

中,因捐赠事项产生的永久性差异纳税调整金额就是资产的公允价值。这是因为捐赠资产的公允价值是由资产成本与视同销售利润两部分组成的,对后者在税收上要调增计税,对前者会计上记入了“营业外支出”,计税时不得扣除又需调增,故其一并构成永久性差异。

再次,“王文”所作的会计分录有误。“王文”中将捐赠资产时转回时间性差异所对应的应交所得税借记“递延税款”科目,这是不对的。因为企业最初提取资产减值准备时,因其不能在税前扣除而作纳税调增所形成的税款应借记“递延税款”;以后冲销转回时作纳税调减,应贷记“递延税款”科目。例中捐赠当年应交所得税的会计处理应为(单位:万元):

借:所得税 1 673 100(5 070 000×33%)
 贷:应交税金——应交所得税
 1 663 200(5 040 000×33%)
 递延税款 9 900(30 000×33%)

二、是否全额调整“因捐赠事项冲销的以前年度计提的税法规定不允许税前扣除的资产减值准备金额”

例:甲企业2002年年底的一批电子设备原值为500万元,已使用两年,折旧期5年,为计算方便假定不留残值,故折余价值为300万元,当年年底对该批资产提取减值准备180万元,预计的尚可使用年限不变。当年应作纳税调增180万元,该金额构成时间性差异。2003年、2004年甲企业每年对该批资产应提取的会计折旧为:(500-200-180)÷3=40(万元),按税法规定每年应提取的折旧为:(500-200)÷3=100(万元),故每年在纳税申报

时应作纳税调减60万元。2005年初甲企业将该批资产赠送给其他单位,无清理费用,设该批资产市价为50万元。则会计分录为(单位:万元):

(1)借:固定资产减值准备 1 800 000
 累计折旧 2 800 000
 固定资产清理 400 000
 贷:固定资产 5 000 000
 (2)借:营业外支出 400 000
 贷:固定资产清理 400 000

2005年初该批资产会计上的净值为:500-200-180-40-40=40(万元),按税法计算的净值为:500-100×4=100(万元)。按税收口径,该批资产视同销售损益情况为:50-100=-50(万元),应作纳税调减;同时会计上记入“营业外支出”的40万元应作纳税调增,两者综合起来的最终结果应是纳税调减10万元。

也可从分析永久性差异与时间性差异的角度来验证这一结果。先看永久性差异:在不考虑减值准备问题时,视同销售所得为50-40(会计净值)=10(万元),应作纳税调增,同时会计上记入“营业外支出”的40万元应作纳税调增,合计应纳税调增50万元。再看时间性差异:企业2002年提取减值准备180万元时作纳税调增,以后两年在折旧时,已逐年纳税调减60万元,应在资产捐出时纳税调减。在该资产的赠予年度,上述应调增的永久性差异与应调减的时间性差异抵销后最终应净调减10万元。

但是,如果按“王文”中的公式,第一步计算的永久性差异纳税调整金额为:50-(500-100×4)+40-180=-190(万

元),如将式中减号按前文所述换为加号则为:50-(500-100×4)+40+180=170(万元)。无论如何都得出上述结果,为什么呢?这是因为“王文”中忽视了冲销的减值准备180万元在此之前已有120万元时间性差异被转回,并且已隐含在按税法规定已计提的累计折旧400万元(100×4)中,必然导致这一因素被双重计算。所以,上述公式中的A₁、A₂应表述为“因捐赠事项冲销的以前年度计提的税法规定不允许税前扣除的资产减值准备中尚未转回的时间性差异金额”。这样,第一步计算的永久性差异纳税调整金额为:50-(500-100×4)+40+60=50(万元),也再次验证了永久性差异金额即为捐赠资产的公允价值;第二步计算的应纳税所得额为:800+50-60=790(万元)。

此外,笔者认为对“王文”中公式修改还有助于其他情形下的纳税调整。在“王文”例中,如果企业在2002年底已对资产提取了全额减值准备300万元,并按国税发[2003]45号文的规定向主管税务机关申报财产损失且获得批准,即在计税时已允许在当期税前扣除,此时企业无需就该项减值准备进行纳税调增,自然也就不存在时间性差异。2005年初捐赠该资产时冲销了300万元减值准备,却切不可作纳税调减。所以,应避免陷入冲销多少减值准备就一定要作等额纳税调整的误区,不单是捐赠资产业务中存在这样的问题,在销售、处置、视同销售减值资产时也同样如此。

(作者单位:江苏苏瑞税务师事务所)

责任编辑 张智广

·简讯·

2005年全国会计硕士(MPAcc)专业学位 教育指导委员会及试点单位 工作会议在厦门召开

2005年全国会计硕士(MPAcc)专业学位教育指导委员会及试点单位工作会议于6月12日在厦门国家会计学院召开。MPAcc教育指导委员会主任、全国人大预算工作委员会副主任冯淑萍教授主持了会议。会议对前一阶段MPAcc试点工作情况进行了总结,邀请国务院学位办文理科处及教育部高校学生司研究生招生处的有关负责同志就我国职业教育的发展情况及其他系列专业学位教育的有关经验进行了介绍和交流,并请

中注协陈毓圭秘书长和CIMA(特许管理会计师公会)中国区首席代表,分别介绍了“中注协人才培养三十条”的内容,及CIMA对MPAcc学员的认证设想。会议围绕如何确保MPAcc教育质量、促进我国MPAcc教育的健康发展等多方面内容进行了充分讨论,并就下一阶段MPAcc工作作出了许多重要决议。

(本刊记者)