

# 会税差异探究

王杏云

(浙江经贸职业技术学院,浙江 杭州 310008)

**摘要:**会税差异是所得税会计产生的根源,也是所得税会计要解决的根本问题。会计理念不同,会税差异含义、内容及其金额等也会不同,文章立足我国现有企业会计准则,遵循资产负债观会计理念揭示会税差异的相关问题:(1)会税差异是全面收益与应税所得的差异;(2)会税差异分为永久性差异与暂时性差异;(3)资产负债观和收入费用观理念下的永久性差异本质不同,但不影响二者采用一致的认定与计量方法;(4)对于暂时性差异的计量,不同项目其计量方法不同,但暂时性差异本质是暂时性差异认定的根本依据。

**关键词:**会税差异;永久性差异;暂时性差异

**【DOI】**10.12231/j.issn.1000-8772.2021.16.061

通俗讲,会税差异就是会计与税法的差异,会税差异是所得税会计产生的根源,也是所得税会计要解决的根本问题。会计理念不同,会税差异的具体含义、内容及其金额等也会不同。

## 1 基于资产负债观分析“会税差异”

“会税差异”指会计收益与应税收益(应税所得)间的差异。现有企业会计准则遵循资产负债观理念,即以资产负债为重心,直接从资产和负债的角度确认和计量企业的收益,认为收益是企业期末净资产与期初净资产的差额(投资者投入和向投资者分配除外,下同)。基于此,会计收益=期末净资产-期初净资产,需要注意,这里的会计收益是全面收益,既包括净资产增加(或减少)且会计确认的收益(或损失),也包括净资产虽然已经增加(或减少)但会计尚未确认损益的部分,如交易性金融资产公允价值变动所导致的净资产增加额,会计也确认为收益,计入“公允价值变动损益”,而其他债权投资公允价值变动所导致的净资产增加额,公允价值变动当期,会计确认为所有者权益,计入“其他综合收益”,不予确认损益。所以,全面收益并不等于报表收益,用以下公式可以反映全面收益与报表收益的关系:全面收益=报表收益+/-净资产增加或减少但会计未确认的收益或损失。现有企业会计准则下的“会税差异”应是全面收益与应税所得之间的差异。

“全面收益与应税所得之间的差异存在永久性暂时性之分”即会税差异包括“永久性差异”和“暂时性差异”。

## 2 永久性差异

### 2.1 永久性差异本质

作为“会税差异”的一部分,这里的“永久性差异”是全面收益与应税所得对比产生,如果差异仅存在于某一个会计期间,以后不会转回,则为永久性差异。以我们所熟知的税收滞纳金为例,税收滞纳金发生当期,会计处理为:借记“营业外支出”,贷记“银行存款”等,净资产(全面收益)减少,但是因税收滞纳金不得税前扣除,所以当期应税所得不变,最终导致当期全面收益小于应税所得,产生会税差异,这一差异对未来期间的全面收益与应税所得没有影响,所以是永久性差异。另外还有免税收入、超标业务招待费、加计扣除的研发费用(包括资本化与非资本化)等均属于永久性差异(具体分析见赵同剪.基于资产负债观的会计与应税收益差异探究[J].商业会计,2012,10)。

资产负债观下的永久性差异与之前我们所熟知的收入费用观下的永久性差异本质不同,收入费用观下的永久性差异是会计利润与应税所得的差异,但是两种理念下永久性差异分析结果一致。同样以我们所熟知的税收滞纳金为例,根据税收滞纳金的会计处理,税收滞纳金发生当期,会计确认为损失,会计利润减少,而当期应税所得不变,最终结果是当期会计利润小于应税所得,产生会税差异,这一差异对未来期间的会计利润与应税所得也没有

影响,所以是永久性差异,这一结论与资产负债观下的分析结果一致。所以,收入费用观下的永久性差异项目与资产负债观下的永久性差异项目完全对应,税收滞纳金、超标支出(不得结转扣除部分)、免税收入以及加计扣除的研发支出(包括资本化与费用化)等,无论是基于收入费用观,还是资产负债观,这些项目所形成的会税差异都是永久性差异。

另外两种理念下的永久性差异对所得税的影响结果也一致,即仅对某一期间的应税所得产生影响,对其他期间的应税所得没有影响,并且影响的会计期间相同、方向(调增/调减)相同、金额也相同。

### 2.2 永久性差异认定与计量

由于两种理念下的永久性差异对所得税的影响结果一致,并且基于资产负债观分析永久性差异,缺乏分析所需要的基础数据(因为日前的会计报表并没有完全遵循资产负债观),也与我们的习惯不同,导致难以理解。因此,在会计实务中无需基于资产负债观分析永久性差异,可以按照惯例,基于收入费用的确认(即收入费用观)对会计利润与应税所得的影响分析永久性差异。具体分析思路是:如果某项交易事项导致会计利润与应税所得产生差异,这一差异仅仅影响某一个期间的会计利润与应税所得,而对其他期间无影响,那么这一差异就是永久性差异。

由于永久性差异仅仅影响某一期间的会计收益与应税所得,根据权责发生制要求,永久性差异的所得税影响应当在影响的当期计算确认,并随同所得税的计算一并进行,无需特殊关注和处理。例如,某企业发生研发支出10万元,不符合资本化条件,因此在发生当期确认为费用,根据现有企业所得税税法规定,计算企业所得税时允许对研发费用加计75%税前扣除,加计扣除额为7.5万元,导致会计利润大于应税所得7.5万元,差异7.5万元,这一差异仅在发生当期存在,对以后期间没有影响,是永久性差异,因此差异对所得税的影响在差异发生当期期末计算所得税时计量并确认。又如,企业研发无形资产发生研发支出10万元,符合资本化条件,无形资产应于达到预定用途时起开始摊销,并按规定允许对摊销的金额加计75%税前扣除,加计扣除额仅影响摊销期间的会计利润和应税所得,所以也是永久性差异,因差异仅在摊销期间存在,仅影响摊销期间的所得税,因此应于摊销期间在计算所得税时计量并确认。

需要注意,永久性差异的确认与计量随同企业所得税的计算一并进行,无需特殊关注和处理,这也是我国企业会计准则的实际做法,也应该是因为这一原因,所以在企业会计准则中没有界定永久性差异概念,但这不能否认永久性差异的存在。

## 3 暂时性差异

### 3.1 暂时性差异本质

同样,从本质上讲,暂时性差异也是全面收益与应税所得之

间的差异,如果这一差异在某一会计期间产生,在其他会计期间转回,总体而言差异是不存在的,则为暂时性差异。详细分析,暂时性差异有以下两种情况:

第一种情况是,对当期应税所得产生影响,对未来应税所得也产生影响,并且前后对应税所得的影响金额相同,方向相反,恰恰相互抵消。即差异使当期少交税,导致以后多纳税,或者差异使当期多纳税,导致以后少纳税,对持续经营的企业而言,差异对所得税的影响总体为0,这一情况的交易事项对全面收益和会计利润的影响一致。其实,这种情况的“会税差异”实际就是收入费用观下所认定的全部“时间性差异”。但需要注意以下问题:因暂时性差异基于资产负债观,以资产负债的确认为基础确定其增减变动额,进而认定当期会计收益,因资产负债是时点要素,所以暂时性差异金额以截止某一时点为止所产生的总额反映,如持有期间的某一项固定资产,其暂时性差异是账面价值与计税基础的差额,这一差额其实就是该资产从取得至某一时点为止累计的暂时性差异金额;而“时间性差异”基于收入费用观,以收入费用的确认为基础认定当期会计收益,收入费用是期间会计要素,“时间性差异”是某一期间会计收入费用发生额与税法收入费用金额之间的差额,所以“时间性差异”是当期发生额,同样以持有期间的固定资产为例,每一期间的“时间性差异”就是该项固定资产本期确认的会计费用(折旧费和减值损失)与本期税法允许税前扣除费用和损失的差异额。

第二种情况是,发生当期,不影响应税所得,仅影响全面收益(不影响会计利润),形成会税差异,在未来期间,对应税所得产生影响,对全面收益无影响,从而也形成会税差异,并且前后期间的会税差异方向相反,金额相同,对持续经营的企业而言,总体也不存在会税差异。如公允价值计量且其变动计入所有者权益的其他债权投资,其公允价值变动产生的会税差异就是这种情况。

### 3.2 暂时性差异金额

从本质来讲,虽然“暂时性差异”是全面收益与应税所得的差异,但是,如果根据“暂时性差异”本质来确定差异金额,操作起来非常复杂。所以,为便于理解,并正确确定暂时性差异金额,在我国企业会计准则中对不同项目采取了不同的确定方法:(1)资产或负债项目,其“暂时性差异”是资产或负债账面价值与其计税基础之间的差额。(2)资产或负债以外的项目,即特殊项目的“暂时性差异”为符合暂时性差异本质的金额,如可结转以后年度税前扣除的超标广告费和业务宣传费、职工教育经费等,还有可在以后年度税前弥补的亏损,其暂时性差异金额应为未来期间很可能抵减应税所得的金额,这类暂时性差异使得交易事项发生当期,会计收益小于应税所得,在未来抵减应税所得期间,会计收益大于应税所得,是暂时性差异。需要关注的是,无论资产、负债,还是特殊项目,其暂时性差异金额认定必须符合暂时性差异的本质,以免导致暂时性差异认定错误,进而影响会计信息质量,比如对于存在加计扣除因素的无形资产,不少人误以为,其账面价值与计税基础的差额是暂时性差异。出现这样的误判,其原因是没有将暂时性差异本质厘清。

另外,上述暂时性差异金额的确定方法也决定了其金额状态为总额,即账面价值与计税基础的差额是该项资产或负债现有的暂时性差异总额,特殊项目未来期间很可能抵减应税所得的金额,也是其现有的暂时性差异总额。这些暂时性差异总额必将在未来期间逐渐转回,直至最终消失。

### 3.3 暂时性差异特征

根据以上分析,暂时性差异的特征可概括为以下四点:(1)

暂时性差异基于资产负债观,其对所得税的影响在净资产发生变动的当期确认。(2)在一个会计期间内形成,在其后的一个或几个会计期间内转回。(3)包含在某一期间的全面收益中(但不一定包含在这一期间的会计利润中),且同时被包含在另一期间的应税所得中。(4)暂时性差异金额通常以总额反映,需要注意的是,暂时性差异通常以总额反映并不否认当期发生额的存在。

### 3.4 暂时性差异分类与确认

根据现行企业会计准则,应按暂时性差异对未来应税所得的影响将其划分为“应纳税暂时性差异”和“可抵扣暂时性差异”。应纳税暂时性差异指将导致未来产生应税金额的暂时性差异,可抵扣暂时性差异指将导致未来产生可抵扣应税金额的暂时性差异。根据权责发生制、谨慎性要求,应纳税暂时性差异,应在差异发生当期,根据其对未来所得税的影响全部确认为未来负债,即确认为“递延所得税负债”;可抵扣暂时性差异,应当在差异发生当期,根据其未来很可能抵减的税额确认为“递延所得税资产”。

## 4 会税差异分析路径

### 4.1 资产负债观下交易事项产生差异类别的分析路径

当期会计收益与应税所得有差异,差异对未来无影响,总体有差异;当期会计收益与应税所得无差异,未来二者有差异,总体有差异。这两种情况属于永久性差异。当期会计收益大于应税所得,未来会计收益小于应税所得,总体无差异;当期会计收益小于应税所得,未来会计收益大于应税所得,总体无差异,这两种情况属于暂时性差异。

注意:实务中,对于永久性差异分析可以基于收入费用观,常见暂时性差异也可以基于收入费用观,仅对少数不常见资产负债或者特殊项目通过上述分析路径进行分析,以免导致误判。

### 4.2 暂时性差异分类路径

资产账面价值>计税基础,负债账面价值<计税基础,或非资产、负债项目将导致未来应税所得增加的暂时性差异,应属于应纳税暂时性差异,计入递延所得税负债。资产账面价值<计税基础,负债账面价值>计税基础,或非资产、负债项目将导致未来应税所得减少的暂时性差异应属于可抵扣暂时性差异,应计入递延所得税资产

## 参考文献

[1]赵同剪.基于资产负债观的会计与应税收益差异探究[J].商业会计,2012,10.

[2]企业会计准则委员会.企业会计准则第18号——所得税.

作者简介:王杏云(1969-),女,浙江台州人,副教授,大学本科,会计学硕士,现在浙江经贸职业技术学院任教。