

企业提取盈余公积与 弥补亏损的所得税会计核算

大连大学经济管理学院 卿 固(教授)

一、企业弥补当年亏损的相关规定

我国 2005 年修订的《公司法》对公司税后利润分配的顺序规定如下:首先弥补企业以前年度的亏损,公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的,在提取法定盈余公积之前,应当先用当年利润弥补亏损;其次是提取法定盈余公积,法定盈余公积的提取比例为当年税后利润(弥补亏损后)的 10%,法定盈余公积达到注册资本的 50%时可不再提取,企业不再提取法定公益金;再次是提取任意盈余公积;最后是向股东(投资者)分配股利(利润)。

我国 2007 年修订的企业所得税法规定,企业在计算应纳税所得额时,企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的税前所得弥补,但结转年限最长不得超过五年,超过五年尚未弥补的只能用税后利润弥补。

《企业会计准则第 18 号——所得税》规定,按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损,虽不是由资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的,但与可抵扣暂时性差异具有同样作用,均能够减少未来期间的应纳税所得额,进而减少未来期间的应交所得税,在初始确认时会计上视同可抵扣暂时性差异,应当以很可能获得用来抵扣亏损的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,同时,减少当期确认的所得税费用。资产负债表日,企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税资产利益,应当减记递延所得税资产的账面价值。在很可能获得足够的应纳税所得额时,减记的金额应当转回。

二、例解企业提取盈余公积与税前弥补亏损的所得税会计核算

例 1:某企业 2×04 年的应纳税所得额为-1 000 万元;2×05 年该企业的应纳税所得额为 500 万元;2×06 年该企业的应纳税所得额为 1 200 万元。假定 2×04~2×06 年无其他暂时性差异,企业在未来期间很可能获得足够的应纳税所得额抵扣递延所得税资产,企业按税后利润的 10%提取法定盈余公积,适用的企业所得税税率为 25%。

2×04 年 12 月 31 日,由于当年亏损 1 000 万元,企业应提取的盈余公积为零。企业应确认的递延所得税资产=1 000×25%=250(万元)。会计分录为:借:递延所得税资产——补亏抵减 250 万元;贷:所得税费用 250 万元。

2×05 年该企业应纳税所得额为 500 万元,不足以弥补

2×04 年发生的 1 000 万元亏损,企业应提取的盈余公积为零。企业应转回的递延所得税资产=500×25%=125(万元)。会计分录为:借:所得税费用 125 万元;贷:递延所得税资产——补亏抵减 125 万元。

2×06 年 12 月 31 日,企业应交所得税=(1 200-500)×25%=175(万元),应提取的盈余公积=(1 200-175-500)×10%=52.5(万元),应转回的递延所得税资产=(1 000-500)×25%=125(万元)。会计分录为:借:利润分配——提取盈余公积 52.5 万元;贷:盈余公积 52.5 万元。借:所得税费用——当期所得税费用 175 万元、——递延所得税费用 125 万元;贷:递延所得税资产——补亏抵减 125 万元,应交税费——应交所得税 175 万元。

假定上例中,企业 2×06~2×08 年均无应纳税所得额和其他暂时性差异。2×09 年应纳税所得额为 800 万元,当年适用的企业所得税税率为 25%,其他条件不变。

2×09 年 12 月 31 日,企业应交所得税=(800-500)×25%=75(万元),应提取的盈余公积=(800-75-500)×10%=22.5(万元),应转回的递延所得税资产=(1 000-500)×25%=125(万元)。会计分录为:借:利润分配——提取盈余公积 22.5 万元;贷:盈余公积 22.5 万元。借:所得税费用——当期所得税费用 75 万元、——递延所得税费用 125 万元;贷:递延所得税资产——补亏抵减 125 万元,应交税费——应交所得税 75 万元。

假定上例中,企业 2×06~2×08 年均无应纳税所得额和其他暂时性差异。2×09 年应纳税所得额为 300 万元,当年适用的企业所得税税率为 25%,其他条件不变。

2×09 年 12 月 31 日,当年应纳税所得额不足以弥补以前年度的亏损,企业不用交纳企业所得税;应提取的盈余公积为零;所得税费用=300×25%=75(万元);应转回的递延所得税资产=(1 000-500)×25%=125(万元)。会计分录为:借:所得税费用——递延所得税费用 75 万元,营业外支出 50 万元;贷:递延所得税资产——补亏抵减 125 万元。

三、例解企业提取盈余公积与税后弥补亏损的所得税会计核算

例 2:承例 1,企业 2×04~2×05 年资料不变,假定企业 2×06~2×09 年均无应纳税所得额和其他暂时性差异。2×10 年应纳税所得额为 800 万元,当年适用的企业所得税税率为 25%,其他条件不变。

研发支出财务报表附注披露问题研究

浙江树人大学 万 迈

【摘要】随着2006年企业会计准则的颁布及实施,企业内部研究开发项目研发支出的会计处理有较大变化,既基本实现了和国际惯例接轨,又对企业产生了积极影响。与此同时,为了避免研发支出会计处理带来的盈余管理等负面影响,企业如何正确划分研究阶段和开发阶段无疑是当前的研究重点。我国上市公司的现存问题和国际上的先进经验为该项研究的进行提供了些许思路。

【关键词】内部研究开发项目 研发支出 财务报表附注

一、我国企业内部研究开发项目研发支出的处理规定

《企业会计准则第6号——无形资产》对研发支出进行了界定:企业内部研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益。企业内部研究开发项目开发阶段的支出,同时满足下列条件的,才能确认为无形资产:①完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性;②具有完成该无形资产并使用或出售的意图;③无形资产产生经济利益的方式,包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场,无形资产将在内部使用的,应当证明其有用性;④有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资

产的开发,并有能力使用或出售该无形资产;⑤归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

《企业会计准则第6号——无形资产》还要求企业披露“计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额”,并在资产负债表中“无形资产”项目下单列一项“开发支出”项目,专门列示当期按照规定可以资本化的但尚未达到预定可使用状态从而暂时未转入无形资产的金额。

简而言之,企业内部研究开发项目所产生的研发支出的会计处理是:研究阶段的支出一律费用化;开发阶段的支出视满足条件与否决定是费用化还是资本化,并且必须在财务报表附注中予以详细披露。该处理规定对研发支出金额较大的企业产生的经济影响是巨大的,将使部分上市公司财务报表表现出开发期费用减少、利润增加,从而造成所有者权益增加,资产结构随之发生变化,权益比率上升,偿债能力和盈利能力同步提高,有利于增强其市场竞争力。

2×09年12月31日,企业应交所得税为零,应提取的盈余公积为零,应转回的递延所得税资产 $= (1\ 000 - 500) \times 25\% = 125$ (万元)。会计分录为:借:营业外支出 125 万元;贷:递延所得税资产——补亏抵减 125 万元。

2×10年12月31日,企业应交所得税 $= 800 \times 25\% = 200$ (万元),应提取的盈余公积 $= (800 - 200 - 500) \times 10\% = 10$ (万元)。会计分录为:借:利润分配——提取盈余公积 10 万元;贷:盈余公积 10 万元。借:所得税费用 200 万元;贷:应交税费——应交所得税 200 万元。

四、会计核算中应注意的问题

1. “亏损”的内涵。企业所得税法中所指的“亏损”,不是企业财务报表中反映的亏损额,而是企业财务报表中反映的亏损额经主管税务机关按税法规定核实调整后的金额。企业在确定可抵扣亏损时,应与税务部门沟通,并取得税务部门的认可。

2. “亏损弥补”的内涵。企业所得税法中所指的“亏损弥补”包括两层含义:一是自亏损年度的下一年度起连续五年不

间断地计算;二是连续发生亏损,也必须从第一个亏损年度算起,先亏先补,按顺序连续计算亏损弥补期,不得将每个亏损年度的连续弥补期相加,更不得断开计算。

3. 企业的法定盈余公积按照抵减年初累计亏损后的本年净利润提取。

4. 超过五年未转回的递延所得税资产应当计入当期损益。当企业税前可弥补亏损超过税法规定的五年期限,应将尚未抵扣的递延所得税资产计入营业外支出,确认为当期损益。

5. 当适用的企业所得税税率发生变动时,应调整因税率变动减少或增加的递延所得税资产,并按减少额或增加额调整当期所得税费用。

6. 注意在可抵扣亏损超过亏损弥补期限之前,企业是否会因以前期间产生的应纳税暂时性差异转回而产生足够的应纳税所得额;在可抵扣亏损超过亏损弥补期限之前,企业是否可能通过正常的生产经营活动产生足够的应纳税所得额等。○