

对《企业会计准则第 18 号——所得税》

第十三条的质疑

周春元 黄琼琼

(南昌工程学院 南昌 330099)

【摘要】 本文对《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条规定存在的问题加以说明,认为应该对由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产予以确认,并建议通过设置相应科目进行会计处理,以真实反映该类事项的经济实质。

【关键词】 未实现税收优惠收益 已实现税收优惠收益 暂时性差异

资产负债表债务法强调从暂时性差异着手来进行所得税会计处理。《企业会计准则第 18 号——所得税》第十三条(简称“第十三条规定”)指出:企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限,确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,但是同时具有以下特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认:①该项交易不是企业合并;②交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)。

一、第十三条规定会导致的问题

本文认为第十三条规定在执行过程中会导致一些问题,下面以无形资产摊销为例予以说明。

假设某企业 2008 年末形成一项符合这一税收优惠条件的无形资产,其入账价值为 900 万元,其使用寿命为三年且无残值。设其在未来的三年中每年会计利润均为 X 且其大于 112.5 万元。会计上应直线法摊销。按照现行税法规定,则可以按照其成本的 150%摊销。现行企业所得税税率为 25%,资产负债表日其账面价值为 900 万元,计税基础为 1 350 万元(900×150%),则可抵扣暂时性差异为 450 万元。由该事项导致的递延所得税资产为 112.5 万元(450×25%)。那么,由于该项交易不是企业合并,且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损),并且该项无形资产属于初始确认,因而按照第十三条规定,该事项导致的递延所得税资产 112.5 万元不能予以确认。假设不存在其他所得税调整事项,这样在随后的几年中该无形资产的账面价值、会计上每年摊销额、税法上的摊销额等计算结果如表 1 所示。但这么计算会导致一些问题。

1. 违背基本准则的规定。按照第十三条规定,该事项导致的递延所得税资产 112.5 万元不能予以确认,随后三年中就不存在递延所得税资产的转回及所得税费用的调整问题。但在 2008 年末,该无形资产的确认的确会导致递延所得税资产的产生。因为该无形资产的确认导

表 1

单位:万元

	2008年	2009年	2010年	2011年
①年初账面价值	-	900	600	300
②本年摊销(按会计规定)	-	300	300	300
③年末(资产负债表日)账面价值	900	600	300	0
④本年摊销(按税法规定)	-	450	450	450
⑤年末(资产负债表日)计税基础	1 350	900	450	0
⑥年末(资产负债表日)暂时性差异	-450	-300	-150	0
⑦本年税前会计利润	X	X	X	X
⑧本年应交所得税	25%X	(X-150) ×25%	(X-150) ×25%	(X-150) ×25%
⑨本年所得税费用	25%X	(X-150) ×25%	(X-150) ×25%	(X-150) ×25%

致未来三年的加计 50%的摊销,会导致将来每年少交所得税 37.5 万元(150×25%),三年合计为 112.5 万元。它完全符合基本准则中资产确认的标准,因此这一递延所得税资产就应该被确认和计量。

2. 违背权责发生制原则。按照第十三条规定,该事项导致的递延所得税资产 112.5 万元不能予以确认,那么随后三年中就不存在递延所得税资产的转回及所得税费用的调整问题。但为保证利润表和资产负债表的平衡而在 2009、2010、2011 年每年只能确认(X-150)×25%万元的所得税费用,又会违背权责发生制原则。因为按照该企业的经济实质,由于每年会计利润均为 X,其随后三年中实际发生的所得税费用应该是 25%X 万元。

3. 导致后续会计处理中资产负债表与利润表间不能平衡,勾稽关系不明。如果在 2008 年初始确认中没有确认该事项导致的递延所得税资产,那么在随后的三年中,由于每年会计利润均为 X,所以按照权责发生制的原则,每年发生的所得税费用应该为 25%X,每年的应交所得税为(X-150)×25%万元。为遵循权责发生制原则,在 2009、2010、2011 年每年强行确认 25%X 万元的所得税费用,则所得税的会计处理为:借:所得税费用 25%X 万元;贷:应交税费——应交所得税(X-150)×25%万元。二者之间无法平衡,并且还导致应交所得税反映在资产负债表中的金额为(X-150)×25%万元,而所得税费用反映在利润表中的金额为 X 万元,

试析进出口业务审计风险分析方法的运用

陈苏明

(上海海关学院 上海 201204)

【摘要】 审计资源的相对匮乏与日益增长的进出口业务量之间的矛盾日益突出,审计在保障进出口业务的真实性与合法性方面越来越难以充分发挥作用。集中审计资源关注高风险领域成为解决这一矛盾的有效方式。本文在确定进出口业务风险要素的基础上对进出口业务审计风险分析方法的运用进行探索,为进出口业务的审计提供借鉴。

【关键词】 进出口业务 风险源 风险要素 审计风险

进出口业务审计风险分析是借助于与进出口相关的风险信息,在对原始的风险信息进行加工、整理的基础上,根据各种风险要素的特征,采取一定的方法进行分析,以形成对某一具体风险形态的抽象概括,发现进出口业务变化的规律和趋势,为审计人员确定重点敏感商品、寻找审计线索提供依据的方法。

一、风险源的分析

一般来说,相关因素的不确定性是产生审计风险的根源。但各种相关因素的不确定性给审计带来风险的程度是大不相同的,敏感性强的因素的不确定性对审计风险的影响更大些。

二者之间也无法平衡。这导致资产负债表与利润表间不能平衡,勾稽不明。

二、对策建议及会计处理

1. 对本例所涉及的无形资产初始确认时导致的递延所得税资产予以确认。在此前提下,前例会计处理中相关资料如表 2 所示。

表 2

单位:万元

	2008年	2009年	2010年	2011年
①年初账面价值	-	900	600	300
②本年摊销(按会计规定)	-	300	300	300
③年末(资产负债表日)账面价值	900	600	300	0
④本年摊销(按税法规定)	-	450	450	450
⑤年末(资产负债表日)计税基础	1 350	900	450	0
⑥年末(资产负债表日)暂时性差异	-450	-300	-150	0
⑦本年税前会计利润	X	X	X	X
⑧本年应交所得税	25%X	(X-150)×25%	(X-150)×25%	(X-150)×25%
⑨本年所得税费用	25%X	25%X	25%X	25%X
⑩递延所得税资产	450×25%	300×25%	150×25%	0

由于要确认因该项无形资产初始确认所导致的递延所得税资产,那么 2008 年的资产负债表中,应确认 112.5 万元的递延所得税资产。随后的三年中每年的所得税会计处理则为:借:所得税费

风险的产生往往与利益尤其是经济利益有关,进出口业务审计中的风险影响因素有以下几个方面:

1. 企业资信。企业资信状况直接决定了审计的风险。例如,企业内部控制制度完善、生产经营管理有序的企业,其在进出口业务中存在的足以造成国家政治经济损失的偶然事故发生的概率较低。

2. 市场需求。市场需求状况也是审计风险影响因素之一,如价格差异(包括国内外价格差异、同品名不同规格型号价格差异、不同原产地价格差异等)、汇率波动、市场供求变化等都会影响企业的行为。

用 25%X 万元;贷:应交税费——应交所得税 (X-150)×25%万元,递延所得税资产 150×25%万元。可以看出,如果这样处理,资产负债表与利润表间就取得了平衡,并且完全遵循了权责发生制原则。

2. 设置“未实现税收优惠收益”科目。在 2008 年的会计处理中,还有确认的 112.5 万元的递延所得税资产的对科目问题。它应该对应哪个科目呢?本文认为可以将其归入“未实现税收优惠收益”科目。其会计处理为:借:递延所得税资产 112.5 万元;贷:未实现税收优惠收益 112.5 万元。通过设置这一科目,2008 年的资产负债表与利润表间也就取得了平衡,且符合权责发生制原则。

3. 设置“已实现税收优惠收益”科目,分期对未实现税收优惠收益进行确认。针对这一会计处理,随后三年每年的会计分录可以为:借:未实现税收优惠收益 37.5 万元;贷:已实现税收优惠收益 37.5 万元。将前期未实现税收优惠收益转入当期已实现税收优惠收益。需要注意的是,由于未实现税收优惠收益与已实现税收优惠收益均是税后收益,所以在利润表中应单列项目反映,不能混在税前收入之中。

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