

关于所得税会计处理几个问题的研究

应唯

一、永续债利息的所得税会计处理

《企业会计准则第37号——金融工具列报》(2017)[以下简称金融工具列报准则(2017)]规范了金融负债和权益工具的区分、金融工具在财务报表中的列示和披露等。2019年1月28日,财政部又印发了《永续债相关会计处理的规定》(财会[2019]2号),对企业发行或持有的永续债,按照金融工具列报准则(2017)判断企业发行的金融工具属于金融负债还是权益工具提出进一步的指引。永续债作为一种金融产品,对于商业银行补充一级资本和企业优化资产负债结构、降低融资成本等具有积极的意义。

永续债从名称上看似乎是一种债,但与一般债券又有区别:一般债券有固定期限、利率固定并按期付息到期偿还本金,或者到期还本付息;永续债可以设计为没有固定偿还期限(无到期日),或发行人可自主延期支付永续债的本息(具有股的特征);同时,合同条款中又有发行人的赎回权、规定了利率及利率跳升机制等条款(具有债的特征)。鉴于永续债兼具债与股的特征,在会计上,满足一定条件情况下,发行方可以将发行的永续债确认为权益。永续债利息的一般会计处理原则为,对于永续债的发行方而言,如果发行的永续债符合金融负债确认条件的,其后发生的利息计入

相关成本费用,其所得税的影响也计入当期损益;如果发行的永续债符合权益工具定义和确认条件的,其后发生的利息(股息或股利,下同)作为税后利润分配处理。

2019年4月16日财政部、税务总局发布的第64号公告《关于永续债企业所得税政策问题的公告》(以下简称64号公告)指出:“企业发行的永续债,可以适用股息、红利企业所得税政策,即:投资方取得的永续债利息收入属于股息、红利性质,按照现行企业所得税政策相关规定进行处理,其中,发行方和投资方均为居民企业的,永续债利息收入可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定;同时发行方支付的永续债利息支出不得在企业所得税税前扣除”“企业发行符合规定条件的永续债,也可以按照债券利息适用企业所得税政策,即:发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除;投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税”。64号公告中所指的符合规定条件的永续债,是指符合下列条件中5条(含)以上的永续债:(一)被投资企业对该项投资具有还本义务;(二)有明确约定的利率和付息频率;(三)有一定的投资期限;(四)投资方对被投资企业净资产不拥有所有权;(五)投资方不参与被投资企业日常生产经营活动;(六)被

投资企业可以赎回,或满足特定条件后可以赎回;(七)被投资企业将该项投资计入负债;(八)该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险;(九)该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

实务中,部分永续债按照金融工具列报准则(2017)的规定判断能够分类为权益,在会计处理时将永续债利息作为税后利润分配(视为股息或股利)处理;同时也能满足64号公告规定的条件,从而发行人可以选择将永续债利息在所得税税前抵扣。通常情况下,永续债发行公告中所涉及的条款会包括利率和利息付款期限、股利推动或制动机制、期限和赎回条款、发行人清算时的清偿顺序、利息递延和利率跳升机制、违约条款等,如果这些条款的设计以及合同中其他条款都能满足会计上分类为权益工具的,在会计分类中确认为权益并在资产负债表所有者权益类项目中列报。而这些永续债的发行条款也有可能能够满足64号公告“符合规定条件”中某些条件,例如,永续债持有者通常不参与被投资企业日常生产经营活动,也不承担经营风险,并有明确约定的利率和付息频率;又如,某些发行条款约定,发行方可赎回或满足特定条件后可以赎回;还比如,永续债的清偿顺序通常位于被投资企业股东持有的普通股股份之前等。由此永续债的发行方可以选择将永续债利息支出在

作者简介:应唯,财政部会计司原巡视员。

企业所得税税前扣除。为此，会计上所引起的问题是，该永续债利息支出的所得税影响应当计入权益还是计入损益？

我国《企业会计准则第18号——所得税》(2006)[以下简称所得税准则(2006)]规定，除企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或者事项外，企业当期所得税和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益；与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。在《企业会计准则讲解2010》中作了进一步解释，对于“直接计入所有者权益的交易或事项”做了进一步解释：“与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项如对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益的、可供出售金融资产公允价值的变动计入所有者权益的、同时包含负债及权益成份的金融工具在初始确认时计入所有者权益的情况等。”但是，并没有进一步规范或解释对于股息是属于在权益中确认的交易，与“利润分配”更加相关，从而股息的所得税影响在权益中确认；还是股息本身是源于在损益中确认的交易，与“利润的产生”更加相关，由此股息的所得税影响确认为损益。对于股息，如果更看重当期“减少权益、增加应付股利”这一交易，则认为其属于当期直接计入所有者权益的交易，因而其所得税影响应当计入权益；如果更看重其实质是对于以前年度计入损益的交易产生的利润的分配，则其并非“直接”计入所有者权益的交易或事项，与会计准则及其讲解中列举的上述项目也存在很大的区别，因此其所得税影响应当计入损益。

《国际会计准则第12号——所得税》(以下简称IAS12)明确，符合《国

际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS9)定义股息为向权益工具持有者按照他们持有的类别资本比例分配利润，IFRS9定义的股息的所得税影响与产生可供分配利润的交易或事项更相关，而不是与向所有者分配这一交易更相关。因此，企业基于产生可供分配利润的交易或事项来确定股息的所得税影响应当计入当期损益、其他综合收益或股东权益。对于永续债，如果永续债的利息属于股息性质，而可供分配的利润通常是源于损益，则永续债利息的所得税影响应当计入当期损益。对于发行方发行的永续债的利息支出，如何判断其股息(永续债利息)与利润的产生更加相关？除了根据股息相关定义外，实务中通常认为，如果永续债股息未超过个别财务报表中的累计未分配利润，即应该视为源于利润的分配，将股息的所得税影响确认为损益；如果永续债的分红是权益类项目，其分红实质是对以前“直接”计入所有者权益的交易或事项而产生的利润的分配，其所得税影响应当计入权益。

按照上述永续债发行方有关股息的会计处理原则，对于永续债的购买方(投资方)而言，根据64号公告，如果发行方将永续债确认为权益并选择在所得税前抵扣其股息的，投资方收到的股息应当依法缴纳所得税；如果发行方将永续债确认为权益并选择将其股息从所得税后分配的，当发行方和投资方均为居民企业的，投资方取得的永续债利息收入可以适用企业所得税法的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税的规定。

二、新租赁准则下的所得税会计处理

2018年12月7日，财政部发布了《企业会计准则第21号——租赁》(财会[2018]35号，以下简称新租赁准则)。

新租赁准则下，对于承租人而言，不再将租赁区分为经营租赁或融资租赁，而是采用统一的会计处理模型，对短期租赁和低价值资产租赁以外的其他所有租赁均确认使用权资产和租赁负债，并分别计提折旧和利息费用。所得税准则(2006)第十一条规定，“除下列交易中产生的递延所得税负债以外，企业应当确认所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债：(一)商誉的初始确认。(二)同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认：(1)该项交易不是企业合并；(2)交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)”。同时，第十三条规定“企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。但是，同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认：(一)该项交易不是企业合并；(二)交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额(或可抵扣亏损)”。

在实施新租赁准则后，对于租入的固定资产发生的租赁费支出与会计处理不一致的，如何进行所得税会计处理？例如，2019年4月1日，甲公司签订了为期10年的办公楼租赁协议，并根据新租赁准则的规定确认了使用权资产1000万元和租赁负债1000万元。假设根据税法规定，租赁费支出于实际支付时在税前抵扣。初始确认时，甲公司使用权资产账面价值为1000万元，计税基础为零；租赁负债的账面价值为1000万元，计税基础为零。则甲公司在初始确认时，使用权资产和租赁负债的账面价值与其计税基础的差异是否适用递延所得税的初始确认豁免条款？

对于这个问题，实务中有三种处理方法：(1)适用初始确认豁免条款。使用权资产和租赁负债分别产生了应纳税

暂时性差异和可抵扣暂时性差异,该等暂时性差异非源自企业合并交易,且交易发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,符合所得税准则(2006)有关初始确认的豁免条款的条件。因此,初始确认时不需要确认相关的递延所得税负债和递延所得税资产。(2)不适用初始确认豁免条款。单独确认递延所得税资产和递延所得税负债,初始确认时递延所得税资产和递延所得税负债金额相等,暂时性差异的后续变动仍分别应纳税和可抵扣暂时性差异调整递延所得税负债和递延所得税资产。因为虽然使用权资产产生应纳税暂时性差异,租赁负债产生可抵扣暂时性差异,但该等差异由同一交易产生,且金额相等,因其交易的关联性导致的暂时性差异,整体看暂时性差异为零,因此不属于初始确认豁免条款的范畴。(3)以暂时性差异相抵后的净额为基础确认递延所得税。初始确认时,可能因应纳税和可抵扣暂时性差异相抵后的净额为零,故递延所得税也为零(但并不适用初始确认的豁免条款),后续暂时性差异的变动调整递延所得税净额(如果存在免租期或递增租金等情况,后续应纳税和可抵扣暂时性差异相抵后的净额可能不为零)。

这个问题实质上原租赁准则下就存在,国际会计准则理事会(IASB)在2005年已进行过讨论,但是没有得出正式结论,当时解释委员会曾支持上述第一种方法,理由是:初始确认的例外规定可以适用于资产负债表中每个单独的项目,对于因租赁引起的初始和后续的资产和负债产生的暂时性差异不应确认递延所得税资产和递延所得税负债。但2005年6月解释委员会提出已注意到实务中的不同做法,暂不对各种方法进行讨论并提供指引,将在后续项目中进行研究。新租赁准则发布后,2018年实务界再次提出这个问题进行讨论。2019年

7月IASB发布修订IAS12的征求意见稿,该征求意见稿规定,初始确认的资产和负债产生相同金额的可抵扣和应纳税暂时性差异的情况下,企业应分别确认相同金额的递延所得税资产和递延所得税负债。这样修改的主要理由就是尽量缩小IAS12初始确认豁免的例外情况的适用范围,增加可比性。

三、企业从事房地产开发经营业务取得客户预付款项的所得税会计处理

根据国家税务总局《关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发[2009]31号)第六条的相关规定:“企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入,应确认为销售收入的实现,具体按以下规定确认:“(一)采取一次性全额收款方式销售开发产品的,应于实际收讫价款或取得索取价款凭据(权利)之日,确认收入的实现。(二)采取分期收款方式销售开发产品的,应按销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的,在实际付款日确认收入的实现。(三)采取银行按揭方式销售开发产品的,应按销售合同或协议约定的价款确定收入额,其首付款应于实际收到日确认收入的实现,余款在银行按揭贷款办理转账之日确认收入的实现……”以及第九条规定:“企业销售未完工开发产品取得的收入,应先按预计计税毛利率分季(或月)计算出预计毛利额,计入当期应纳税所得额。开发产品完工后,企业应及时结算其计税成本并计算此前销售收入的实际毛利额,同时将其实际毛利额与其对应的预计毛利额之间的差额,计入当年度企业本项目与其他项目合并计算的应纳税所得额。在年度纳税申报时,企业须出具对该项开发产品实际毛利额与预计毛利额之间差异调整情况的报告以及税

务机关需要的其他相关资料。”

通常情况下,企业从事房地产开发经营业务在商品房竣工并向客户交付房产后,确认商品房销售收入。实务中,在企业未交付房产但取得客户预付的款项时,企业尚未履行或者尚未完全履行合同中的履约义务,客户也未取得相关商品房的控制权,故在会计上尚不满足商品房销售收入的确认条件,而于取得客户预付款项时作为负债[2017年发布并分步实施的《企业会计准则第14号——收入》作为合同负债处理(扣除相关增值税待转销税额后);原2006年发布的《企业会计准则第14号——收入》作为预收款处理]。因从事房地产开发经营业务的企业预收客户的商品房款项的纳税时点,与会计上确认商品房销售收入的时点不同所产生的差异在实务中存在不同的处理方法。

一种处理方法是,将企业预收客户的商品房款项的纳税时点,与会计上确认商品房销售收入的时点不同所产生的差异视为暂时性差异,确认为递延所得税资产。理由是:企业在收到客户预付的商品房购买款项时,因不符合收入确认条件,会计上将其确认为负债。但税法上认为,甲公司收到客户预付的款项后即实现了销售收入,要求甲公司按预计计税毛利率计算出预计毛利额,计入当期应纳税所得额。在税务上其纳税义务已经发生,以后年度根据实际销售成本再进行的调整属于后续的纳税调整。因此,会计上确认的负债账面价值大于其计税基础(税务上已确认收入,不存在负债),属于可抵扣暂时性差异,意味着未来期间在会计上确认收入时,不需要再缴纳所得税。企业应在预计未来有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异时,确认递延所得税资产,在资产负债表上的递延所得税资产项目列报。另一种处理方法是,将企业预收客户的商品房款项按税法规定在当期计算



图 / 丛京

缴纳的所得税，作为预缴税款处理。理由是：虽然税法上要求甲公司在取得客户预付款项时，按预计计税毛利率计算出预计毛利额，计入当期应纳税所得额，但这属于企业预缴的企业所得税，开发商品房完工后需及时根据实际毛利额进行调整。即，实际上税法对于房地产销售收入的确认原则与会计确认原则一致，企业相关负债的计税基础等于账面价值，不存在暂时性差异，故不应确认递延所得税资产。企业应当将预缴的所得税确认为预付款项，在资产负债表上根据其流动性分别在其他流动资产或其他非流动资产列报。

按照上述实务中两种不同的处理方法，虽然在资产负债表上的资产总额相同，但列报项目及其性质则不同。对于从事房地产开发经营业务的企业收到的客户预付商品房的款项所得法规与会计处理不同产生的差异，是按所得税会计处理原则确认为递延所得税资产，还是作为预缴税款处理，实质上取决于在所得税的税务处理上是属于纳税义务已经发生，还是属于预缴所得税。笔者认为，首先，《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称所得税法）第五十四条规

定，“企业所得税分月或者分季预缴。企业应当自月份或者季度终了之日起十五日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。企业应当自年度终了之日起五个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。”按照上述所得税法规定，企业通常应分月（或分季）按实际利润额预缴，年终汇算清缴并结清应退多缴的税款或缴纳少付的税款。而从事房地产开发经营业务的企业收到的客户预付商品房的款项按月计算出预计毛利额包括在企业当月实际利润额中一并预缴企业所得税，年度所得税汇算清缴时，如商品房还未开发完工，则企业应将预计毛利额计入当年度企业本项目与其他项目合并计算应纳税所得额，即从事房地产开发经营业务的企业收到的客户预付商品房的款项计算的利润额与企业从事其他业务所取得的利润额一并计算应纳税所得额，而非单独计算缴纳所得税。其次，虽然从事房地产开发经营业务的企业收到的客户预付商品房的款项按预计毛利额计入应纳税所得额并与其他项目所产生的应纳税所得额一并汇算清缴，但对于按预计毛利额与实

际毛利额的差额导致的多缴或少缴所得税不会单独退税或补缴。另外，如果企业其他经营项目发生纳税亏损，计税开发经营业务预计的毛利额还能够抵减其他经营项目的纳税亏损额及其他可在所得税前抵扣的成本费用项目。第三，通常情况下，商品房开发业务会跨几个会计年度，当商品房开发完成按会计准则规定确认收入时，实际毛利额与原预计毛利额之间的差额，计入当期（确认收入当期）应纳税所得额，此时与按预计毛利额缴纳所得税已非同一年度，而一般按月预缴并年终汇算清缴的情形为同一年度发生的事项。鉴于上述理由，对于从事房地产开发经营业务的企业收到的客户预付商品房的款项按预计毛利额计入应纳税所得额缴纳所得税应作为纳税义务已经发生处理，由此产生税务确认应纳税所得额与会计确认收入时点不同产生的暂时性差异，会计上应按照所得税会计处理原则，当符合递延所得税资产确认条件时，确认递延所得税资产。

四、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产减值的所得税会计处理

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（2017）[以下简称22号准则（2017）]第四十九条规定，“分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，企业应当在其他综合收益中确认其损失准备，并将减值损失或利得计入当期损益，且不应减少该金融资产在资产负债表中列示的账面价值。”按此规定，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产计提的信用减值，直接计入损益和其他综合收益，并不会设置其他债权投资科目相关的减值准备类科目。该金融资产在计提信用减值时，既影响损益又影响其他综合收益，而所得税法规通常对于按会计

准则规定确认该类金融资产预计的信用减值损失不能从当期的应纳税所得额中扣除。按所得税准则(2006)规定,对于资产的账面价值(以公允价值计量)与其计税基础(成本计量)之间产生的暂时性差异(除特殊情况外),应确认递延所得税负债或递延所得税资产,对于与权益相关的交易或事项产生的暂时性差异的所得税影响计入权益。金融资产计提的信用减值损失既计入损益,又计入其他综合收益(权益)是否应确认递延所得税资产?一种观点认为,由于信用减值损失计入损益,故应在损益中确认递延所得税资产冲减所得税费用,同时,以相同的金额确认递延所得税负债冲减其他综合收益;也有观点认为,既然确认的递延所得税资产和递延所得税负债的金额相等,对于同一交易事项产生的递延所得税资产和负债可以抵销,也就是可以不确认相应的递延所得税资产和负债。笔者认为,对于按照22号准则(2017)上述规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产计提的信用减值损失,不符合所得税准则(2006)有关初始确认时不确认相关的递延所得税负债或资产的条件,应确认相应的所得税影响。

例:2×19年1月1日,甲公司以其2 000万元购入乙公司按票面价值发行的5年期债券,年利率4%(等于实际利率),每年12月31日为结息日,次年1月5日支付上年度利息。甲公司将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×19年12月31日,该债券的公允价值为2 150万元(含息),同时,计提信用减值准备20万元;2×20年12月31日该债券的公允价值为2 200万元(含息),同时,计提信用减值准备30万元。2×21年1月10日,甲公司出售该债券,取得价款2 120万元(不含息,并假定出售日与2×20年12月31日的不含息公允价值相等)。甲公司适

用的企业所得税税率为25%,不考虑其他因素。甲公司的会计处理如下(单位:万元,下同):

1.2×19年1月1日购入乙公司发行债券

借:其他债权投资——成本 2 000
贷:银行存款 2 000

2.2×19年12月31日计提利息、减值、确认公允价值变动影响等

借:应收利息 80
贷:投资收益 80

借:其他债权投资——公允价值变动 70
贷:其他综合收益(2 150 - 2 000 - 80) 70

借:信用减值损失 20
贷:其他综合收益 20

借:其他综合收益 22.5
贷:所得税费用(20×25%) 5
递延所得税负债(70×25%) 17.5

借:所得税费用 20
贷:应交税费——应交所得税(80×25%) 20

2×19年12月31日,其他债权投资2 070万元(成本2 000万元,公允价值变动70万元),其他综合收益67.5万元(公允价值变动70万元+信用减值损失20万元,扣除所得税影响22.5万元),递延所得税负债17.5万元。

3.2×20年1月5日收到利息

借:银行存款 80
贷:应收利息 80

4.2×20年12月31日计提利息、减值、确认公允价值变动影响等

借:应收利息 80
贷:投资收益 80

借:其他债权投资——公允价值变动 50
贷:其他综合收益(2 200 - 2 000 - 70 - 80) 50

借:信用减值损失 30

贷:其他综合收益 30

借:其他综合收益 20

贷:所得税费用(30×25%) 7.5

递延所得税负债(50×25%)

12.5

借:所得税费用 20

贷:应交税费——应交所得税

(80×25%) 20

2×20年12月31日,其他债权投资

2 120万元[成本2 000万元,公允价值变动120万元(70+50)],其他综合收益

127.5万元(公允价值变动120万元+信用减值损失50万元,扣减所得税影响

22.5万元+20万元),递延所得税负债30万元(17.5万元+12.5万元)。

5.2×21年1月收到利息

借:银行存款 80

贷:应收利息 80

6.2×21年1月10日出售

借:银行存款(2 200 - 80) 2 120

贷:其他债权投资——成本

2 000

其他债权投资

——公允价值变动 120

借:其他综合收益(70 - 22.5+50+30 -

20)

127.5

所得税费用 42.5

贷:投资收益(70+50+50) 170

借:递延所得税负债 30

贷:应交税费——应交所得税

30

五、安全生产费的所得税会计处理

财政部于2009年6月11日发布了《企业会计准则解释第3号》(财会[2009]8号,以下简称财会[2009]8号),规定高危行业企业提取的安全费用的会计处理:首先要求高危行业企业按照国家规定提取的安全费用,计入相关产品的成本或当期损益,同时计入新设置的“4301 专项储备”科目;按规定企业使用提取的

安全费用时,属于费用性支出的,直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减:库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。并且要求安全费用会计处理与财会[2009]8号不一致的,进行追溯调整。

2011年3月31日,国家税务总局发布了《国家税务总局关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告》(国家税务总局公告2011年第26号)规定:“煤矿企业实际发生的维简费支出和高危行业企业实际发生的安全生产费用支出,属于收益性支出的,可直接作为当期费用在税前扣除;属于资本性支出的,应计入有关资产成本,并按企业所得税法规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。企业按照有关规定预提的维简费和安全生产费用,不得在税前扣除”,并规定了在该公告实施前从成本费用中提取并已在所得税前抵扣的税务处理办法,主要原则是对于原从成本费用中提取并已在所得税前抵扣尚未使用的余额,于实际发生时继续冲减至零并不得在所得税前再抵扣;对于用提取的安全费用形成资产的,其计提的折旧摊销不得再在所得税前抵扣。

财会[2009]8号规定的安全费用会计处理,与企业所得税的税务处理不同,涉及的所得税会计处理问题主要有:(1)安全费用的会计处理与所得税法规不一致产生的应纳税或可抵扣暂时性差异是否应于初始确认时确认相关的递延所得税负债或资产,或者是否

可引用所得税会计处理中初始确认的豁免条款,对于在成本费用中提取的安全费用不确认相应的递延所得税负债或资产。(2)确认的递延所得税负债或资产是应计入权益还是计入损益。鉴于按财会[2009]8号规定提取的安全费用计入权益,按所得税会计准则规定,与权益相关的所得税影响计入权益,确认的递延所得税负债是否应当计入权益。(3)安全费用后续使用等发生的变动是否应确认暂时性差异的所得税影响。

笔者认为,根据财会[2009]8号规定从成本费用中提取的安全费用既涉及损益,也涉及权益,其产生的应纳税或可抵扣暂时性差异,不适用所得税准则(2006)递延所得税负债或资产初始确认中的豁免条款。考虑到安全费用是一种

特殊的会计处理,故与之相关的所得税会计也建议采用特殊处理。因此,对于从成本费用中提取并同时计入权益的安全费用在实务中不考虑所得税的影响,即初始和后续确认时,均不确认递延所得税。

另外,值得一提的是,因安全费用是一种特殊的会计处理,且提取和使用变动频繁,故在权益法下,实务中对被投资单位因安全费用的增减变动引起的其他所有者权益变动,投资方不按其持股比例计算确认调整长期股权投资的账面价值,也不确认调整投资方的所有者权益。

(毕马威、普华永道、立信等会计师事务所相关技术专家对本文提供了宝贵的意见)

责任编辑 王词

本刊声明

近期,有作者反映lww.51tdct.xyz网站冒用《财务与会计》杂志的名义组稿、审稿并收取费用,严重损害了广大作者的利益及我刊声誉。为此,我刊特严正声明:

1.lww.51tdct.xyz所列示的“在线投稿”及QQ号码1755636377、邮箱lunwenqikfb@vip.163.com均为不实信息。请广大作者相互告知,谨防上当受骗。

2.质量是我刊录用、刊发稿件的唯一标准。我刊审核、录用、刊发稿件不收取审稿费、组稿费、版面费等任何名目的费用,也不与任何广告、发行等经济事项挂钩。任何以《财务与会计》杂志名义联系作者收取上述费用的行为均为诈骗行为,请勿上当受骗。

3.我刊从未委托任何机构或个人开展对外组稿、收费等活动,各位作者向我刊投稿或查询稿件审核进度请直接与《财务与会计》编辑中心联系。

4.《财务与会计》杂志由中国财政杂志社主办,编辑中心投稿邮箱为:cwykj187@126.com,联系电话为:010-88227071,微信公众号为:caiwuyukuaiji。编辑中心未设公共QQ号码。

5.冒用我刊名义征稿的相关责任人应立即停止发布涉及我刊的征稿信息。今后若继续冒用我刊名义征稿、损害我刊声誉,我刊保留追究其相关法律责任的权利。

特此声明。

《财务与会计》编辑中心