



企业利得的所得税问题研究

河北邢台学院 张庆考

根据美国财务会计准则委员会的界定:利得是某一个体除来自营业收入或业主投资得到的款项以外,来自边缘性或偶发性交易,以及来自一切其他交易和其他事项与情况的权益的增加。我国《企业会计准则》规定:利得是指由企业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。在会计上,将其分为直接计入所有者权益的利得和直接计入当期损益的利得。而在税法中则没有利得的概念,税法中的收入是广义的收入,包括销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入和其他收入等,其中在会计上有些作为收入,有些作为利得。本文就企业利得的所得税问题进行分析。

一、直接计入所有者权益的利得

直接计入所有者权益的利得在会计上计入资本公积——其他资本公积,主要包括以下几个方面:①长期股权投资采用权益法核算的,在持股比例不变的情况下,被投资单位除净损益以外所有者权益的增加产生的利得。②自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产,该项投资性房地产在转换日的公允价值大于原账面价值产生的利得。③可供出售金融资产公允价值的增加产生的利得。④满足运用套期会计方法条件的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得。

按照税法的相关规定,股息红利等权益性投资收益指企业因权益性投资从被投资方取得的收入,利息收入指债权人的应收利息,所以长期股权投资采用权益法核算产生的利得和可供出售金融资产公允价值的增加产生的利得不计入应纳税所得额。

税法中没有将投资性房地产单独列出,而是将其作为固定资产或无形资产处理,因此对于投资性房地产转换产生的利得不予确认。

套期分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。公允价值套期中的套期工具,其公允价值变动的损益直接计入当期损益;被套期项目因被套期风险形成的利得或损失也直接计入当期损益,同时调整被套期项目的账面价值。现金流量套期工具中的有效套期部分,应当直接确认为所有者权益,并单列项目反映;无效套期部分,直接计入当期损益;被套期项目若为预期交易,则原来直接确认为所有者权益的公允价值变动损益,在预期交易影响企业损益时转出,计入当期损益。在税务处理上,现金流量套期工具公允价值变动确认

的会计利得或损失,不计入应纳税所得额,套期工具的计税基础为零。套期工具结算后造成的利得或损失,应当计入应纳税所得额。

对境外经营净投资的套期,套期工具形成的利得或损失中属于有效套期的部分,应当直接确认为所有者权益,并单列项目反映。处置境外经营时,上述在所有者权益中单列项目反映的套期工具利得或损失应当转出,计入当期损益。套期工具形成的利得或损失中属于无效套期的部分,应当计入当期损益。在税务处理上,对境外经营净投资的套期,套期工具及被套期项目以实际成本为计税基础,因公允价值变动确认的会计利得或损失,不计入应纳税所得额。企业在汇总计算缴纳企业所得税时,其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。在企业收回或实际处置时,才允许扣除套期工具及被套期项目的计税基础。

由此看出,直接计入所有者权益的利得的会计核算与税务处理基本不存在差异,不需要进行纳税调整。但是相关资产在处置时,应当将计入资本公积的数额转出,计入投资收益或营业外收入。

二、直接计入当期损益的利得

直接计入当期损益的利得在会计上计入营业外收入,主要包括以下几个方面:①非货币性资产交换产生的利得。②取得的政府补助产生的利得。③债务重组产生的利得和因债权人缘故确实无法支付的应付款项产生的利得。④接受捐赠产生的利得。⑤处置固定资产、无形资产产生的利得。⑥现金的盘盈以及非建设过程中工程物资的盘盈产生的利得。⑦罚款和违约金收入产生的利得。

会计上,企业以固定资产、无形资产进行非货币性资产交换,在该非货币性资产交换具有商业实质,且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量的情况下,企业应当将固定资产、无形资产的账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益,否则应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。按照税法的相关规定,企业进行非货币性资产交换,应当在有关交易发生时确认非货币性资产交易的转让所得或损失。

对于企业取得的政府补助,会计上将其分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。与收益相关的政府补助,用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,应当确认为递延收益,并在确认

新旧《工会会计制度》之比较

中国工会财会杂志社 刘庚业

为了更好地和国家的会计制度改革接轨,使工会会计工作更好地适应社会主义市场经济发展的需要,经过2年多的调研和征求各级工会、各地财政部门的意见,财政部于2009年5月31日向各地财政部门 and 各级工会正式下发了《财政部关于印发工会会计制度 工会新旧会计制度有关衔接问题的处理规定的通知》(财会[2009]7号),并决定从2010年1月1日执行。随后,于2009年7月10日财政部和全国总工会又联合下发了《关于做好贯彻实施新〈工会会计制度〉准备工作的通知》(财会[2009]10号)。

为了做好新《工会会计制度》(以下简称“新制度”)的学习和实施,同时开发了新制度电脑软件并免费发放到基层。围绕新制度,全国总工会还制定了与新制度配套的《工会预算管理办法》、《基层工会经费收支管理办法》和《工会财务管理规范化建设的意见》,这些规定和办法为2010年贯彻实施新制度作了充分的准备。

根据新制度的特点和工会的实际情况,为便于新制度与原来的《工会会计制度》(以下简称“原制度”)的顺利衔接,针对两个制度的不同点,介绍一下本人的学习体会。

一、会计制度的等级不同

新制度是由财政部颁发的,这是《工会会计制度》首次被纳入我国会计制度体系,是针对中国工会实际,专为工会量身定做的会计制度。《工会会计制度》的级别提升到国家级专业会计制度,新制度是国家主管部门以部门文件形式发布的规范性文件,是国家会计制度改革的重要组成部分。新制度要求各级工会和各级政府部门都要执行,从而提高了工会会计的法律地位和社会公信力,为工会财会人员考核晋升提供了国家级的范本。根据国家会计制度改革的有关规定,在会计制度

相关费用或损失的期间,计入当期损益。用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。按照税法的相关规定,企业取得国家财政性补贴和其他补贴收入,除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益外,应当按照实际收到的数额一律并入实际收到该补贴收入年度的应纳税所得额。取得的政府补助产生的利得应当计入应纳税所得额,但会计与税法确认的时间存在一定差异。另外,政府补助为非货币性资产的,在该非货币性资产公允价值不能可靠取得的情况下,会计上按照名义金额计量,税法上无名义金额的概念,应当按计税价格进行调整。企业实际收到具有专门用途的税收返还,暂不计入取得当期的应纳税所得额,其他没有国务院财政、税

务主管部门有关文件明确规定免税的税收返还,除企业取得的出口退税外,一般都应作为应税收入征收企业所得税。

二、核算基础不同

新制度将会计核算基础由“收付实现制”改为“以收付实现制为基础,以权责发生制为补充”,其特点是预算收支核算总体上以收付实现制为基础,对于涉及不同使用责任和权益归属的经费,原则上采用权责发生制核算。对经费管理、使用责任进行科学划分,把凡不是本级归属的列入应付款项,突出了各级工会的权益和责任。把过去以服务于预算收支为主的会计制度转变为以服务于财务管理为主的会计制度。如对工会经费、建会筹备金、回拨补助的核算,对工会的各项补助、应付个人的各项支出的核算等采用了权责发生制。又如新制度不要求计提、核算折旧,但可以设置专门的辅助账对固定资产的原值、预计使用年限、应计提折旧、固定资产净值等进行登记,规定采用直线法计提折旧,这也体现了新制度是以权责发生制为补充的特色。

三、预算管理范围不同

新制度体现了工会的大财务观,即“大收入”和“大支出”的理念,将财政性资金、企业行政资金和工会经费全部纳入预算管理,体现了收支两条线,实现了全面预算管理。财政性资金和工会经费的支出均在支出中反映,由于财政性资金实行国库集中支付制度,在明细核算上进行了严格区分,互不混淆,满足了向财政单独报预、决算的要求。

四、突出维权工作的力度不同

新制度体现了“组织起来,切实维权”的工会工作方针,并对职工维权和对工会干部维权两个方面突出了维权方面的开支,使维权工作在会计制度上有了保证,在核算上有了

务主管部门有关文件明确规定免税的税收返还,除企业取得的出口退税外,一般都应作为应税收入征收企业所得税。

税法中转让财产收入、接受捐赠收入和其他收入等都列入收入总额,其他收入包括企业资产溢余收入、因债权人缘故确实无法支付的应付款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入等,因此企业的债务重组产生的利得和因债权人缘故确实无法支付的应付款项产生的利得、接受捐赠产生的利得、处置固定资产、无形资产产生的利得、现金的盘盈以及非建设过程中工程物资的盘盈产生的利得、罚款和违约金收入产生的利得等都应当计入应纳税所得额,不需要进行纳税调整。○