

公益性捐赠税制环境之浅见

昆明 张洪 雷新华

一、改善公益性捐赠税制环境的必要性

税法之所以将捐赠货物作为视同销售处理并对其在所得税税前扣除加以限制,可能是出于以下考虑:一是在捐赠动机的判定上,较难准确地判断捐赠行为的真实性。捐赠行为有可能是一种变相的销售行为,甚至可以演变成转移财产的一种避税手段。因此税法规定了限制措施,这是出于反避税的考虑。二是我国增值税采用购进扣税法,捐赠货物时如果不视同销售,将会使扣税链条断裂,增加下游企业的增值税负担,同时加大了政府管理增值税的难度。三是对捐出货物部分的进项税额进行不当抵扣容易侵蚀增值税税基。四是捐赠支出与企业收入不配比,不符合企业所得税法规定的税前扣除条件。

但是,税收政策作为政府政策的重要展示平台,如果对公益性捐赠采取“一刀切”的消极调控方式,则容易引起捐赠者对政策的误解,不利于培养企业的社会责任感。同时,在市场经济条件下,政府的主要职能是提供满足社会成员需要的公共产品,类似抗震救灾等公益事业是典型的纯公共产品,应由政府无偿提供。由于我国正处于经济转轨时期,国家财力有限,不能全面满足社会对公共产品的需求,需要调动全社会的力量。如果能够举全社会之力共同办好公益事业,不仅能够解决政府财力不足的问题,而且能够加强社会的凝聚力。从表面上看,取消对公益性捐赠的限制性税收政策将可能导致财政收入的减少,但政府财政用于社会保障事业的转移性支出减少的幅度会远大于税收减少的幅度。

二、公益性捐赠相关税制建设

目前与公益性捐赠相关的税收规范中,将公益性捐赠视同销售将导致企业在进行爱心捐赠后面临增值税销项税额和应纳税所得额的增加,加重了企业的税负。

1. 改变公益性捐赠在视同销售方面的税收政策。应借鉴《企业所得税法》关于捐赠支出税前扣除的办法,将纳税人捐赠支出划分为公益性捐赠和一般捐赠。在视同销售的税收政策方面,对公益性捐赠给予税收优惠,减轻或消除企业因公益性捐赠而增加的增值税负担及企业所得税负担。

首先,在增值税方面,将企业用货物进行公益性捐赠规范为进项税额转出而不是视同销售。可以用现行的公益性捐赠管理办法防范企业的避税行为,以保证国家利益。

其次,取消了公益性捐赠视同销售的规范后,从税制体系的系统性考虑,应相应取消相关企业公益性捐赠视同销售所涉及的消费税及企业所得税的纳税义务。

再次,遇到严重自然灾害时,可以考虑采取一事一议的办法,由国务院及相关部门得到法律授权,临时采取更多的税收优惠措施,比如捐赠灾区急需物资的企业除了可以将其捐赠物资的行为不再视同销售,还可以享受继续抵扣捐赠物资的增值税进项税额的优惠。

2. 进一步完善公益性捐赠的企业所得税税前扣除政策。在公益性捐赠企业所得税税前扣除方面,现行《企业所得税法》在对公益性捐赠的税前扣除上限由原来“应纳税所得额的3%”的一般比例改为“利润总额的12%”。计算基数由应纳税所得额改为利润总额,与会计核算资料保持了一致,简化了计算,增强了可操作性,也相对提高了公益性捐赠的一般标准。但是基于实质重于形式原则和谨慎性原则核算形成的会计利润很可能小于应纳税所得额,由此扣除上限的计算基数变小了。同时,在公益性捐赠全额扣除方面,从2000年开始,我国财政部、国家税务总局就陆续放宽了公益救济性捐赠扣除限额,出台了全额税前扣除的政策规范,对符合规定程序向红十字事业捐赠、对福利性及非营利性老年服务机构捐赠、对农村义务教育捐赠等公益性捐赠和对公益性青少年活动场所捐赠等实行所得税税前全额扣除的办法。但是现行《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》均没有相关的具体条款。这样可能造成对税法规定理解上的混乱,从而对微利或亏损企业的公益性捐赠形成了制约。因此,应在《企业所得税法》中增加全额扣除的条款,对符合条件的公益性捐赠实行全额税前扣除。○

预计弃置费用的原理及核算

辽东学院 曾艳芳

一、原理分析

现行会计准则规定,确定固定资产成本时应当考虑弃置费用因素。该项规定借鉴了《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》中的规定。预计弃置费用只针对特定行业、特定企业的固定资产,比如石油天然气企业的油气水井、核电站的核设施等。该费用是企业由于购置特定固定资产而承担的义务(比如保护环境、恢复生态)。如果履行该义务很可能导致经济利益流出企业并且该金额能够可靠计量,那么在履行该义务之前,就形成了企业对社会或社会成员的“预计负债”。弃置费用从作用上看相当于一般企业的固定资产清理费用,只不过金额较大。如果不进行特殊的账务处理,就会增加固定资产最后使用期的营业外支出,进而会对该期的利润产生不利的影 响,这如同对固定资产不计提折旧一样,所以该预计弃置费用需要分期得到补偿。对于将预计弃置费用的现值计入固定资产成本的做法可以从成本的定义加以理解——成本是取

得资财的代价或对象化的费用,为了取得并使用特定固定资产(比如核设施)必须要对其进行弃置,否则不能取得或不能对其进行使用。也就是说,未来履行弃置义务是当前取得或使用该项固定资产的代价。

二、预计弃置费用的核算

如何在实务中确认预计弃置费用的终值和现值值得商榷。这两个值的大小直接影响该特定固定资产使用寿命内各期的财务状况和经营成果。笔者认为,预计弃置费用终值的确认应借鉴预计净残值的确认方法,即假定该固定资产已经不能使用而且使用期限已经结束,目前弃置这样的固定资产到底需要付出多少代价,这个代价就是预计弃置费用的终值,这样随着时间的推移,该估计值和实际值之间的差距会越来越小。照此思路每一年都要对预计弃置费用进行估计,然后基于重要性原则确定是否需要会计估计变更的账务处理。

在初始确认预计弃置费用时,应将预计弃置费用的现值计入固定资产的成本。如果将预计弃置费用的终值计入固定资产的成本,既违背了固定资产初始确认的历史成本计价原则,也不符合货币具有时间价值的客观实际。因此,折现预计弃置费用时应采用企业预期的投资报酬率,而不应采用市场利率或债权人期望的投资报酬率,原因在于预计弃置义务是企业的一种推定义务而不是当期的法定义务。

例如,某企业新建某一特定固定资产,其建造成本为250万元,预计5年以后被弃置,预计弃置费用25万元,那么从目前来看企业不需要支付275万元就能取得这一固定资产,250万元已支付,另外25万元留待以后支付。那么留待以后支付的金额一定少于25万元,因为这部分资金通过投资可以取得投资收益,所以笔者认为将25万元折现时应使用企业预期的投资报酬率,而不能像分期付款外购固定资产那样使用市场利率或者使用销货方期望的投资报酬率,原因在于两种业务所产生的债务性质有所不同。

分期付款外购固定资产相当于当期从销货方借入资金后当即把购货款支付给销货方,然后每一期按销货方的预期报酬率还本付息,所以在分期付款外购固定资产的情况下,未来付款额的终值和现值之间的差额要作为筹资费用记入“在建工程”或者“财务费用”科目中。而预计弃置义务的履行发生在未来,如果发生在当期,就不是预计弃置费用了,而是当期的法定弃置义务,所以笔者认为预计弃置费用的终值和现值之间的差额不应记入“财务费用”科目。最合理的办法是各期通过实际利率法摊销计入固定资产的成本中,然后通过计提折旧从各期的收入中得到补偿,因为固定资产的历史成本应该就是为了取得该项固定资产所支付的所有的代价。但是,这样处理会增加会计核算难度以及加大会计核算成本,由此笔者认为比较合理的办法是根据固定资产的用途将预计弃置费用的终值和现值之间的差额记入各期的“管理费用”、“制造费用”等科目中,这种做法类似于先将预计弃置费用的终值和现值之间的差额按实际利率法分期摊销计入固定资产的成本中,然后再对其计提折旧。

当然,最合理的做法和较合理的做法之间肯定会存在差

异。会计核算可能由于某种原因无法做到百分之百的精确,但会计核算提供的信息应力争合理。由于不涉及融资问题,所以核算的时候不能使用“未确认融资费用”科目,鉴于我国会计科目体系的设计现状以及可比性原则的要求,“预计负债”科目不以终值反映是可以被接受的。

笔者认为对于已使用过一段时间并应履行预计弃置义务的固定资产,在初始确认预计负债的时候首先应将固定资产的账面价值转入“在建工程”科目中,之后再将“在建工程”和“预计负债”的合计数记入“固定资产”科目中。○

交易结果不能可靠估计的劳务收入的确认

辽宁海城 彭广林

2007年11月出版的全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》指出,企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计的,应当分别三种情况处理,其中第三种情况为:已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的,应当将已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认提供劳务收入。在这种情况下,企业应按已经发生的劳务成本金额,借记“主营业务成本”科目,贷记“劳务成本”科目。

《企业会计准则第14号——收入》第十四条规定,企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能可靠估计的,应当分别下列情况处理:①已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的,按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入,并按相同金额结转劳务成本。②已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的,应当将已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认劳务收入。笔者认为《中级会计实务》中第三种情况下将已发生的劳务成本记入“主营业务成本”的做法有待推敲。

根据收入和费用配比的原则,与同一项劳务有关的收入和费用应在同一会计期间予以确认,即企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本。因此,如果成本不能可靠计量,相关的收入就不能确认。反之,如果收入不能可靠计量或未发生,相关的已发生的成本也不能根据收入和费用配比的原则予以确认。第三种情况下收入并没有发生,因此相关的已发生的劳务成本也不应确认为与收入相配比的成本费用,不能作为“主营业务成本”处理,而应列入“管理费用”科目即计入当期损益。

按照此观点,将第三种情况的账务处理调整为:已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的,应当将已经发生的劳务成本以损失的方式计入当期损益,不确认提供劳务收入。在这种情况下,企业应按已经发生的劳务成本金额,借记“管理费用”科目,贷记“劳务成本”科目。○