

【编者按】

会计是一种商业语言,它要求会计人员在遵循相关准则制度的基础上,结合企业实际,对发生的各项经济交易与事项进行专业的阐述与解读;会计也是一门艺术,正如“一千个读者就有一千个哈姆雷特”一般,不同的会计人员从不同的角度出发,对同一经济交易与事项的解读也各有千秋。如何恰当地运用会计这种语言,将企业的经营行为艺术地表达出来,使其既不脱离交易实质,又能为企业管理层和利益相关者所接受和认同,便成了一门学问。从本期起,本刊将分三期刊发“会计准则与会计职业判断”三篇案例,希望您能通过文中所选取案例的分析,品味会计这门学问的艺术性。

会计准则与会计职业判断案例一

——两个会计主体一个纳税主体

苏新龙 姚春晖 齐悦 孟晓宇

摘要:我国税法与会计准则的差异造成纳税主体与会计主体在具体业务核算时存在差异,同时,新旧企业会计准则在合并范围、所得税处理方法上也存在差异,而不少会计人员在实务操作中未能对准则差异进行正确的会计调整,影响了财务报表的信息质量。本文从C上市公司2008年冲减以前年度所确认的所得税费用实现“扭亏为盈”这一案例出发,对会计准则与会计职业判断二者的关系进行剖析。

关键词:企业会计准则;职业判断;企业所得税;应纳税所得额;追溯调整法

2009年3月25日,C公司发布了2008年年报。年报显示,C公司当年利润总额为-200万元,但由于冲减以前年度确认的所得税费用970万元,顺利实现“扭亏为盈”,当年实现净利润770万元。对于C公司采用冲减所得税费用来实现“扭亏为盈”是否合适,笔者拟从会计准则与会计职业判断二者关系的角度进行探析。

一、案例简介

C公司原注册住址在N市,经营范围中包括了烤鳗业务,其产品主要销往日本。由于20世纪末的亚洲金融危机,烤鳗行业渐渐不景气,C公司于2002年通过设立烤鳗分公司的形式将公司的烤鳗业务外包。将烤鳗业务外包后,C公司本部实现了盈利,而外包的烤鳗

分公司却年年亏损,导致本部与烤鳗分公司汇总后公司应纳税所得额为负,不需要缴交企业所得税,因此C公司会计人员便将本部计提的应交所得税长期留在企业账上。2008年,C公司搬迁至广州,烤鳗分公司则因N市的市政设施建设拆迁于2007年得到相关赔偿后终止业务并撤销,N市税务局依照规定对C公司这一纳税主体(含本部与烤鳗分公司)进行企业所得税汇算。C公司在迁入广州后的当年,将之前所计提的巨额所得税费用(970万元)予以冲销,计入当年损益,从而造成当年“转亏为盈”。

二、案例分析

争议一:C公司将应交所得税长期留在账上是否合适?

1.同一纳税主体与两个会计主体的差异

C公司于2002年将烤鳗业务外包,由于承包方享有公司烤鳗业务的经营权及相关资产的使用权、管理权和收益权,独立承担经营期间烤鳗业务的盈亏责任及债权债务,因此C公司已不能控制承包主体对烤鳗业务的经营和财务活动。按当时所实行的《合并会计报表暂行规定》,C公司编制合并财务报表时并不需要包括外包出去的烤鳗业务。

而按我国《企业所得税法》第五十条规定:“居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的,应当汇总计算并缴纳企业所得税。”C公司所设立的外包烤鳗分公司并不具有纳税主体资格,因此根据我国税法要求应与C

公司本部合并纳税，外包烤鳗业务的亏损也可以由C公司本部弥补。

由以上分析可知，外包的烤鳗分公司与C公司本部属于两个独立的会计主体，而在税法上却属于同一个纳税主体，由此产生了会计与税法的差异。

2. 外包业务弥补亏损的会计处理：应交税金VS递延税款

根据当时的《企业会计制度》规定：“企业按照会计规定计算的税前会计利润与按税法规定计算的应纳税所得额之间的差异，既可采用应付税款法也可采用纳税影响会计法进行处理”。

应付税款法是将企业的税前会计利润与根据税法调整计算所得的应纳税所得额之间的差异计入当期损益，即直接将应交税金作为企业当期的所得税费用，而不需要再确认二者之间差异所造成的纳税差异，因此不存在税款递延的问题。若采用应付税款法，在C公司本部盈利而分公司亏损的年度，C公司会计人员正确的会计处理为：根据应纳税所得额和相应的税率，借记“所得税”，贷记“应交税金——应交所得税”。

而在纳税影响会计法下便存在递延税款的问题，由于时间性差异所造成的企业税前会计利润与应纳税所得额之间的差异，应该由“递延税款”这一会计科目独立核算，企业当期的所得税费用并不等于其应交所得税，二者之间差异的处理应遵循权责发生制原则和配比原则，递延到以后各期分摊。若采用纳税影响会计法，在C公司本部赢利而分公司亏损的年度，C公司会计人员正确的会计处理为：根据税前会计利润和所得税税率计算出“所得税”，根据应纳税所得额与所得税税率计算出“应交税金——应交所得税”，两者之间的差额即为“递延税款”。由于C公司本部与分公司合并后亏损，应纳税所得额为负数，因此，具体的会计处理

为：借记“所得税”、“应交税金——应交所得税”，贷记“递延税款”。

我国会计制度规定，“只有在确信未来所得税利益能够实现时，才可以使用纳税影响法，否则，应改为应付税款法”。显然，C公司会计人员当时选择的处理方法是应付税款法，而对于亏损的外包分公司这一会计主体则不作任何会计处理。由于本部与分公司合并后是亏损的，C公司并没有实际缴纳所得税，因此所确认的“应交税金——应交所得税”长期留存于企业账上，没有进一步进行处理。2008年年末清算时，C公司会计人员一次性冲减之前累计确认的所得税费用，即借记“应交税金——应交所得税”，贷记“所得税”，由此产生了C公司当年的“扭亏为盈”。但这种做法显然并不符合权责发生制原则和配比原则。

争议二：2006年现行企业会计准则发布后C公司应如何进行会计调整？

1. 新旧企业会计准则合并范围差异

2006年我国发布了新的《企业会计准则》，其中《企业会计准则第33号——合并财务报表》所依据的合并报表理论有所变化。与旧准则相比，新准则更强调实质重于形式，即要求以实际意义上的控制来确定企业编制的合并财务报表的范围。根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》应用指南：“母公司控制的特殊目的主体也应纳入合并财务报表的合并范围”，所谓的特殊目的主体就包括“母公司为了销售商品等特定经营业务而设立的特殊目的主体以及母公司具有控制或获得控制特殊目的主体或其资产的决策权”。

根据C公司披露的年报，C公司外包的烤鳗业务在承包期间承包方并不享有其中部分资产(如固定资产、无形资产等及烤鳗业务经营权)的处分

权，也就是说虽然形式上C公司并不参与烤鳗分公司的生产经营，但实质上分公司的主要资产仍由C公司控制，即C公司实质上“具有控制其资产的决策权”，同时C公司由于掌握着烤鳗业务经营权的处分权，仍能对烤鳗分公司进行控制，因此根据新《企业会计准则》，C公司应将原先的外包业务纳入合并范围。

2. 对会计处理的调整：追溯调整法VS追溯重述法

追溯调整法与追溯重述法都是进行会计调整的方法。根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》，追溯调整法与追溯重述法二者的根本区别在于，追溯调整法是对因会计政策变更所引起的财务报表项目变化进行调整，而追溯重述法是针对前期差错进行会计处理。C公司前后会计处理上的差异是由于新旧准则在合并范围、所得税会计处理上的差异引起的，属于会计政策的变更与调整，而并非是前期差错。由于新旧准则差异所引起的变化对C公司的影响较大，因此笔者认为C公司应采用追溯调整法进行会计处理。

追溯调整法要求“对某项交易或事项变更会计政策，视同该交易或事项初次发生时就采用变更后的会计政策”，即C公司应视同一开始就将外包的烤鳗业务纳入合并范围，对财务报表进行调整，使调整后的财务报表符合现行准则的要求。

3. 会计准则变更下正确的会计处理

《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》第十二条规定，“在首次执行日，企业应当停止采用应付税款法或原纳税影响会计法，改按《企业会计准则第18号——所得税》规定的资产负债表债务法对所得税进行处理”。

根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》应用指南,“原采用应付税款法核算所得税费用的,应当按照企业会计准则相关规定调整后的资产、负债账面价值与其计税基础进行比较,确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,采用适用的税率计算递延所得税负债和递延所得税资产的金额,相应调整期初留存收益”。

C公司会计人员在应付税款法下的会计处理是借记“所得税”,贷记“应交税金——应交所得税”。若一开始就采用资产负债表法进行会计处理,正确的处理方法为:在外包业务亏损导致企业合并利润为负的当期,借记“递延所得税资产”,贷记“所得税费用”。因此在执行新的企业会计准则时,C公司应做出如下调整:借记“应交税费——应交所得税”、“递延所得税资产”,贷记“以前年度损益调整”;之后企业实现盈利时,借记“所得税费用”,贷记“递延所得税资产”。

但实际操作时由于C公司管理层和会计人员担心这一调整会触发税务机关对其计提的大额所得税进行征收,同时C公司已启动搬迁的相关程序,希望搬迁时进行所得税汇算后一并处理,会计师事务所经过研究后同意C公司的做法。

争议三:2008年C公司冲回大额所得税费用,实现“扭亏为盈”是否合适?

笔者认为,2008年年末清算时,C公司会计人员一次性冲回之前累计确认的所得税费用约970万元,借记“应交税费——应交所得税”,贷记“所得税费用”,使当期实现“扭亏为盈”并不合适。若2007年初C公司根据当时发布的《企业会计准则》对之前账上所遗留的所得税费用进行处理,2008年C公司发生亏损时,应进一步借记“递延所得税资产”,贷记“所得税费用”,待

之后实现盈利,才能借记“所得税费用”,贷记“递延所得税资产”,逐步冲回所确认的递延所得税资产。因此C公司在2008年亏损年度冲回大额应交税费并不符合企业会计准则的要求,这一会计处理存在操纵利润的嫌疑。

三、总结

目前我国会计人员在实务中对会计准则的执行与会计职业判断情况并不乐观,特别是在新准则发布后,许多会计人员未能及时学习,也未能很好地对新旧准则的差异进行正确的会计调整,导致所披露的财务数据与企业实际并不相符,严重影响了财务报表的信息质量。在本文案例中,C公司会计人员的会计处理就不符合我国企业会计准则的要求,其财务信息严重脱离事实,导致财务报表使用者难以从其所披露的财务报表中获取可靠的会计信息,容易误导投资者。

因此,我国监管机构在加强会计准则与会计制度建设的同时,也应该进一步加强对我国会计人员的培训,切实提高我国会计人员的实务操作能力,增强会计从业人员的职业判断意识,从而不断提高我国资本市场会计信息质量。□

(作者单位:厦门大学管理学院会计系)

责任编辑 张璐怡

法规资讯

国务院《国务院关于税收等优惠政策相关事项的通知》(国发[2015]25号) 2015年5月10日

财政部 国家税务总局 保监会《关于开展商业健康保险个人所得税政策试点工作的通知》(财税[2015]56号) 2015年5月8日

国家税务总局《关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》(国家税务总局公告2015年第34号) 2015年5月8日

国家税务总局《关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第33号) 2015年5月8日

财政部 国家税务总局《关于调整卷烟消费税的通知》(财税[2015]60号) 2015年5月7日

财政部 国家税务总局《关于实施稀土、钨、钼资源税从价计征改革的通知》(财税[2015]52号) 2015年4月30日

国家税务总局《关于发布〈中华人民共和国非居民企业所得税年度纳税申报表〉等报表的公告》(国家税务总局公告2015年第30号) 2015年4月30日

国家税务总局《关于发布生产经营所得及减免税事项有关个人所得税申报表的公告》(国家税务总局公告2015年第28号) 2015年4月30日

国家税务总局《关于发布〈营业税减免税明细申报表〉的公告》(国家税务总局公告2015年第27号) 2015年4月28日

主要参考文献

- [1] 财政部. 企业会计制度[M]. 北京: 经济科学出版社, 2001.
- [2] 财政部. 企业会计准则[M]. 北京: 经济科学出版社, 2006.