

# 长期带薪缺勤的所得税会计处理

张亚杰(副教授), 徐丹丹, 刘夏原

(中国矿业大学管理学院, 江苏徐州 221116)

**【摘要】**长期带薪缺勤的确认在会计处理与税务处理上有所不同,会产生暂时性差异。本文结合案例,基于现时义务视角,采用将“长期带薪缺勤”和“未确认融资费用”合并处理的方式核算递延所得税的影响,可更好地体现会计的配比原则、权责发生制原则,提高会计信息质量。

**【关键词】**长期带薪缺勤; 资产负债表债务法; 计税基础; 所得税会计

## 一、长期带薪缺勤的会计处理

新修订的《企业会计准则第9号——职工薪酬》(CAS 9)将长期带薪缺勤归属于其他职工福利,采用设定提存计划和设定受益计划两种方式进行确认与计量。在实务中,较为常见的长期带薪缺勤是职工的内退和长期病假等,本文以职工内退为例进行分析。

对于内退,相关法律规定:距法定退休年龄不足5年,经本人申请企业批准,可办理内退手续。内退期间由企业按月发放生活费并缴纳各项社会保险费,生活费标准根据企业支付能力由企业与企业与内退人员协商确定,但不得低于当地下岗职工第一年的生活费标准,即当地失业保险金标准的120%。由于长期带薪缺勤所跨年度区间较短,故受未来不确定因素影响不大,无需对其进行精算假设等复杂处理,笔者认为,采用设定提存计划更合理。

例:A公司总经理李某在职年薪平均为100万元,2013年末被允许内退,距其法定退休还有5年,内退期间A公司每年支付其12万元,按月发放,其中包含各项社会保险金。

1. 内退申请批准时。在内退计划符合确认条件时,将自员工停止服务日至正常退休期间企业支付给员工的生活费及各项社会保险费确认为一项负债,并折现后归入相关费用。CAS 9规定采用的折现率为根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

本例拟用期限为5年左右的国债平均市场收益率为折现率,经过处理后计算结果为4.57%。将因支付长期带薪缺勤而承担的负债进行折现,现值(PV)= $12 \times (P/A, 4.57\%, 5) = 12 \times 4.38 = 52.56$ (万元),并将其计入当期管理费用,会计处理为:借:管理费用 52.56,未确认融资费用 7.44;贷:应付职工薪酬——长期带薪缺勤 60(12×5)。

2. 长期带薪缺勤的摊销。采用实际利率法对长期带

薪缺勤进行摊销(详见表1)。工资按月发放,理论上应该按月折现,但由于短期内数值影响不大,所以在按年折现的基础上每月采用直线法摊销,并按月确认相关的利息费用。

表1 长期带薪缺勤摊销表 单位:元

日期	支付薪酬	利息费用(4.57%)	归还本金	摊余成本
2013.12.31				525 600
2014.12.31	120 000	24 019.92	95 980.08	429 619.92
2015.12.31	120 000	19 633.63	100 366.37	329 253.55
2016.12.31	120 000	15 046.89	104 953.11	224 300.44
2017.12.31	120 000	10 250.53	109 749.47	114 550.97
2018.12.31	120 000	5 449.03	114 550.97	0

2014年每月应承担的利息费用为2 001.66元(24 019.92÷12),1月末会计处理为:借:应付职工薪酬——长期带薪缺勤 10 000;贷:银行存款 10 000。借:财务费用 2 001.66;贷:未确认融资费用 2 001.66。以后各期会计处理同理。

## 二、长期带薪缺勤的所得税处理

《企业所得税法实施条例》第四十条规定,企业发生的职工福利费支出,不超过工资、薪金总额14%的部分,准予扣除。若企业实际发生的职工福利费支出超出工资、薪金总额的14%,则形成永久性差异,超出部分只调增当期应纳税所得额并计入当期所得税费用即可,会计处理相对简单。本文只针对相对复杂的暂时性差异部分进行分析处理。

接上例,假设A公司2013~2018年每年的会计利润均为4 000万元,除长期带薪缺勤外,无其他永久性差异和暂时性差异,企业所得税税率为25%,且预期不发生改变。

1. 确认当期应交所得税。依据权责发生制原则,A公司在2013年末将长期带薪缺勤中的525 600元确认为管

理费用作为应纳税所得额的扣除项目,剩下的归于未确认融资费用在以后会计期间进行摊销,归入财务费用进行抵扣。但是,税法是依据收付实现制原则,仅将当期实际发生的此项职工福利费用支出不超过工资、薪金总额14%的部分在税前扣除。由于2013年末并未发放长期带薪缺勤,所以税法在这年允许的抵扣额为0,那么2013年末的应纳税所得额应在当期会计利润4 000万元的基础上,调增525 600元。

根据表2中的相关数据[见表2中项(4)]确认2013年应交所得税的会计处理为:借:所得税费用——当期所得税费用10 131 400;贷:应交税费——应交所得税10 131 400。

在2014年末,A公司在会计上将本期摊销的财务费用24 019.92元作为应纳税所得额的抵扣项,而税法是按收付实现制进行处理的,故将实际发放的120 000元作为

应纳税所得额的抵扣项,那么2014年末的应纳税所得额则为在当期利润4 000万元的基础上,先调增24 019.92元,再调减120 000元。故,根据表2的相关数据,确认2014年应交所得税的会计处理为:借:所得税费用——当期所得税费用9 976 004.98;贷:应交税费——应交所得税9 976 004.98。以后各年度的会计处理同理。

2. 确认递延所得税费用。我国所得税会计采用资产负债表债务法,要求企业从资产负债表出发,分析资产负债表上列示的资产、负债项目,比较按照会计准则确定的账面价值与按照税法确定的计税基础,对于两者之间的差异(应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异),确认相关的递延所得税负债和递延所得税资产,在此基础上确定每一个会计期间利润表中的所得税费用。

(1) 计税基础的确定。负债的计税基础是指负债的账

面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。负债的计税基础即本例涉及“应付职工薪酬——长期带薪缺勤”和“未确认融资费用”两个负债项目。在资产负债表中,“长期带薪缺勤”抵减“未确认融资费用”的余额后以净额列示于“应付职工薪酬”项目,反映会计期末“应付职工薪酬”的现时义务。因此,计算计税基础时,也应将“长期带薪缺勤”和“未确认融资费用”进行合并处理。

以2013年末时点为例,长期带薪缺勤的账面价值为525 600元,按照税法规定未来期间计算应纳税所得额时,此时点的现时义务525 600元应在税前全部抵扣,因此其2013年末的计税基础=账面价值(525 600)-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额(525 600)=0,也就是将来支付额中不能抵税的金额为0。以后各年依此类推,各年末长期带薪缺勤的计税基础均为0。

(2) 递延所得税费用的确定。在2013年末,账面价值525 600元与计税基础0之间形成了525 600元的可抵扣暂时性差异,由表2数据可知,之后差异通过当期的

表2 每期递延所得税资产(负债)和所得税费用 单位:元

年份		2013年	2014年	2015年	2016年	2017年	2018年	合计
项目								
应税扣除(1)		0	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	600 000
会计扣除(2)	管理费用	525 600	0	0	0	0	0	525 600
	财务费用	0	24 019.92	19 633.63	15 046.89	10 250.53	5 449.03	74 400
应纳税所得额(3)=当期会计利润+(2)-(1)		40 525 600	39 904 019.92	39 899 633.63	39 895 046.89	39 890 250.53	39 885 449.03	240 000 000
当期应交所得税(4)=(3)×25%		10 131 400	9 976 004.98	9 974 908.41	9 973 761.72	9 972 562.63	9 971 362.26	60 000 000
长期带薪缺勤年末余额(5)	账面价值①	525 600	429 619.92	329 253.55	224 300.44	114 550.97	0	
	计税基础②	0	0	0	0	0	0	
	可抵扣暂时性差异③=①-②	525 600	429 619.92	329 253.55	224 300.44	114 550.97	0	
期末递延所得税资产(6)=(5)③×25%		131 400	107 404.98	82 313.39	56 075.11	28 637.74	0	
期初递延所得税资产(7)		0	131 400	107 404.98	82 313.39	56 075.11	28 637.74	
递延所得税费用(8)=(7)-(6)		-131 400	23 995.02	25 091.59	26 238.28	27 437.37	28 637.74	0
所得税费用(9)=(4)+(8)		10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	10 000 000	60 000 000

# 利用多栏式账编制现金流量表方法探讨

雷俊红

(河南省会计学校, 郑州 450003)

**【摘要】** 现金流量表的编制方法主要有公式法、工作底稿法。采用这两种方法编制现金流量表,依据对资产负债表和利润表及相关业务的分析来实现,需要进行事后繁琐的调整,而现有的会计资料并没有被充分利用。为简化现金流量表的编制,本文仿照多栏式账的设置原理,通过增设、改进会计账户的设置,为“现金”和“银行存款”日记账增设附表——现金流量日记账,以期达到简化现金流量表编制的目的。

**【关键词】** 现金流量表; 现金流量日记账; 多栏式账

## 一、现金流量表编制存在的问题

现金流量表由于项目的特殊性,在编制时其各个项目不能像资产负债表、利润表那样根据总账、明细账会计账户的期末余额或本期发生额填列完成。现金流量表编制中那一堆堆繁琐的调整分录、冗长的会计底稿,让人望而生畏。

究其原因,现金流量表反映的是现金的变动情况,其表内项目与日记账会计账户之间没有直接关系,因而不

能直接根据会计账户的记录来编制,而是需要根据资产负债表、利润表中的项目来分析填列。现金流量表的这种特点使其编制复杂化,同时也割裂了其与日常经济业务及会计记录之间的关系,涉及大量的调整分录,给会计人员造成了理解和操作上的困难。

## 二、现金流量表编制的新方法

如何才能充分利用现有的账户资料,使现金流量表的编制方法简单易行呢?这就需要对现有会计账户进行

“长期带薪缺勤”的支付和“未确认融资费用”的摊销而逐期转回。由于确认长期带薪缺勤时进行了相关费用的归属分配,会影响当期利润,所以符合递延所得税资产的确认原则,应该予以确认由于可抵扣暂时性差异形成的递延所得税资产,会计处理为:借:递延所得税资产 131 400;贷:所得税费用——递延所得税费用 131 400。

在 2014 年末,账面价值 429 619.92 元与计税基础 0 之间形成了 429 619.92 元的可抵扣暂时性差异,同样符合递延所得税资产的确认原则,应该予以确认由于可抵扣暂时性差异形成的递延所得税资产 107 404.98 元。由于递延所得税资产的期初余额为 131 400 元,所以应该对递延所得税资产进行转回处理:借:所得税费用——递延所得税费用 23 995.02 (131 400- 107 404.98);贷:递延所得税资产 23 995.02。以后年度的会计处理同理。

3. 确认期末所得税费用。2013 年的所得税费用=10 131 400- 131 400=10 000 000(元),综合会计处理和表 2 数据可以看出,使用资产负债表债务法对所得税费用进行核算,各年度得到的结果均 10 000 000 元,这样与各年度 4 000 万元的会计利润得到匹配,更全面地体现了权责发生制原则。同时,递延所得税资产的确认更符合会计上资产的定义,使会计报表的信息质量得到了提高。

## 三、总结

依据 CAS 9 将长期带薪缺勤确认为一项负债时,应与期限相匹配的实际利率折现后的金额计入相关费用,这直接影响企业当期的损益;但按税法的规定,只有实际支付长期带薪缺勤时才准予按限额税前扣除。因此,长期带薪缺勤的核算会形成暂时性差异,按会计准则规定应采用资产负债表债务法来核算所得税的差异影响。

需注意的是,由于“长期带薪缺勤”要抵减“未确认融资费用”的余额后以净额列示于资产负债表的“应付职工薪酬”项目,反映的是会计期末“应付职工薪酬”的现时义务,因此核算所得税差异时,也应将“长期带薪缺勤”和“未确认融资费用”进行合并处理。

## 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

张亚杰,颜燕瑜.分期收款销售业务的所得税会计处理[J].财会月刊,2009(4).

**【基金项目】** 江苏省物价局立项项目“基于价值增值管理的成本管控体系研究与应用”(编号: SJY20119112/0402)