

关注所得税法中六种特殊收入确认形式 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/504/2021_2022__E5_85_B3_E6_B3_A8_E6_89_80_E5_c42_504491.htm 从2008年起实施的《企业所得税法》（以下简称新税法）规定，企业应纳税所得额的确认，以权责发生制为原则，国务院财政、税务部门另有规定的除外。但是，笔者对新《条例》确认收入实现的有关规定进行分析发现，有六种收入确认形式属于权责发生制的例外情形，背离了权责发生制，从某种意义上说，更接近于收付实现制。这些特殊规定应引起纳税人的高度关注。权责发生制，是指以实际收取现金权利或支付现金责任的发生为标志来确认本期的收入、费用及债权、债务。具体来说，当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用，不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不作为当期的收入和费用。与权责发生制相对应的是根据货币收支与否作为收入与费用确认和记录的收付实现制。三类收入按合同约定收款日确认收入新《条例》规定，利息、租金、特许权使用费收入的确认以合同约定日期为准。其中，利息收入按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现，租金收入按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现，特许权使用费收入按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。纳税人需要关注，此三类收入应依照税法规定按合同约定提前确认预收入，而不能在这三类收入的相应归属期间确认收入。在企业财务处理时可作为待摊费用处理，但在纳税申报时应进行调整。要把握运用好此项规定

，纳税人在实务操作中需要注意：（一）签订合同协议时需考虑税收因素，在没有风险的前提下，如果要均衡税收负担，保持财务处理与纳税结果的协调一致，可以签订与实际发生日期一致的分期收取条款；（二）重视合同的规范化签订，以备税务机关检查，“口头合同”以及条款不清的合同容易使企业在纳税检查中处于不利境地；（三）款项收取与否不是确认收入的关键，只要合同有约定收款日期，无论约定收款期是否收到款，都要确认收入。工期超12个月按工作量或完工进度确认收入新《条例》规定，企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机等，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供劳务等，持续时间超过12个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。按工作量或完工进度确认收入，也是对权责发生制的背离，因为纳税人实际收取现金的权利并没有确立，但纳税义务却已产生。通常情况下企业确定提供劳务交易的完工进度可以选用的方法主要有：（一）已完工作的测量。（二）已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例。（三）已经发生的成本占估计总成本的比例。这也是确认当期收入的关键。为准确计算当年应纳税所得额，纳税人需要选择合理的计算完工进度的方法，记录下相应的劳务量，准备好足以证明完工进度的相应原始资料，以备税务机关查阅。产品分成按分得产品时间确认收入产品分成，即多家企业在合作进行生产经营的过程中，合作各方对合作生产出的产品按照约定进行分配，并以此作为生产经营收入。新《条例》规定，采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的时间确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。由于产品分成是以实物代替

货币作为收入的，而产品的价格又随着市场供求关系而造成价格的不确定，所以这种确认收入实现的规定也是权责发生制原则的例外。纳税人需要关注的是，产品分成的收入额的确定标准应按照产品的公允价值确定。新《条例》第十三条具体规定了“公允价值”的概念，即按照市场价格确定的价值。公允价值的确定，也就是分成收入确定的关键，纳税人应采集分得产品期该类产品的市场价格，最好能取得无关联第三方销售该类货物的有关证据，以备税务机关查阅，并以此为依据进行纳税申报，避开不必要的税收风险。捐赠收入在实际收到捐赠资产时确认捐赠是无偿给予的资产。捐赠的基本特征在于其无偿性，这也是捐赠区别于其他财产转让的标志。新《条例》规定，接受捐赠收入，在实际收到捐赠资产时确认收入的实现。即按照收付实现制原则确认，以实际收付时间作为标准来确定当期收入。这是因为《合同法》规定，赠与人在赠与财产的权利转移之前可以撤销赠与，具有救灾、扶贫等社会公益、道德义务性质的赠与合同或者经过公证的赠与合同除外。也就是说，赠与合同在未收到资产之前，都不能视为成立。纳税人需要关注的是，认识到捐赠行为和合同的特殊性，在没有实际收到捐资资产之前，即使已经签订合同以及其他含有强制性条款的协议类文书，也不能按权责发生制原则确认收入。只有在收到捐赠资产时，才能确认收入，从而避免不必要的税收支出。分期收款方式销售按合同约定收款日确认新《条例》规定，以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现。按照合同约定的收款日期确认收入的实现，也是权责发生制原则的例外，接近于收付实现制原则，主要是国家出于纳税必要

资金的考虑。纳税人需要注意合同约定对于分期收款方式收入确认的重要性，合同中的付款日期就是纳税义务的发生日期，考虑税收因素，签订一份合理的分期收款合同至关重要。如企业根据自身情况，签订一份首付10%、一年后再付90%的分期付款合同与一份首付90%、一年后再付10%的分期付款合同就会有不同的纳税结果。另外，结合亏损弥补以及税收优惠期进行处理，也存在一定的筹划空间。

权益性投资收益按利润分配日确认 新《条例》规定，股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现，而不论企业是否实际收到股息、红利等收益款项。税法关于权益性投资收益的确认已偏离了权责发生制原则，接近于收付实现制，但又不是纯粹的收付实现制，是一种限定条件下的收付实现制。也就是说，税法不确认会计上按权益法核算的投资收益。有权益性投资项目的企业应该高度关注被投资方的利润分配的有关规定，利润分配日也就是投资方权益性投资收益的确认日。另外，应同时关注税收与会计处理的差异，虽然在会计上已确认为收益，但被投资方未进行利润分配，纳税申报时应作调整。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com