

浅谈企业经营亏损的所得税会计处理

山东滨州职业学院 孙洪德

我国《企业所得税暂行条例》规定,纳税人发生年度亏损的,可用下一纳税年度的所得弥补,下一纳税年度的所得不足弥补的,可以延续弥补,但延续弥补期限最长不得超过5年。另外,许多国家的所得税法也都有对公司发生的经营亏损可以延续抵减盈利年度利润的规定,以帮助企业走出困境,促进经济发展,即所谓的经营亏损的前溯和后转。经营亏损的前溯和后转给企业所得税的会计处理,特别是所得税费用的确认与计量,以及递延所得税资产或负债的确认与计量带来了很大的影响,本文拟对企业经营亏损的所得税会计处理问题进行初步探讨。

一、经营亏损的前溯及会计处理

经营亏损的前溯,即用以抵消以前年度的应税收益。例如,美国税法允许公司将特定年度的经营净损失前溯3年,如果以前年度的所得税已经清算完毕,那么企业可以依次申请退回前3年(从最早一年开始)所缴所得税款中与当年亏损相当的部分。对于可退所得税款,会计处理上一般应将其确认为一项资产。如国际会计准则中规定,当一项纳税亏损用于收回以前期间的当期所得税时,企业应在亏损发生的期间将该利益确认为一项资产,因为该利益很可能流入企业且可以可靠地计量。但是,目前我国税法尚未有关于经营亏损前溯的相关规定。

二、经营亏损的后转及会计处理

经营亏损的后转,意味着可以抵减以后年度的应税收益,从而减轻以后年度的所得税税负。也就是说,企业某一年度发生亏损,按税法规定可以用以后年度的税前利润弥补,这样就产生了未来可抵减的暂时性差异,这项未来可抵减的暂时性差异对所得税的影响,可视为亏损当期的所得税利益。但是这项所得税利益能否实现,需视企业在转回可抵减暂时性差异的时期内是否有足够的应纳税所得额而定。如果过早地确认这项利益,很可能导致资产和收益的高估,因此出于稳健性原则考虑,似乎应在以后年度实际抵扣应纳税所得额时才确认所得税利益。因此,我国1994年颁布的《企业所得税会计处理的暂行规定》未将应税亏损所产生的所得税利益在亏损发生的当期予以确认,在会计上不做处理。但是经营亏损产生的可抵减暂时性差异与经营亏损后转,在以后年度的所得税纳税申报表上均可列为可抵扣金额,它们在实质上并无差别,会计处理上应采用相同的确认标准,即在经营亏损发生年度就可以确认为所得税利益。

国际会计准则规定,在能够用未使用纳税亏损和未使用

纳税抵减冲减的未来应税利益很可能获得的前提下,对未使用纳税亏损和未使用纳税抵减的向下期结转,应确认为一项递延所得税资产。但同时也对这种处理限定了条件,即:企业有足够的应税暂时性差异,或存在令人信服的其他证据表明企业将来能够获得足够的、能够用未使用纳税亏损或未使用纳税抵减冲减的应税利润。并规定,在能够用未使用纳税亏损或未使用纳税抵减冲减的应税利润不可能获得的情况下,不能确认递延所得税资产。

我国新的企业会计准则对经营亏损的所得税处理,采用了与国际会计准则基本一致的做法,即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。也就是说,对能够结转后期的尚可抵扣的亏损,如果有证据表明未来期间能够产生足够的应纳税所得额时,应将未来期间产生的所得税利益在亏损的当期作为递延所得税资产予以确认。这就要求企业必须对经营亏损产生的可抵减暂时性差异,在未来5年内是否有足够的应纳税所得额予以转回做出判断。

例:A公司2007年至2010年各年的账面利润分别为-120 000元、40 000元、50 000元、60 000元,假定无其他纳税调整事项,所得税税率为33%。

1. 按原《企业所得税会计处理的暂行规定》的规定:由于经营亏损产生的递延所得税资产不予确认,因此会计上不做账务处理。即2007年、2008年、2009年由于亏损尚未弥补,在会计上不做账务处理。在2010年亏损弥补后需要交纳所得税时,确认当期的所得税费用: $[60\ 000 - (120\ 000 - 40\ 000 - 50\ 000)] \times 33\% = 9\ 900$ (元)。会计处理如下:借:所得税费用 9 900元;贷:应交税费——应交所得税 9 900元。

2. 按新的会计准则规定,对能够结转后期的尚可抵扣的亏损,如果未来期间有证据表明能够产生足够的应纳税所得额时,应将未来期间产生的所得税利益,在亏损的当期作为递延所得税资产予以确认。

2007年年末,如果A公司有充分的证据可以表明以后年度有足够的应税利润用以弥补当年亏损,此时应当确认递延所得税资产 39 600元($120\ 000 \times 33\%$)。借:递延所得税资产 39 600元;贷:所得税费用 39 600元。

2008年实现利润 40 000元,全部用以弥补2007年亏损,应当转回递延所得税资产 13 200元($40\ 000 \times 33\%$)。借:所得税费用 13 200元;贷:递延所得税资产 13 200元。

编制合并财务报表时子公司资产负债表的调整

江苏淮安市淮阴区财政局 王素华

《〈企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则〉应用指南》规定,母公司执行企业会计准则、但子公司尚未执行企业会计准则的,母公司在编制合并财务报表时,应当按照企业会计准则的规定调整子公司的财务报表。本文现以执行《企业会计制度》、《小企业会计制度》的子公司为例,介绍在编制合并财务报表时子公司资产负债表的调整。

一、资产项目的调整

1. “短期投资”项目。①将“短期投资”项目金额转入“交易性金融资产”项目,对于其中期限不超过 1 年的委托贷款,则应转入“一年内到期的非流动资产”项目,具体调整分录为:借记“交易性金融资产”、“一年内到期的非流动资产”项目,贷记“短期投资”项目。②作为短期投资的股票、债券购进价款中包含的已宣告发放的现金股利或到期的债券利息,已作单独核算的,调整时应转入投资成本,借记“交易性金融资产”项目,贷记“应收股利”、“应收利息”、“应收股息”项目。③如果调整为交易性金融资产的成本中包含按新会计准则规定应计入当期损益的交易税费,则应转出,借记“未分配利润”项目,贷

记“交易性金融资产”项目。④短期投资已计提跌价准备的,应予冲回,借记“交易性金融资产”项目,贷记“未分配利润”项目(调整资产、负债和所有者权益时,凡对应项目为损益的,应统一记入“未分配利润”项目)。⑤在此基础上,将交易性金融资产账面价值与其市价(公允价值)进行比较,市价高于账面价值的,按其差额,借记“交易性金融资产”项目,贷记“未分配利润”项目;市价低于账面价值的,则按其差额作相反分录。

2. “应收股利”、“应收利息”、“应收股息”项目。①上述项目如有取得短期投资时支付的价款中包含的现金股利或到期利息,应将其转入交易性金融资产价值,具体分录上文已列举。②应收股利中如有取得长期股权投资时单独确认的已宣告发放的现金股利,也应转入长期股权投资价值,即借记“长期股权投资”项目,贷记“应收股利”或“应收股息”项目。③执行《小企业会计制度》的子公司将应收股利和应收利息合并在一个项目中核算的,调整时应该分列,借记“应收股利”、“应收利息”项目,贷记“应收股息”项目。

3. “长期股权投资”项目。①该项目中如果存在子公司对

2008 年年末对递延所得税资产的账面价值进行复核,由于产品销路出现了问题,估计未来期间很可能有 20 000 元亏损无法用以后年度的应税利润进行弥补,这时应当减记递延所得税资产账面价值 6 600 元(20 000×33%)。借:营业外支出 6 600 元;贷:递延所得税资产 6 600 元。

2009 年,实现利润 50 000 元,全部用于弥补 2007 年亏损,应转回递延所得税资产 16 500 元(50 000×33%)。借:所得税费用 16 500 元;贷:递延所得税资产 16 500 元。

2009 年年末,A 公司对递延所得税资产的账面价值进行了复核,由于经营情况良好,估计未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用于弥补往年的亏损,这时,应当将 2008 年减记的递延所得税资产 6 600 元转回。借:递延所得税资产 6 600 元;贷:所得税费用 6 600 元。

2010 年,实现利润 60 000 元,除用以弥补 2007 年亏损 30 000 元外,剩余的 30 000 元应缴纳企业所得税 9 900 元(30 000×33%),应转回递延所得税资产 9 900 元(30 000×33%)。借:所得税费用 19 800 元;贷:递延所得税资产 9 900 元,应交税费——应交所得税 9 900 元。

由此可见,新会计准则对企业发生的经营亏损的所得税处理与原《企业所得税会计处理的暂行规定》的规定不同,企业由于经营亏损后转产生的可抵减暂时性差异,是否确认递

延所得税资产,要视企业在未来期间是否有足够的应纳税所得额而定。如果有证据表明企业在未来期间有足够的应纳税所得额,应以可抵减暂时性差异转回期间预计将获得的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产;如果亏损额较大,且缺乏证据表明企业未来期间将有足够的应纳税所得额时,不应确认递延所得税资产。

企业在确认由于经营亏损产生的递延所得税资产时,需要对企业未来期间是否有足够的应纳税所得额做出判断。如何进行判断,笔者认为应结合企业经营、财务等方面的情况展开。例如,判断企业的产品是否符合国家的产业政策、是否有一定的市场占有率、人力资源或重要原材料的供应情况、有关法律法规或政策的变化是否对企业造成重大影响、营运资金占有情况、经营活动产生的现金流量情况、开发新产品或进行必要的投资所需的资金情况及未来企业是否在财务经营方面存在重大不确定因素等,判断企业以后期间是否有足够的税前利润或产生应纳税差异,以确定在亏损当期是否确认由于亏损产生的可抵减暂时性差异。另外,企业还应根据谨慎性原则的要求,在每一个资产负债表日对已经确认的递延所得税资产进行重新估价,如果不符合确认标准,即预计未来的所得税利益不能实现的,则应将预计不能实现的部分立即确认为本期损益。○