登记帐户分别进行反映。永久性差异按该项支出发生额记入“永久性差异帐户”；时间性差异以税法规定标准与财务会计帐面实支数的差额形式存在，以这种差额记入“时间性差异帐户”。各项差异记入帐户的时间，与记入财务会计其他帐户时间同步。待今后各方面条件成熟后，建立独立的企业所得税会计。

（三）设置企业所得税会计工作人员

在现阶段，企业所得税会计并不能完全脱离于企业财务会计。因此，除经营业务复杂、会计核算任务繁重的大中型企业可设专职所得税会计人员外，一般可确定兼职一人承担所得税会计工作。