

# 我国所得税抵免的会计政策选择

浙江财经学院 王影

## 一、所得税抵免的经济意义与会计问题

税收抵免是指根据税法规定允许纳税人从应纳税额中进行扣除或直接冲销的税收政策。由于税收抵免可以减轻纳税人的税收负担,增加其税后所得,因此它通常作为一种政策工具在实践中应用,以实现政府的某些政策目标。

税收抵免实际上是政府干预经济的一种形式。政府干预在一定程度上可以影响经济实体的行为,这也是凯恩斯主义经济政策的主要依据。通过特定产业的特定税收措施,不同地区采用不同的税收政策,这将有利于产业平衡发展。同时,税收抵免是政府重点支持新技术的研究开发和技术改造,推进环境保护和生态经济,重点扶植农业和促进农民增收的有力工具。利用税收抵免可以减轻企业和农民负担,鼓励投资和消费,刺激供给和需求的有效增长。

税收抵免政策在发达国家已被广泛应用。在我国,随着经济体制改革的深入,也出台了一些所得税抵免政策,但是还没有相应的所得税会计规范,导致会计收益和应税收益之间存在差异,形成了特殊的所得税会计问题。目前,我国较为突出的是企业纳税亏损抵免和投资抵免所得税会计问题。

## 二、纳税亏损抵免所得税的会计政策选择

各国税法对企业在本期纳税申报表上的纳税亏损都规定了相应的程序予以抵免。现就因纳税亏损所产生的所得税利益对所得税会计处理的影响进行分析,并对我国纳税亏损的所得税会计处理规范提出建议。

**1. 纳税亏损税前抵免的性质和方式。**纳税亏损税前抵免是各国政府为减轻企业所得税负担和增强企业生存发展能力而实行的一种税基减免政策,同时也是税收制度中公平原则的体现。由税前抵免亏损而引起的会计收益和应税收益之间的差异,从性质上讲,是一种特殊的时间性差异。

纳税亏损抵免有以下两种方式:①纳税亏损前溯。所谓前溯,是指当企业发生亏损时,可以向前追抵应税收益,从税法规定的过去期限内已交的所得税款中办理退税,从而实现所得税利益。在亏损前溯的年限、金额、顺序等方面,不同的国家有着不同的规定。②纳税亏损后转。所谓后转,是指企业用当年发生的亏损额,去抵销以后年度应税收益,从而实现所得税利益。关于亏损后转的抵免年限,各国则规定不一。

**2. 纳税亏损抵免与所得税利益确认。**一般来说,纳税亏损前溯的会计处理比较简单,其所得税利益在亏损期予以确认,在资产负债表上列为一项资产(短期应收款),在损益表上反映为当期所得税的减少。

但是,纳税亏损后转的会计处理一直存在着争议,这主要

是因为它所产生的所得税利益是一种潜在的或者说是确定的利益。正因为企业何时能扭亏为盈以及盈利的金额大小在纳税亏损的当期是无法确定的,因而关于所得税利益的确认就存在两种截然不同的观点。一种观点认为,应在纳税亏损发生的当期就确认所得税利益,同时确认一项递延所得税资产。另一种观点认为,应该在企业产生了足够可以抵免的应税收益且所得税利益得以实现的当期才能确认。笔者认为,这两种观点争议的实质就是所得税利益的确认是依照配比原则还是谨慎性原则。因为在纳税亏损当期确认所得税利益就意味着亏损年度的纳税亏损同其所得税利益相比,实际抵免年度的所得税费用(排除其他差异)同当期的应税收益相比。而在亏损实际予以抵免的年度才确认所得税利益显然是出于谨慎性原则的考虑。

以上两种观点比较极端,而所得税会计相对先进国家的会计准则和国际会计准则中都采用以配比原则为主导、谨慎性原则为辅助的方法,即所得税利益在纳税亏损的当期就予以确认,但对确认加上了限制条件或是对其进行备抵。

**3. 我国纳税亏损抵免政策及所得税利益确认原则的选择。**企业所得税法中规定,企业发生的年度亏损,可以用下一纳税年度的所得进行弥补,下一纳税年度的所得不足以弥补的,可以在5年内延续弥补。5年内不足以弥补的,用税后利润等弥补。这表明我国税法只允许纳税亏损后转,期限为5年,但不允许纳税亏损前溯。

目前我国还没有关于纳税亏损抵免会计处理的正式规定,只在《企业会计准则——所得税会计(征求意见稿)》中略有涉及。笔者认为,在以下几方面尚可商讨:①准则中没有明确纳税亏损的概念,可将其定义为企业财务报表中的亏损额按税法规定核实调整后的金额。②在纳税亏损的当期就确认所得税利益的条件仅涉及“有足够的纳税所得”是不够的,还需要考虑亏损的性质、以前年度的盈亏状况、是否有足够的将要转销的应税暂时性差异。③关于“有足够的纳税所得”中一些定性的规定,如“有合理的证明”、“有合理的把握”等,笔者认为可以考虑以下几点:企业长期以来有获利记录且预期这种情况将继续存在;亏损的发生是由一个合理的而不是反复发生的原因造成的;亏损期企业存在足够的应税暂时性差异,应税暂时性差异转销时能产生数额相等的应税所得,在补亏期内足以抵减纳税亏损从而实现税款抵免;企业存在远期合同交易,预期能产生足够的应税收益以实现所得税利益。④增设“所得税资产备抵”账户。当可以证明所得税利益有较大可能实现的条件消失时,使用该账户对“递延所得税资产”进行

# 税费改革对农村义务教育的影响

中央财经大学 纪 晗



## 一、税费改革后农村义务教育经费问题凸显

### 1. 教师工资难以兑现。

税费改革前,农村教师工资主要来源于四个方面:一是乡级财政拨款;二是农村教育费附加;三是从学生中收取的教育集资;四是中央转移支付。

2001年3月,我国政府颁发了《国务院关于进一步做好农村税费改革试点工作的通知》,农村中小学教师工资由县级管理,县级财政按国家规定的标准及时足额发放。这一规定旨在解决部分地区教师工资拖欠问题,但由于税费改革前教师工资的主要来源——农村教育集资和教育费附加被取消了,再加上大部分地区税费改革前就存在着教师工资缺口,即使县级财政将上级转移支付和县级财政预算捆绑起来使用,教师工资

抵销,及时对资产和收益的高估进行修正。⑤对因纳税亏损抵免造成的早于实现期进行的所得税利益确认应在报表附注中详细说明。

在我国财政状况允许的情况下,应尽早允许企业纳税亏损前溯,这对改善亏损企业的财务状况、现金流量都有较大帮助。它虽然在短期内会影响财政收入,但从长期来看则有利于经济发展并可扩大税基,从而增加财政收入。

## 三、投资抵免所得税的会计政策选择

1. 我国的投资抵免政策。对企业的投资活动实行税收抵免政策是一种国际惯例。我国为鼓励企业加大投资力度,支持企业技术改造,促进产品结构调整和经济稳定发展,财政部、国家税务总局颁布了《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》。该办法规定,从1999年起,对在我国境内投资与符合国家产业政策的技术改造项目的企业,其项目所需国产设备投资的40%可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。企业每一年度投资抵免的企业所得税税额,不得超过该企业设备购置当年比前一年新增的企业所得税税额。如果当年新增的企业所得税税额不足抵免时,可用企业以后年度比设备购置前一年新增的企业所得税税额延续抵免,但抵免的期限最长不得超过5年。

2. 投资抵免所得税会计处理方法比较。在实务上,投资抵免所得税会计处理方法有两种:①流尽法。它是指将全部获准抵免的所得税税额作为投资当期所得税费用的减少,所有的

仍难以兑现。

### 2. 教育负债偿还无期。

税费改革前,我国农村学校就普遍背负着沉重的义务教育债务。20世纪90年代以后,为了使“两基”(基本普及九年义务教育、基本扫除青壮年文盲)达标,各地农村的村级组织和中小学纷纷举债,向私人、农村信用社或向职工集资建校盖房。在这些债务中,私人借款利息往往高于同期银行利息,债务因此越滚越大。税费改革后,学校打算在验收过关后通过借新债还旧债和向农民逐年摊派等办法来解决债务问题的设想被搁浅,学校经费状况越来越差,加上债务成因极其复杂,化解起来难度很大,债务偿还也变得越来越困难。

### 3. 学校正常运转困难。

税费改革前,农村中小学公用经费的主要来源是学杂费收入,缺口部分依靠乡镇政府收取的教育费附加来补充。教育费附加取消后,学校公用经费出现缺口,学校的维修经费难以找到新的来源。然而,建设信息化的校园需要大量的资金做支

减税效益在当期直接确认。②递延法。它是指将投资减税额作为获得设备成本的一个减少数。此减少数并不是用于减少会计意义上的财产原始成本基数,而是作为资产递延,在涉及所获资产的全部使用年限的每个会计期间摊销,并作为所得税费用的一个减少数。减税的影响在使用期限内确认,而不仅仅在购买资产当年予以确认,即在设备使用时,将抵税税额计入递延税款,在使用年限内,按照设备折旧摊销的方法摊销。

比较两种方法,可见流尽法较为简单,其实质是按照应付税款法的原理来处理投资抵免的所得税问题;递延法的操作相对复杂,但是更符合配比原则。

3. 我国投资抵免所得税会计处理方法选择与思考。根据《技术改造国产设备投资抵免企业所得税暂行办法》可知,我国投资抵免所得税会计处理方法类似于流尽法,在购买设备的当年,将获准抵免的企业所得税税额直接用来减少“所得税”和“应交税金——应交所得税”。

笔者认为,流尽法虽然不符合配比原则,但是可以使企业的减税效益立即全部反映在当年的利润中,从而能更好地刺激企业的投资需求,这显然符合当时我国制定该项政策的经济背景。但是近几年来,我国投资增长过快,目前国家已采取提息等宏观经济政策来控制经济过热的势头。因而,是否要借所得税会计准则将要出台之机,改流尽法为递延法,使投资抵免的所得税会计处理规定既能符合配比原则又能配合我国宏观经济政策,是一个值得考虑的问题。□