

预计负债会计与税务处理差异例解

王欣

(长治职业技术学院 山西长治 046011)

【摘要】 预计负债是企业因或有事项而确认的负债。本文通过实例分析了预计负债的会计与税务处理差异。

【关键词】 预计负债 或有事项 会计与税务处理

预计负债是企业因或有事项而确认的负债。或有事项,是指过去的交易或者事项形成的,其结果必须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:该义务是企业承担的现时义务;履行该义务很可能导致经济利益流出企业;该义务的金额能够可靠地计量。

一、预计负债的会计处理

1. 预计负债的计量。预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。所需支出存在一个连续范围,且该范围内各种结果发生的可能性相同的,最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定。在其他情况下,最佳估计数应当分别下列情况处理:或有事项涉及单个项目的,按照最可能发生金额确定;或有事项涉及多个项目的,按照各种可能结果及相关概率计算确定。企业在确定最佳估计数时,应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。货币时间价值影响重大的,应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的,补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值。

2. 预计负债的核算与披露。根据我国现行会计准则的规定,如果或有事项的结果很可能导致经济利益流出企业,同时满足负债确认条件,企业需要将其确认为负债,会计实务中作为预计负债核算,在资产负债表中单列反映,并在资产负债表附注中予以披露。

二、预计负债的会计与税务处理差异

《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。预计负债只是履行相关义务很可能导致经济利益流出企业,还没有实际发生,不符合税法规定的实际发生原则,所以不允许在计算应纳税所得额时扣除。企业对未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证(含产品安全保证)、承诺、环境污染整治等方面计提的预计负债,在申报企业所得税时应调增应纳税所得额,待这些方面的支出实际发生时,才允许扣除。

对于预计负债,会计上按照最佳估计数确认,计入相关资产成本或者当期损益。按照税法规定,与预计负债相关的费用都在实际发生时税前扣除,由此形成可抵扣暂时性差异。

1. 未决诉讼、未决仲裁的会计与税务处理差异。未决诉讼和仲裁是指企业涉及尚未判决的诉讼或仲裁案件、原告提出赔偿要求的待决事项。如果企业胜诉,将不负任何责任;若企业败诉,则负有支付原告提出的赔偿的责任。即一旦有待决的对方提出的索赔事项,企业应视为一项或有事项。如果该或有事项满足负债确认条件,企业需要将其确认为负债。借:营业外支出或管理费用;贷:预计负债。

例1:2007年11月3日,甲公司收到法院通知,被告知工商银行已提起诉讼,要求甲公司清偿到期借款1000万元,另外支付逾期借款罚息60万元。至12月31日,法院尚未作出判决。对于此项诉讼,甲公司预计除需偿还到期借款本金外,有60%的可能性还需支付逾期借款罚息50万~60万元和诉讼费用10万元。甲公司为一般纳税人,所得税税率为25%,采用资产负债表债务法核算,2007年税前会计利润为100万元,2008年税前会计利润为150万元。2008年法院判决支付借款罚息和诉讼费用65万元并支付。

(1)2007年年末资产负债表“预计负债”项目的金额:甲公司因有60%的可能性需支付逾期借款罚息50万~60万元和诉讼费用10万元,符合或有事项确认为负债的三个条件,应进行确认。最佳估计数按中间值确定,再加上诉讼费用,即确认65万元的预计负债,并在会计报表中披露。

(2)会计与税务处理。2007年12月31日,借:营业外支出55万元,管理费用10万元;贷:预计负债65万元。企业因未决诉讼确认了65万元的预计负债。该65万元没有实际发生,不符合税法规定的实际发生原则,所以不允许在计算应纳税所得额时进行扣除。那么,该企业年末预计负债的账面价值为65万元,而预计负债的计税基础等于预计负债的账面价值65万元减去可以从未来经济利益中扣除的金额65万元,结果为0,由此形成可抵扣暂时性差异65万元,形成递延所得税资产16.25万元(65×25%)。2007年企业应纳税所得额=100+65=165(万元),应纳所得税额=165×25%=41.25(万元)。借:所得税费用25万元,递延所得税资产16.25万元;贷:应

交税费——应交所得税 41.25 万元。

2008 年支付借款罚息和诉讼费用时,借:预计负债 65 万元;贷:银行存款 65 万元。2008 年 12 月 31 日,可以税前扣除的金额为 65 万元,企业应纳税所得额=150-65=85(万元),应纳税所得额=85×25%=21.25(万元)。借:所得税费用 37.5 万元;贷:递延所得税资产 16.25 万元,应交税费——应交所得税 21.25 万元。

2. 产品质量保证金的会计与税务处理差异。

例 2:甲公司 2008 年分别销售 A、B 产品 1 万件和 2 万件,销售单价分别为 100 元和 50 元。公司向购买者承诺提供产品售后两年内保修服务,预计保修期内发生的保修费为销售额的 2%~8%。2008 年年初预计负债余额为 2 万元。假定无其他或有事项。

(1)2008 年年末资产负债表“预计负债”项目的金额: $2+(1\times 100+2\times 50)\times 5\%=12$ (万元)。

(2)会计与税务处理。2008 年 12 月 31 日,借:销售费用 12 万元;贷:预计负债 12 万元。企业因售后服务承诺而确认了 12 万元的预计负债。税法规定,产品售后服务费用等与取得经营收入直接相关的费用允许于实际发生时税前列支。那么,该企业年末预计负债的账面价值为 12 万元,而预计负债的计税基础等于预计负债的账面价值 12 万元减去可以从未来经济利益中扣除的金额 12 万元,结果为 0,由此形成可抵扣暂时性差异 12 万元,形成递延所得税资产 3 万元($12\times 25\%$)。

3. 亏损合同的会计与税务处理差异。待执行合同变成亏损合同时,企业拥有合同标的资产的,应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失,如预计亏损超过该减值损失,应将超过部分确认为预计负债;无合同标的资产的,亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时,应当确认为预计负债。

例 3:乙企业 2008 年 12 月 1 日与 A 公司签订了一项产品销售合同,约定在 2008 年 12 月 15 日以每件产品 150 元的价格向 A 公司提供 10 000 件 A 产品,若不能按期交货,乙企业将被处以 45 万元的违约金。由于这批产品为定制产品,签订合同时产品尚未开始生产。但企业开始筹备原材料以生产这批产品时,原材料价格突然上涨,预计生产每件产品需要花费成本 175 元。

(1)2008 年年末资产负债表预计负债项目的金额:乙企业产品成本为每件 175 元,而销售价格为每件 150 元,每销售 1 件产品亏损 25 元,共计损失 25 万元。如果撤销合同,则需要交纳 45 万元的违约金。因此,这项销售合同是一项亏损合同。由于该合同签订时不存在标的资产,乙企业应当按照履行合同所需成本与违约金中的较低者确认一项预计负债。

(2)会计与税务处理。2008 年 12 月 31 日,借:营业外支出 25 万元;贷:预计负债 25 万元。企业因亏损合同符合确认负债的条件而确认了 25 万元的预计负债,该 25 万元不符合税法规定的实际发生原则,不允许在计算应纳税所得额时扣除。那么,该企业年末预计负债的账面价值为 25 万元,而预计

负债的计税基础等于预计负债的账面价值 25 万元减去可以从未来经济利益中扣除的金额 25 万元,结果为 0,由此形成可抵扣暂时性差异 25 万元,形成递延所得税资产 6.25 万元($25\times 25\%$)。

4. 重组的会计与税务处理差异。重组,是指企业制定和控制的,将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括:①出售或终止企业的部分经营业务;②对企业的组织结构进行较大调整;③关闭企业的部分营业场所,或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。企业承担的重组义务满足或有事项确认条件的,应当确认为预计负债。企业应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额。直接支出不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

下列情况同时存在,表明企业承担了重组义务:①有详细、正式的重组计划,包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等;②该重组计划已对外公告。

例 4:甲公司为家电生产企业,主要生产 A、B、C 三种家电产品。甲公司管理层于 20×8 年 11 月制订了一项业务重组计划。该业务重组计划的主要内容如下:从 20×9 年 1 月 1 日起关闭 C 产品生产线;原从事 C 产品生产的员工 250 人,除部门主管及技术骨干等 50 人留待转入其他部门外,其他 200 人都将被辞退。根据被辞退员工的职位、工作年限等因素,甲公司将一次性给予被辞退员工不同标准的补偿,补偿支出共计 800 万元;C 产品生产线关闭之日,租用的厂房将被腾空,撤销租赁合同并将其移交给出租方,用于 C 产品生产的固定资产等将转移至甲公司自己的仓库。上述业务重组计划已于 20×8 年 12 月 2 日经甲公司董事会批准,并于 12 月 3 日对外公告。20×8 年 12 月 31 日,上述业务重组计划尚未实际实施,员工补偿及相关支出尚未支付。为了实施上述业务重组计划,甲公司预计发生以下支出或损失:因辞退员工将支付补偿款 800 万元;因撤销厂房租赁合同将支付违约金 25 万元。

(1)2008 年年末资产负债表“预计负债”项目的金额:甲公司因辞退员工将支付补偿款 800 万元,因撤销厂房租赁合同将支付违约金 25 万元,故因重组而确认的预计负债金额为 825 万元。

(2)会计与税务处理。20×8 年 12 月 31 日,借:营业外支出 25 万元;贷:预计负债 25 万元。借:管理费用 800 万元;贷:应付职工薪酬 800 万元。企业因业务重组符合负债的确认条件而确认了 825 万元的负债,其中:预计负债 25 万元,应付职工薪酬 800 万元。税法规定,该 825 万元不允许在计算应纳税所得额时扣除。那么,该企业年末预计负债的账面价值为 825 万元,而预计负债的计税基础等于预计负债的账面价值 825 万元减去可以从未来经济利益中扣除的金额 825 万元,结果为 0,由此形成可抵扣暂时性差异 825 万元,形成递延所得税资产 206.25 万元($825\times 25\%$)。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006