

会计准则与会计职业判断案例二

—— 递延所得税转回

苏新龙 孟晓宇 姚春晖 齐悦

摘要：所得税费用的金额直接受到递延所得税确认与计量的影响，而会计人员的职业判断对于递延所得税的确认和计量显得尤为重要。本文通过分析X公司递延所得税的转回问题，解读会计职业判断在会计实务中的重要影响进而得出相关启示。

关键词：企业会计准则；职业判断；递延所得税；可抵扣亏损

X上市公司2011年4月披露的2010年财务报告显示，公司2010年累计实现净利润-2 750万元，实现利润总额-2 000万元，两者相差750万元。然而，X公司2012年4月披露的2011年财务报告显示，公司2011年累计实现净利润3 000万元，实现利润总额3 000万元，从所得税费用的计算分析，二者同样相差750万元。公司两个会计年度的财务报告中缘何出现净利润与会计利润变化如此大的情况？笔者拟从会计准则与会计职业判断二者关系的角度对此进行探究和剖析。

一、案例简介

X公司是PQ股份有限公司控股子公司，主营业务范围是电子产品的研发、制造、销售等。从2007年度开始，X公司开始着手准备新型智能手机的开发和研究并投入大量资金。公司2007年度至2009年度利润总额均为-3 000万元，2010年度税前利润总额为-2 000万元，但公司转回了2007年的递延所得税750万元计入当年的所得税费用，导致其净利润为-2 750万元。在企业亏损的情况下，企业却产生了750万元的所得税费用，其原因在于注册会计师认为，根据2007~2010年的经营状况判断，企业在2007年因为亏损计

提了750万元的递延所得税资产，预计未来五年内，该企业没有足够的应纳税所得额对这一亏损额进行抵扣，因此应将之前计提的递延所得税资产中的750万元转为减值准备。相应的会计处理为，借记“所得税费用——补亏递减”750万元，贷记“递延所得税资产——递延所得税费用”750万元。

然而公司管理层认为，企业于2007年开始对新型智能手机的开发进行了大量的投资，影响了2007年度至2010年度的利润总额，但新产品即将于2011年度上市，因此2011年度以及2012年度产生的纳税所得额应该足够抵扣2007年所产生的亏损。虽然管理层几经坚持，最终还是同意了注册会计师的意见，对递延所得税进行了转回。然而，2011年下半年开始，X公司研发的新型智能手机畅销，当年实现利润总额3 000万元，X公司只好再次转回2007年所产生的递延所得税资产。相关会计处理为，借记“递延所得税资产”750万元，贷记“所得税费用”750万元；同时，借记“所得税费用——递延所得税费用”750万元，贷记“递延所得税资产”750万元。

二、案例分析

对于X公司在2010年度的财务报告中是否应将2007年度所计提的递延所得税资产转回，笔者认为应该依据企业会计准则、公司经营状况以及行业状况三方面进行判断。

所得税费用的金额直接受到递延所得税的确认与计量的影响，进而关系到企业净利润的大小。《企业会计准则第18号——所得税》第十五条规定，“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”。因此，企业发生的年度亏损需要满足以下两个条件才可作为可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产：其一，企业发生的年度亏损，应该为五年内的亏损，即从企业发生年度亏损的第二年起连续五年，该亏损可以在税前扣除，但是从第六年起不再扣除；其二，企业所预计的未来五年内的应纳税所得额应足够抵扣这一亏损数额。

《企业会计准则第18号——所得税》第二十条规定，“资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税

资产的利益,应当减记递延所得税资产的账面价值”。一旦递延所得税资产发生减值,企业应当对递延所得税资产做相反的冲回分录,以此减计递延所得税资产的账面价值。而当企业在接下来的年度内发现很有可能获得足够的应纳税所得额来抵扣之前年度的亏损时,企业应将减计的金额转回。具体的会计分录为:借记“递延所得税资产”,贷记“所得税费用——递延所得税费用”、“资本公积——其他资本公积”等。之所以将递延所得税资产确认为一项资产,是因为企业在未来转回递延所得税资产时可以抵减转回当年的应纳税额,这使得递延所得税资产减少了企业未来经济利益的流出,符合资产的相关定义。因此,判断2007年所计提的递延所得税资产究竟有多大的可能性在2011年度至2012年度抵减应纳税额就成了会计职业判断的症结所在。

根据查阅其母公司2010年度财务报告可知,X公司在2010年加大了对于新型智能手机的研发投入,研发费用同比增加61%,然而公司当时上市的智能终端仍为同质化严重的入门级智能手机,产品价格压力较大,销量未能达到预期。由于上述原因,导致X公司全年亏损2000万元。但另一方面,公司预计新研发的智能手机在2011年年初上市,通过对2011年手机市场的前景分析,以及基于以往产品的销售经验对其即将上市的新型智能手机的销售量以及销售利润率进行合理估计,计算得出公司2011年将增加营业利润约5000万元,因此,预计有足够的应纳税所得额抵扣2007年的亏损。

然而需要注意的是,X公司所研发的智能手机虽然很有可能在2011年取得成功,但这需要较高的市场推广投入,并且手机市场更新换代较快,一款手机的生命周期有限,为了研发更加紧跟时代的手机产品,提高公司产品竞争力,公司在2011年同样需要投入大量资金对其他功能的手机进行研发,因此,还应对X公司

2011年度的研发费用以及销售费用进行合理的估计,判断是否会对企业的经营利润产生较大影响,进而影响应纳税所得额的大小。

综上,笔者认为,2007年度计提的递延所得税资产不应该在2010年转回,因为预计2011年度及2012年度有足够的应纳税所得额用以抵扣递延所得税。然而因为企业未来的盈利存在一定的不确定性,公司应该在2010年度的财务报告中披露做出该会计职业判断的依据。

三、启示

笔者认为,从本案例的分析中可以发现,《企业会计准则》对于递延所得税的规定存在一定的缺陷。所得税会计准则仅规定企业在确认和复核递延所得税资产时需要考虑未来期间内取得足够的应纳税所得额的可能性,但针对递延所得税资产确认和复核时相关的限制条件却并没有做出具体、严格的规定,这导致关于“可能性”的判断存在一定的主观性,进而影响递延所得税资产的确认和计量,因为该判断主要取决于企业管理层的主观判断或者会计人员、审计人员的职业判断。所得税费用的金额直接受到递延所得税的确认与计量的影响,进而关系到企业的净利润和净资产,因此,递延所得税的确认和计量极有可能成为企业操纵利润的工具。

为此,笔者对《企业会计准则第18号——所得税》提出以下完善建议:对不同行业的可抵扣亏损的处理可考虑实行不同的规定。对于手机或电子行业这类需要较高的研发费用的公司,研发期间较长,企业无法对未来盈利做出十分精确的预期,该类企业可由企业根据实际情况选择全额计提或部分计提递延所得税资产,同时应对公司未来盈利的合理预期及做出该预期的相关依据进行完全披露。对于初始投资成本低,能够依据市场规律以及行业状况对未来五年内

盈利情况进行合理预测的行业,则应该按照企业会计准则的规定进行处理。

另外,会计准则应该减少企业对递延所得税资产的实现可能性进行主观判断的空间,可参考《美国财务会计准则第109号——所得税会计》(SFAS 109号)对未来应纳税所得额获取能力给出的正面和负面的证据示例,细化判断企业未来应纳税所得额的条件,并且对现行所得税会计准则可以要求企业将大额的递延所得税资产的计提及相关依据进行充分的披露,以提高会计信息的透明度。□

(作者单位:厦门大学管理学院会计系)

责任编辑 张璐怡

主要参考文献

- [1] 敖天平. 企业所得税会计几个问题的探讨[J]. 财务与金融, 2010, (1):82-86.
- [2] 郭巧英, 秦文娇. ST鞍钢逆市狂赚7亿的“会计秘密”[N]. 财会信报, 2013-11-04(E03).
- [3] 郭巧英, 秦文娇. 递延所得税资产的会计处理[N]. 海峡财经导报, 2013-10-23(018).
- [4] 李兰英, 楚国锋, 刘飞. 现行所得税会计准则存在的缺陷及改进建议[J]. 现代商业, 2011, (9):261-262.
- [5] 李家瑗. 新准则确认计量的变化及其对企业的影响[J]. 会计之友(下旬刊), 2007, (6):4-6.
- [6] 彭国锋. 新准则下的企业所得税核算及账务处理[J]. 商业经济, 2008, (14):43+56.
- [7] 卿园. 企业提取盈余公积与弥补亏损的所得税会计核算[J]. 财会月刊, 2009, (13):36-37.