

# 试析递延所得税特殊事项的确认为

重庆康华会计师事务所有限责任公司 万先进

2009年2月27日,国家税务总局发布了《关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号),对企业2008年度所得税汇算清缴若干税务事项衔接问题作出了明确规定。从财务会计的角度看国税函[2009]98号文件及其他相关规定,影响较大的就是如何根据特殊计税基础事项来确认递延所得税。

《企业会计准则第18号——所得税》规定的确认递延所得税的基本原则为:资产的账面价值小于计税基础、负债的账面价值大于计税基础,产生可抵扣暂时性差异,确认递延所得税资产;资产的账面价值大于计税基础、负债的账面价值小于计税基础,产生应纳税暂时性差异,确认递延所得税负债。

**1. 关于递延所得。**国税函[2009]98号文件规定:企业按原税法规定已作递延所得确认的项目,其余额可在原规定的递延期间的剩余期间内继续均匀计入各纳税期间的应纳税所得额。

企业会计准则规定,企业处置股权所得、非货币性资产投资转让所得、债务重组所得和捐赠所得(简称“所得”)应确认为当期收益,之后负债的账面价值为零;税法规定,若上述所得占当年应纳税所得额50%及以上的,可在不超过5年的期间均匀计入各年度的应纳税所得额,结转前计税基础为负债中的递延收益,递延收益的余额为所得扣除累计计入各年度应纳税所得额。此时负债的账面价值小于计税基础,应确认递延所得税负债。

**2. 关于利息收入、租金收入和特许权使用费收入。**国税函[2009]98号文件规定:新税法实施前已按其他方式计入当期收入的利息收入、租金收入、特许权使用费收入,在新税法实施后,凡按合同约定支付时间确认的收入额发生变化的,应将该收入额减去以前年度已按照其他方式确认的收入额后的差额,确认为当期收入。

企业会计准则规定,收入确认原则为权责发生制而不以合同约定支付时间为准;税法规定的上述收入按合同约定支付时间确认,近似于收付实现制。因收入确认原则不同而产生会计处理与税务处理的差异:若合同约定以预收款方式结算,会计核算不确认收入而将收取款项反映在负债(预收账款)中,税法规定按收取的款项确认收入。此时负债的账面价值大于计税基础,应确认递延所得税资产。若合同约定以先使用后收款方式结算,会计核算在实际使用期间分摊确认收入,并将应计收金额计入资产(应收账款)中,税法规定暂不确认收入。此时资产的账面价值大于计税基础,应确认递延所得税负债。

**3. 关于以前年度职工福利费余额、职工教育经费余额。**国税函[2009]98号文件规定:企业2008年以前按照规定计提但尚未使用的职工福利费及职工教育经费余额,2008年及以后年度发生的职工福利费及职工教育经费,应首先冲减上述余额,不足部分按新税法规定扣除;仍有余额的,留在以后年度继续使用。

(1)对于以前年度职工福利费余额,税法与企业会计准则的规定基本一致,但应注意的是:职工福利费余额的形成过程中,企业会计准则规定,职工医疗保险金冲减应付福利费;税法规定,职工医疗保险金可作为当期费用在税前扣除,应付福利费应不包括职工医疗保险金,应付福利费余额将大于按照企业会计准则核算的应付福利费余额。此时负债的账面价值小于计税基础,应确认递延所得税负债。

(2)对于以前年度职工教育经费余额,企业会计准则规定,职工教育经费据实列支计入费用,而税法规定,职工教育经费列支金额不得超过工资薪金总额的2.5%,超过部分在以后纳税年度结转计入费用。此时资产的账面价值(为零)小于计税基础,应确认递延所得税资产。

**4. 关于以前年度未扣除的广告费。**国税函[2009]98号文件规定:企业在2008年以前按照原政策规定已发生但尚未扣除的广告费,2008年实行新税法后,其尚未扣除的余额,加上当年度新发生的广告费和业务宣传费后,按照新税法规定的比例计算扣除。

企业会计准则规定,广告费及业务宣传费按权责发生制原则计入当期损益;税法规定,以前年度尚未扣除的广告费余额,加上当年度新发生的广告费和业务宣传费后,在当年销售(营业)收入15%的部分准予计入当期费用,超过部分在以后纳税年度结转计入费用。此时资产的账面价值(为零)小于计税基础,应确认递延所得税资产。

**5. 关于技术开发费的加计扣除形成的亏损。**国税函[2009]98号文件规定:企业技术开发费加计扣除部分已形成企业年度亏损,可以用以后年度所得弥补,但结转年限最长不得超过5年。

企业会计准则规定,企业的经营性亏损,在无能够产生足够的应纳税所得额依据的情况下,一般不予确认递延所得税资产;税法规定,因企业技术开发费的加计扣除(研究开发费用在据实扣除的基础上,按50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销)而形成亏损,由于该亏损非生产经营形成,在可预计期内能够转回,且为以后年度纳税调

# 接受捐赠业务会计新规及启示

湖南农业大学商学院 李继志 王红

## 一、接受捐赠业务会计核算的变化

企业会计准则认为企业接受捐赠,并非“日常活动”中发生的经常性项目,而是“非日常活动”所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入,即《企业会计准则——基本准则》界定的利得,因此应记入“营业外收入”科目。而且,无论收到的是货币资金还是非货币性资产一律作为营业外收入处理。这样的规定由于没有对捐赠的来源进行区别,就为企业利用捐赠调节利润提供了空间。

2008年12月26日,财政部下发了《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(简称“新规定”),其中对接受捐赠的会计核算做出了新的规定:如果接受控股

股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠,从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入,应作为权益性交易,相关利得计入所有者权益(资本公积)。

## 二、新规定对接受捐赠企业的影响

《企业所得税法》第五条规定:企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的

整备查,该亏损额在以后纳税年度结转计入费用。此时资产的账面价值(为零)小于计税基础,应确认递延所得税资产。

6. 关于开(筹)办费。国税函[2009]98号文件规定:新税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改变。企业在新税法实施以前年度的未摊销完的开办费,也可根据上述规定处理。

上述规定带来两种可供选择的会计处理方式:①选择与企业会计准则规定一致的处理方式,一次性计入当期费用,此时的账面价值与计税基础一致,不产生递延所得税资产。②选择将开办费作为长期待摊费用的处理方式,计税基础为按照不低于3年摊销的摊余额;企业会计准则规定,开办费应在开始生产经营之日一次性计入当期费用,账面价值为零。此时资产的账面价值小于计税基础,应确认递延所得税资产。

7. 关于汇兑损益。《财政部 国家税务总局关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2007]80号)规定:企业外币货币性项目因汇率变动导致的计入当期损益的汇率差额部分,在未实际处置或结算时不计入当期应纳

以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额。第六条规定:收入总额是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,包括:①销售货物收入;②提供劳务收入;③转让财产收入;④股息、红利等权益性投资收益;⑤利息收入;⑥租金收入;⑦特许权使用费收入;⑧接受捐赠收入;⑨其他收入。《企业所得税法》对“收入总额”来源的说明,解决了过去对取得实物形态的资产和从购买方以外的第三方取得货币或实物形态的资产是否应该确认为应纳税所得的争议问题,为收入总额的确定提供了法律依据。

例:某企业2009年2月份接受控股股东捐赠的设备一台,判断其经济实质属于控股股东对企业的资本性投入。根据捐赠设备的发票等有关单据确定其价值为10万元,估计折旧额为2万元,适用的企业所得税税率为25%。

按照企业会计准则的规定,企业收到捐赠时,借:固定资产——设备8万元;贷:营业外收入——捐赠利得8万元。接受捐赠资产作为营业外收入处理,而营业外收入是利润总额的组成部分,因此此笔捐赠需要缴纳企业所得税2万元(8×25%)。

按照新规定,企业收到捐赠时,借:固定资产——设备8万元;贷:应交税费——应交所得税2万元[(10-2)×25%],资本公积——其他资本公积6万元。

通过比较可以发现,两种会计处理方法下企业对接受的捐赠都缴纳了企业所得税,而且应交所得税金额相等。但是在两种会计处理方法下,接受捐赠企业的当期损益和所有者权益产生了较大的差异:当期损益减少了8万元,所有者权益增加了6万元。这种由损益变为权益的会计处理方法,更符合实质重于形式原则,还事实以本来面目。而且,新规定不仅没有少缴税,而且很好地避免了控股方通过捐赠进行盈余操纵的行为,保证了会计信息的可靠性。○

税所得额,在实际处置或结算时,处置或结算取得的价款扣除其历史成本后的差额,计入处置或结算期间的应纳税所得额。上述规定适用于2007年企业所得税汇算清缴。

于2008年1月1日起实施的《企业所得税法实施条例》规定:企业纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失,除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外,准予扣除。

从2008年起,外币货币性项目因汇率变动导致计入当期损益的汇率差额部分可以税前扣除,此时账面价值与计税基础一致,不产生递延所得税。对2007年因汇率变动而已确认的递延所得税资产及负债,随着2008年及以后年度相应外币债权的收回及外币债务的偿付而转销完毕。

上述较为特殊的事项均可能涉及对递延所得税的确认,但实务中上述事项是否确认递延所得税资产或负债,还应遵循谨慎性原则,并与税务部门多沟通。税务部门对某些税法条款的认识与企业的认定可能存在差异,该差异可能导致企业所认定的暂时性差异转变为永久性差异。○