



亏损的会计与税务处理差异

江苏苏州
孙利
张志忠

亏损是企业从事经营活动过程中由于经营不当等因素形成的负的经营成果。在会计和税务不同的管理和核算要求下,两者对亏损的处理存在着较大差异,具体分析如下:

一、亏损的体现形式不同

目前的会计制度和准则中并未对亏损进行专门定义,也未对亏损的经济含义进行诠释。会计中的亏损就是利润表中的利润总额为负数时的结果。会计核算上设置“本年利润”科目核算企业本年度实现的净利润,企业将各收入类科目的余额转入“本年利润”科目的贷方,各成本、费用类科目的余额转入“本年利润”科目的借方,转账后如为借方余额,反映本年度累计发生的亏损,具体反映在利润表的第四项“利润总额”(亏损总额以“-”号填列)中。此外,对于会计核算中形成的亏损总额,如果纳税调整后应有应纳税所得额,则仍要缴纳企业所得税,亏损总额扣除所得税费用后称为净亏损。

税法所指亏损,不是企业会计报表中反映的亏损额,而是企业会计报表中的亏损额经

主管税务机关按税法规定核实调整后的金额,这是税法对亏损的概括性描述。就此项规定而言,虽然税法上的亏损与企业会计报表中的亏损直接挂钩,但税法强调亏损是在会计核算的亏损基础上,经主管税务机关做出相应核实调整后形成的,具体体现在企业所得税年度纳税申报表的“纳税调整后所得”项目中,“纳税调整后所得”的负数额即为企业申报当期可向以后年度结转弥补的年度亏损额。因为税务上的亏损表明应纳税所得额为负数,不需要缴纳企业所得税,也就不会产生所得税费用,所以在税务上不存在净亏损概念。

二、亏损的计算程序不同

在会计核算中,企业在生产经营过程中通过销售商品或提供服务获得收入,若收入扣除相应的投入成本以及其他一系列费用,再加减非经营性收支及投资收益后的结果为负数,即为企业的亏损总额,反映在利润表中是以多步式的形式逐步分解计算的,其计算式为:亏损总额=营业利润+投资收益(减投资损失)+补贴收入+营业外收入-营业外支出=[(主营业务收入-主营业务成本-主营业务税金及附加)+(其他业务收入-其他业务支出)-营业费用-管理费用-财务费用]+投资收益(减投资损失)+补贴收入+营业外收入-营业外支出。上述计算式中的投资收益是指企业取得的各项直接的收益,是投资收益账户的余额,不需要做任何调整处理。

在税务处理中,按照《企业所得税暂行条例》的规定,纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目后的余额为应纳税所得额,当应纳税所得额小于零(即为负数)时则形成税法上的亏损,金额反映在“纳税调整后所得”中。纳税人在纳税年度内无论盈利或亏损,均应当在税法规定的期限内填报企业所得税年度纳税申报表。申报表关于纳税调整后所得的计算采用的是总括的单步式计算口径,其余额如果小于零即是税法上的亏损。其计算式为:亏损总额(纳税调整后所得)=纳税调整前所得+纳税调整增加额-纳税调整减少额=[(销售或营业收入净额+特许权使用费收益+投资收益+投资转让净收益+租赁净收益+汇兑净收益+资产盘盈净收益+补贴收入+其他收入)-(销售或营业成本+期间费用合计)]+纳税调整增加额-纳税调整减少额。上述计算式中的“投资收益”包含从被投资方分回的股息性所得,其属于被投资方已经纳过税的税后利润,在计算时要按投资方的适用税率还原为税前利润,这点与会计处理上不做调整存在很大差别。

三、亏损的管理办法不同

在会计处理上,没有针对亏损管理的专门办法,企业在当年发生亏损时的处理与实现利润的情况相同,应将本年发生的亏损自“本年利润”科目转入“利润分配——未分配利润”科目,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“本年利润”科目,结转后“利润分配”科目如为借方余额,即为未弥补亏损的金额,直接在利润表中体现,并列入利润分配表,最终形成以负数反映的未分配利润。如果企业发生亏损前一年度的“利润分配——未分配利润”科目中存在贷方余额,属于以前年度结余的累积税后未分配利润,应反映在利润分配表的“年初未分配利润”栏中,首先用于弥补当年形成的亏损,有条件的企业还可以用盈余公积弥补亏损(体现在利润分配表的“其他转入”栏中),动用年初未分配利润和盈余公积弥补亏损后仍为亏损的,应结转至以后年度,用以后年度实现的税前会计利润弥补。用以后年度会计利润弥补时,企业以后年度实现的利润自“本年利润”科目借方转到“利润分配——未分配利润”科目贷方,其贷方发生额与“利润分配——未分配利润”科目的借方余额自然抵补,不需要进行专门的账务处理,并且用以后年度的税前会计利润弥补是自动结转,没有弥补期限限制。

税务处理上对于亏损有严格的管理制度。《企业所得税暂行条例》规定:纳税人发生年度亏损的,可以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,可以逐年延续弥补,但是延续弥补期最长不得超过五年。此规定可以给企业带来抵减盈利年度应纳税所得额的优惠,因此为了防止纳税人虚报亏损造成以后年度少缴企业所得税,国家税务总局专门制定了《企业所得税税前弥补亏损审核管理办法》,规定纳税人在某个纳税年度内发生亏损的,必须在年度终了后45天内将本年度的纳税申报表和财务决算报表报送当地主管税务机关。主管税务机关对于受理的纳税人年度纳税申报表及有关资料,要依据税收法规及有关规定认真审核以确认亏损金额。同时,为了响应精简行政审批事项的要求,国家税务总局取消了对弥补亏损的审批,但纳税人仍应将有关资料报主管税务机关备案,税务机关仍要进行监督管理。○