

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 李卓 本期特约解答 陈奕蔚

1. 问：某公司在2011年计划成立一家子公司进行新项目，同时发生了相关的专业咨询费用。截至2011年年末，子公司是否能成立尚未定论，新项目也处于未完全确定状态。2012年，公司得知新项目能够在2013年实现，且子公司也能在2013年成立。请问：2011年和2012年，公司对这笔专业咨询费应分别如何进行账务处理？

答：(1) 2011年的账务处理：

2011年发生相关专业咨询费用时，由于“截至2011年年末，子公司是否能成立尚未定论，新项目也处于未完全确定状态”，即该项支出最终能否为本企业带来未来经济利益具有相当大的不确定性，因此，该项支出在2011年年末不符合《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件，在其发生时应当直接计入费用（通常是计入管理费用）。

(2) 2012年的账务处理：

2012年，公司获知了新的事实和证据，改变了对该新项目前景的估计。相应地，自相关估计改变之日起再发生的专业咨询费用等项目前期费用为企业带来未来经济利益的可能性已经超过50%，后续再发生的相关支出已经符合“资产”的定义和确认条件，可以先暂在“其他非流动资产”项目中归集，到相关项目固定资产的实体建造开工时转入“在建工程——待摊支出”科目，并在相关固定资产达到预定可使用状态时，采用系统、合理的方法分配计入各单项固定资产的价值中。同时，根据《企业会计准则讲解(2010)》中的相关表述：“内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入损益的支出不再进行调整”，2012年改变对项目成功可能性的估计以后，对2011年内发生且在发生时按照当时对项目前景的估计已经进行费用化会计处理的专业咨询费用等前期费用支出，不应再重新资本化。

2. 问：某IPO被审计公司已根据审计后报表重新申报企业所得税，那么企业应如何进行调账？

答：该IPO被审计公司根据审计后报表重新申报企业所得税，通常表明该企业以往年度的企业所得税计算和申报存在错误，即构成一项前期会计差错。该企业应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及其应用指南和《企业会计准则讲解(2010)》中所述的前期差错更正方法，恰当地进行相关前期差错的更正处理，并对前期差错所涉及的年度/期间的财务报表进行恰当的追溯重述，视同这些前期差错在发生时已经按照正确的方法进行了会计处理。

如果在本次重新申报企业所得税时，就补缴的税款同时被加收滞纳金，则鉴于滞纳金的计缴方法和标准已在《税收征收管理法》及其实施细则中明确规定，该滞纳金的经济实质是纳税人占用属于国家的财政资金而支付给国家的资金占用费（利息），因此作为前期差错更正操作的一部分，应同时按照《税收征收管理法》及其实施细则规定的计算方法和标准，一并计提应交滞纳金相关负债，相应确认为各年度的营业外支出。

上述差错更正的影响导致IPO申报财务报表与相应年度/期间的原始财务报表之间出现差异的，该差异将会在申报会计师编制并提交给证监会的“原始财务报表与申报财务报表之间差异的专项说明”中体现出来，发行人和申报会计师应注意对该差异作出合理的解释。

3. 问：某企业集团内部交易存在未实现毛利，所以对固定资产和存货进行了抵销。从目前及未来的经营形势看，该企业集团将持续盈利。请问：(1) 在抵销固定资产和存货后，是否应计提递延所得税资产？(2) 由于内部往来时抵销应收、应付款项，是否可以不计提递延所得税事项？

答：(1) 根据2007年4月30日发布的《企业会计准则实施

问题专家工作组意见(第二期)》第七问相关规定,在编制合并报表的过程中抵销内部未实现利润,导致相关资产、负债在合并报表层面的账面价值与其计税基础产生差异时(因为资产、负债的计税基础是根据税法规定的未来可抵扣或者应纳税金额而确定的,因此同一项资产或负债在不同报表层面的计税基础总是不变的),在合并报表层面,应当依据《企业会计准则第18号——所得税》的有关规定,考虑是否应就该项暂时性差异确认递延所得税资产或者递延所得税负债。在考虑这一问题时,应关注以下问题:

①就内部交易未实现利润的抵销确认递延所得税资产时应满足的条件。对于与被抵销的内部交易未实现损益相关的递延所得税的计量,无论是我国新企业会计准则,还是国际财务报告准则体系下的《国际会计准则第12号——所得税》(IAS 12)都没有专门的论述。但是参照IAS 12第51段的规定,递延所得税负债和资产的计量,应反映在资产负债表日从企业预期收回或清偿其资产和负债账面金额的方式中推算出的纳税后果。在集团合并报表层面,就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税时使用在内部交易中处于买方地位的法人的适用税率,与该段的要求也一致,这是因为在相关资产对外出售或被耗用时,相关的税务后果将体现于在内部交易中处于买方地位的法人的纳税申报表中。换言之,资产(包括存货、固定资产、无形资产等)在集团内部不同法人之间的转移,将导致相关标的资产的计税基础发生改变(税法明确规定的特殊情况除外,如财税[2009]59号文件规定的免税重组等),新的计税基础将在相关资产对外销售或耗用时,在买方的纳税申报表上予以扣除。

从上述分析可知,能否就内部交易未实现利润的抵销确认递延所得税资产,主要取决于在内部交易中处于买方地位的法人的税务状况和所享受的税务待遇。由于企业所得税的纳税人是单个法人,同一企业集团内部不同成员企业之间的盈利和亏损在申报企业所得税时不能互相抵销,因此不能仅仅依据“从目前及未来的经营形势看,该企业集团将持续盈利”即认为必然满足在合并报表层面确认递延所得税资产的条件,而是应当进一步分析在内部交易中处于买方地位的法人的纳税状况,要求该法人在未来该项暂时性差异转回的期间,能够产生足够多的应纳税所得额,以实现与该项可抵扣暂时性差异相关的节税利益。

②就内部交易未实现利润的抵销确认递延所得税资产/负债时所适用的税率。同上,在集团合并报表层面,就已抵销的内部交易未实现损益确认递延所得税资产/负债时,如果在内部交易中处于买方和卖方地位的两个法人的税务待遇(主要是适用税率)不同,则在计算递延所得税资产/负债时应使用在内部交易中处于买方地位的法人的适用税率。

③确认递延所得税资产/负债的损益影响在归属母公司股东的权益和损益,以及少数股东权益、少数股东损益之间的分

配问题。同上,既然在集团合并报表层面,就内部交易未实现损益确认递延所得税资产/负债影响最终是要通过相关资产、负债在内部交易中处于买方地位的法人的耗用、处置或者清偿等方式予以转回和实现,那么在合并报表层面就此确认递延所得税资产或负债时,其对应的合并报表层面的损益影响实质上是对该买方的所得税费用的影响。相应地,如果在内部交易中处于买方地位的该法人属于母公司的非全资子公司,则在合并报表层面确认递延所得税的损益影响,应按照母公司股东在内部交易中处于买方地位的该法人中享有权益和损益的比例,将该影响金额在归属母公司股东的权益和损益以及归属少数股东的权益和损益之间进行分配。

(2) 关于内部往来抵销的递延所得税影响问题

在编制合并报表时抵销内部往来,导致相应的应收、应付项目在合并报表层面的账面价值(零)和计税基础之间出现暂时性差异。但是,这些被抵销的内部往来款项在合并报表层面的账面价值为零,而这些往来款项在相关纳税人的个别财务报表和纳税申报表中进行初始确认时(即相当于在税务上初始确认该等往来款项时),并不是一项企业合并交易,且在初始确认时既不影响相关主体的会计利润,也不影响其应纳税所得额,因此,根据《企业会计准则第18号——所得税》中的“初始确认豁免”原则,此时在合并报表层面不应就内部往来余额抵销所导致的暂时性差异确认递延所得税资产或者递延所得税负债。

4. 问:2012年10月15日,甲企业因租赁期满,将出租的写字楼收回以作为自用办公楼,此时其公允价值为4 800万元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量,原账面价值为4 750万元,其中,成本为4 500万元,公允价值增值变动250万元。请问:该公允价值变动损益250万元及转换当日产生的公允价值变动损益50万元(4 800-4 750)何时转出?

答:(1)以公允价值模式计量的投资性房地产转为自用固定资产时的账务处理

根据《企业会计准则讲解(2010)》的相关表述,企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时,应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

在本案例中,由于该写字楼在租赁期满收回转为自用之前仍属于投资性房地产,因此应当继续按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定的公允价值模式对该写字楼进行后续计量,直到转换日为止。此前的原账面价值和转换日公允价值之间的差额仍应确认为公允价值变动损益,即(单位:万元):“借:投资性房地产——写字楼(公允价值变动)50,贷:公允价值变动损益50”。

将投资性房地产的公允价值调整到转换日公允价值之后,

财税法规政策摘登（三则）

国家税务总局关于电网企业电网新建项目享受所得税优惠政策问题的公告

一、根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的有关规定，居民企业从事符合《公共基础设施项目企业所得税优惠目录（2008年版）》规定条件和标准的电网（输变电设施）的新建项目，可依法享受“三免三减半”的企业所得税优惠政策。基于企业电网新建项目的核算特点，暂以资产比例法，即以企业新增输变电固定资产原值占企业总输变电固定资产原值的比例，合理计算电网新建项目的应纳税所得额，并据此享受“三免三减半”的企业所得税优惠政策。电网企业新建项目享受优惠的具体计算方法如下：

（一）对于企业能独立核算收入的330KV以上跨省及长度超过200KM的交流输变电新建项目和500KV以上直流输变电新建项目，应在项目投运后，按该项目营业收入、营业成本等单独计算其应纳税所得额；该项目应分摊的期间费用，可按照企业期间费用与分摊比例计算确定，计算公式为：

应分摊的期间费用=企业期间费用×分摊比例

第一年分摊比例=该项目输变电资产原值/[（当年企业期初总输变电资产原值+当年企业期末总输变电资产原值）/2]×（当年取得第一笔生产经营收入至当年底的月份数/12）

第二年及以后年度分摊比例=该项目输变电资产原值/[（当年企业期初总输变电资产原值+当年企业期末总输变电资产原值）/2]

（二）对于企业符合优惠条件但不能独立核算收入的其他新建输变电项目，可先依照企业所得税法及相关规定计算出企业的应纳税所得额，再按照项目投运后的新增输变电固定资产原值占企业总输变电固定资产原值的比例，计算出该新建项目减免的应纳税所得额。享受减免的应纳税所得额计算公式为：

当年减免的应纳税所得额=当年企业应纳税所得额×减免比例

减免比例=[当年新增输变电资产原值/（当年企业期初总输变电资产

原值+当年企业期末总输变电资产原值）/2]×1/2+（符合税法规定，享受到第二年和第三年输变电资产原值之和）/[（当年企业期初总输变电资产原值+当年企业期末总输变电资产原值）/2]+[（符合税法规定，享受到第四年至第六年输变电资产原值之和）/（当年企业期初总输变电资产原值+当年企业期末总输变电资产原值）/2]×1/2

二、依照本公告规定享受有关企业所得税优惠的电网企业，应对其符合税法规定的电网新增输变电资产按年建立台账，并将相关资产的竣工决算报告和相关项目政府核准文件的复印件于次年3月31日前报当地主管税务机关备案。

三、本公告自2013年1月1日起施行。居民企业符合条件的2013年1月1日前的电网新建项目，已经享受企业所得税优惠的不再调整；未享受企业所得税优惠的可依照本公告的规定享受剩余年限的企业所得税优惠政策。

（国家税务总局公告2013年第26号；2013年5月24日）

国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告

一、纳入营业税改征增值税（以下简称营改增）试点范围的交通运输业和部分现代服务业试点纳税人，应按照本公告规定办理增值税一般纳税人资格认定。

二、除本公告第三条规定的情形外，营改增试点实施前（以下简称试点实施前）应税服务年销售额满500万元的试点纳税人，应向国税主管税务机关（以下简称主管税务机关）申请办理增值税一般纳税人资格认定手续。

试点纳税人试点实施前的应税服务年销售额按以下公式换算：应税服务年销售额=连续不超过12个月应税服务营业额合计÷（1+3%）

按照现行营业税规定差额征收营业税的试点纳税人，其应税服务营业额按未扣除之前的营业额计算。

再根据调整后的账面价值转为固定资产，相应会计处理为：“借：固定资产4800，贷：投资性房地产——写字楼（成本）4500、投资性房地产——写字楼（公允价值变动）300”。

（2）转换日后和处置清理时的账务处理

自转换日起，该写字楼即变为自用固定资产，其后续会计处理适用《企业会计准则第4号——固定资产》的相关规定。根据该准则规定，最终该固定资产处置、报废时，其变现净值（处置所得款项减去相关税费和清理费用后的净额）与处置时的账面价值之间的差额应计入处置当期的营业外收入或者营业外支出。

对于该写字楼以往作为投资性房地产核算期间在利润表上确认的“公允价值变动损益”（累计金额为300万元）在固定资

产处置时如何处理的问题，笔者认为不需作特殊的转出处理，即不需要编制借记“公允价值变动损益”、贷记“其他业务支出”或者营业外收支的会计分录。主要是因为：首先，在处置清理时，该写字楼是自用固定资产（采用成本模式计量），已不是以公允价值模式计量的投资性房地产，因此不涉及累计公允价值变动损益转出的问题。其次，以前年度将其作为投资性房地产按公允价值模式核算期间，已经将其累计的公允价值变动损益确认在各相关年度的利润表中，如果在作为自用固定资产处置时将累计的“公允价值变动损益”转入处置损益科目，则只是利润表项目之间的重分类，并无实际意义。■

主持人信箱：cj-0723@163.com