现行会计准则下待弥补亏损的控制和核算

江苏洪泽县财政局　刘志堂　嵇大海

本文的“税”,除另有说明外,均专指企业所得税。

一、待弥补亏损的纳税控制

1. 一般规范。《企业所得税法》规定:企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过5年。《企业所得税法实施条例》规定:企业所得税法所称亏损,是指企业依照企业所得税法和本条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。

税法上的亏损与会计上的亏损至少有两点不同:一是税法上计算收入和扣除的口径与会计上计算收入和成本费用的口径不完全相同。二是按税法规定计算亏损时,计算的收入总额首先应减除不征税收入和免税收入,然后再减除扣除项目即各项成本费用,得到的余额为负数时即为亏损,这一亏损通称为可在税前弥补的亏损。会计上的亏损,则是按会计准则规定计算的收入总额减除各项成本费用后的余额为负数时的金额,并不扣除计入损益的不征税收入和免税收入。

企业亏损“用以后年度的所得弥补”,具体做法是在会计利润的基础上,按税法规定进行纳税调整,算出纳税调整后所得。纳税调整后所得等于或小于以前年度结转的可在税前弥补的亏损时,企业当年则不再缴纳企业所得税;纳税调整后所得大于以前年度结转的可在税前弥补的亏损时,则按其差额减去企业可能有的加计扣除额等项目后的应纳税所得额和企业当年适用的所得税税率(以下简称“适用税率”),计算当年应交所得税。

以上规定还说明:并不是企业所有亏损额,即所有的待弥补亏损都可以用以后年度税前利润弥补。可以用税前利润弥补的亏损,应同时符合以下两个条件:①必须是按税法规定计算的亏损额,即在年度纳税申报表上以负数列示的“纳税调整后所得”。②必须在弥补时限内,即自亏损发生至弥补时不超过5年。不符合上述两个条件的待弥补亏损,只能以税后利润弥补,这就是所谓的税后补亏。

2. 有关税前补亏控制的规定和相应处理。有关文件规定:①纳税人在预缴申报和年度申报时,都可以自行计算并弥补以前年度符合条件的亏损。②企业纳税申报后,税务机关应对申报资料的完整性、合法性和基本数据的逻辑性进行认真审核,发现差错,及时提醒和督促纳税人自行纠正。③主管税务机关应建立亏损弥补台账,对企业亏损及弥补情况进行动态管理。④及时了解情况,加强监督检查,发现虚报亏损的,应进行纳税调整并补征税款;涉嫌偷税的,应及时查处。

根据以上规定,企业发生年度亏损时:①进行年度财务决算时,即应按税法规定预作纳税调整,并按相关规定计算确认待弥补亏损和可在税前弥补的亏损。②应积极主动办理所得税汇算清缴,如实、准确地填报年度纳税申报表,进一步做好纳税调整,准确地计算出可在以后年度用税前所得弥补的亏损额,自行提高申报质量,尽可能地避免处罚。③应充分关注税务机关的台账,及时地将企业本年及历年结存的可在税前弥补的亏损额与税务机关的核对平衡。

二、待弥补亏损的会计控制

正常情况下,企业年终将当年亏损由“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”科目,并在该科目中长期挂账,直到以后年度用利润弥补结清。这样做不利于待弥补亏损的会计控制,其弊端在于:①如果亏损年度的年初数中有往年结余的未分配税后利润,转入亏损后原税后利润就会与亏损自然抵消,造成以税后利润去弥补本应由税前利润弥补的亏损,从而使企业的合法利益受到损害,或者在账面上无法区分可以由税前利润弥补的亏损和不能用税前利润弥补的亏损。②亏损的弥补时限不能明确反映,导致无法掌控和安排弥补顺序。因此,企业应当在会计上针对待弥补亏损设计出有效的内部控制程序,以使可在税前弥补的亏损和不能在税前弥补的亏损有明显区分,保证税前补亏按部就班、不重不漏。这一有效控制的具体程序主要就是将待弥补亏损分户核算。其要领如下:

1. 增设明细科目。分户核算待弥补亏损时,应在“利润分配”科目下增设“利润分配——可在税前弥补的亏损”明细科目,原“利润分配——未分配利润”明细科目应进行相应调整:①“利润分配——可在税前弥补的亏损”明细科目专门核算各亏损年度结转的、未过弥补时限的、可以用纳税调整后所得弥补的亏损,该明细科目期末余额均在借方。②“利润分配——未分配利润”明细科目核算结余的税后未分配利润或应以税后利润弥补的亏损,其余额在借方时,为应以税后利润弥补的待弥补亏损;在贷方时,为结余的税后利润。

2. 应对可在税前弥补的亏损单独、分年度地进行确认和计量。

(1)分户核算开始时,首先应将原“利润分配——未分配利润”科目的内容进行复核清理:①“利润分配——未分配利润”明细科目余额在借方的,将其中包含的尚未超过弥补时限的可在税前弥补的亏损转出,借记“利润分配——可在税前弥补的亏损(××年度)”科目,贷记“利润分配——未分配利润”

科目。②“利润分配——未分配利润”明细科目余额在贷方，但此前有本年以后尚可在税前弥补的亏损被抵消的，也应编制与以上相同的分录，将已被抵消的可在税前弥补的亏损分离单列。③“利润分配——未分配利润”明细科目余额中不包含本年以后尚可在税前弥补的亏损的，不做账务处理。

（2）将当年净亏损转入“利润分配”科目时，应按当年“纳税调整后所得”金额（绝对值），借记“利润分配——可在税前弥补的亏损（××年度）”科目，按账面净亏损，贷记“本年利润”科目，按其差额，借（或贷）记“利润分配——未分配利润”科目。如果会计利润为亏损，经纳税调整后应纳税所得额为正数，则按计算确认所得税后的净亏损，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“本年利润”科目；如果会计利润为盈利，经纳税调整后应纳税所得额为负数（税收上认定的亏损，比如有超过会计利润的免税收入），则应按纳税调整后确认的亏损，借记“利润分配——可在税前弥补的亏损”科目，按本年净利润，借记“本年利润”科目，按以上合计数，贷记“利润分配——未分配利润”科目。以后年度如果继续发生亏损，账务处理方法同上。

3. *对亏损的弥补及转出实施有效的控制和核算。*

（1）税前补亏。如果以后年度扭亏为盈，年终计税时，应按规定自行计算并弥补符合条件的亏损。具体操作如下：①编制纳税申报表，按税法规定进行纳税调整，计算出纳税调整后所得，确定弥补以前年度亏损。②填制纳税申报表的附表《税前弥补亏损明细表》，核查账面反映的可在税前弥补的亏损及各明细账户所属年度，按照先亏先补的原则，确定纳税年度的税前补亏额及其所属年度。③如果应在税前弥补的亏损大于纳税调整后所得，按企业净利润，借记“本年利润”科目；按纳税调整后所得，贷记“利润分配——可在税前弥补的亏损（××年度）”科目；按其差额，借（或贷）记“利润分配——未分配利润”科目。④如果应在税前弥补的亏损小于纳税调整后所得，再经纳税调整后应纳税所得额为正数且应补缴或退回税款的，应先作相应的账务处理，处理后的净利润应转入“利润分配”科目，即按净利润，借记“本年利润”科目；按用于税前补亏所得，贷记“利润分配——可在税前弥补的亏损（××年度）”科目；按其差额，贷（或借）记“利润分配——未分配利润 ”科目。

（2）不得在税前弥补的亏损处理。如果税前补亏 5 年时限已到，但实现的应纳税所得额仍不足弥补往年亏损，应将未获弥补的可在税前弥补的亏损转销，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“利润分配——可在税前弥补的亏损（××年度）”科目。

编制会计报表附注时，应分别披露“可在税前弥补的亏损”、“应以税后利润弥补的亏损”或“结余税后利润”科目的期末余额及亏损弥补情况，其中可在税前弥补的亏损应按亏损发生年度分别披露。

三、与待弥补亏损相关的递延税款和递延所得税的确认、计量和转回

1. *递延税款和递延所得税收益的确认。*《企业会计准则第 18 号——所得税》规定：企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得的用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。解读以上规范：①“可抵扣亏损”，即按税法“可在税前弥补的亏损”，对于按规定只能以税后利润弥补的亏损，因为其弥补时不可能减少应交所得税，因此不能确认相应的递延所得税资产。②“税款抵减”，是指在以后年度用税前所得弥补往年亏损时而因之相应少交的所得税。③“很可能”，《企业会计准则第 13 号——或有事项》应用指南将“很可能”定义为发生的可能性为大于 50%但小于或等于 95%。④“未来应纳税所得额”的“未来”，是指在“可在税前弥补的亏损”弥补时限到期前，现行税制规定在亏损发生后 5 年内。

另外，以上规范还对因认定可在税前弥补的亏损而应确认递延所得税资产设置了限制性条款，即以很可能获得的可用来作税前补亏的应纳税所得额为限。如果预计获得的未来应纳税所得额的可能性很小，则不应确认递延所得税资产；如果预计很可能获得的可用来作税前补亏的应纳税所得额小于可在税前弥补的亏损，其差额则不应确认递延所得税资产。

按上述规定确认递延所得税资产，具体做法是按很可能获得的可用来作税前补亏的应纳税所得额和可在税前弥补的亏损两者中较低者，乘以未来期间的预计适用税率计算出的所得税，借记“递延所得税资产”科目，贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目。以后再将所得税费用转入本年利润，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记“本年利润”科目。

计入损益的所得税费用在贷方，或全年累计转入利润的所得税费用净发生额在贷方的，现行会计准则和国际会计准则上均称为所得税收益。在利润表上，所得税收益应在“所得税费用”项目以“－”号列示。

2. *可在税前弥补的亏损和递延所得税资产的后续计量。*递延所得税资产存续期间，如果税率发生变动，应对其余额进行重新计量，因此产生的利得或损失计入当期所得税费用。以后年度经复核发现未来期间很可能无法取得应纳税所得额用于弥补亏损，已确认的递延所得税资产也应予以调减，即按应调减金额，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税资产”科目。但已确认的可在税前弥补的亏损一般不宜调减。上述调减的递延所得税资产经以后年度复核，又发现很可能获得足够的应纳税所得额时，调减的金额应予转回。

3. *与待弥补亏损相关的递延所得税资产的转回。*在税前补亏业务确认后，与补亏相关的递延所得税资产亦应转回，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税资产”科目。可在税前弥补的亏损弥补完毕，相应的递延所得税资产也全部转回结清。

可在税前弥补的亏损由于超过时限未能获得弥补而转为以税后利润弥补的亏损时，如果这时相应的递延所得税资产还有余额，也应全部转回结清，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税资产”科目。○