

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 崔洁 本期特约解答 唐爱军

1. 问：公司年初通过“中国红十字会”向灾区捐赠了价值百万元的财物。但当时公司尚处于筹建期间，且目前刚进入生产经营阶段，因为生产周期较长，预计当年不会取得销售收入和利润。在这种情况下，这笔捐赠如何作账务处理？能否税前扣除？如果税前扣除，年报表利润不够税前扣除捐赠额，是否可延至下年度抵扣？

答：会计方面的规定相对较为明确。对于捐赠支出，在正常经营期间发生的计入营业外支出；在企业筹建期间发生的，按其性质应属于开办费。对于开办费：(1) 执行《企业会计制度》的，所发生捐赠与其他开办费一样，先计入“长期待摊费用”科目，在企业开始生产经营后的当月起一次计入开始生产经营当月的损益，借记“管理费用”科目，贷记“长期待摊费用”科目。(2) 执行《企业会计准则(2006)》的，在筹建期间内发生的开办费，在实际发生时，借记“管理费用”科目(开办费)，贷记“银行存款”等科目。(3) 企业首次执行《企业会计准则》的，首次执行日企业的开办费余额，应当在首次执行日后第一个会计期间内全部确认为管理费用。

税务方面，对于捐赠支出，我们认为无论是计入开办费还是直接计入营业外支出，都应该单独按照税务方面对捐赠支出的规定处理。可能涉及以下几个问题：(1) 能否扣除问题。《中华人民共和国企业所得税法》第九条规定，“企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。”第十条规定，“本法第九条规定以外的捐赠支出”在计算应纳税所得额时不得扣除。企业应按有关规定判断自身捐赠支出是否属于符合规定的公益性捐赠，以确定能否扣除。(2) 扣除限额问题。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第53条规定，“企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额12%的部分，准予扣除。年度利润总额是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。”例外的是，在汶川地震发生后，国务院发布的《关于支持汶川地震灾后恢复重建政策措施的意见》(国发[2008]21号)规定，“对企

业、个人通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠，允许在当年企业所得税前和当年个人所得税前全额扣除。”国家税务总局据此发布《关于支持汶川地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2008]104号)规定，“自2008年5月12日起，对企业、个人通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠，允许在当年企业所得税前和当年个人所得税前全额扣除。”之后，《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号)明确，企业发生为汶川地震灾后重建、举办北京奥运会和上海世博会等特定事项的捐赠，可以据实全额扣除。按此规定精神，企业即使处于筹建期或者年度内亏损，所发生的上述捐赠仍可全额扣除。但这属于特殊规定，仅限于对汶川地震灾区等特定事项的捐赠，除此以外的其他公益性捐赠仍然是在不超过年度利润总额12%的限额内扣除。(3) 扣除时限问题。按企业所得税法及其实施细则的规定精神，企业发生的公益性捐赠支出只能在发生当年限额扣除，因为会计利润数额较少而未扣除完的部分不能向以后年度结转。我们认为，筹建期间没有开展经营活动与企业正常经营期间利润数额较少或者亏损类似，所以不能扣除捐赠支出。

2. 问：我单位购置了一台电脑总价4 420元，未分开主机、显示器各自的价值。使用了两年后，因显示器损坏，更换了一台价值1 800元的显示器，请问这台新更换的显示器该入固定资产吗？又如何分割原显示器的价值？

答：这可以视为固定资产的后续支出问题。按《企业会计准则第4号——固定资产》及其指南规定：固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。与固定资产有关的后续支出，符合固定资产确认条件的(即与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；该固定资产的成本能够可靠地计量)，应当计入固定资产成本；不符合固定资产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。固定资产的更

新改造中如有被替换的部分，应扣除其账面价值；不满足固定资产确认条件的固定资产修理费用等，应当在发生时计入当期损益。按此规定精神，会计上应将新购显示器价值计入电脑的账面原值中，但同时应合理确定并扣除原显示器入账价值，并重新按新的预计使用寿命、残值等确定折旧期限和月折旧额。对于替换下来的旧显示器，按前述扣除原值及所计算的已计提折旧额转入“固定资产清理”科目，或直接将其净值转入“原材料”等科目。

当然，贵单位的情况下也可以将显示器单独作为固定资产入账。按照准则规定，“固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供服务经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。”这种情况下，该套电脑的原净值可直接调减替换下来的旧显示器价值。

《企业会计制度》虽未就该问题像准则一样明确，但准则的规定精神可以参照。

3. 问：提取固定资产减值准备，实务操作中，当月应如何计提折旧？

答：《企业会计准则第4号——固定资产》及其指南规定，“（固定资产的）应计提折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。”同时规定，“固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。”

《企业会计准则第8号——资产减值》规定，（除合并商誉外）企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象；资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。

按上述规定精神，企业计提资产减值准备的基数是资产账面价值。对于固定资产而言，特定时点的账面价值应该是已计提应计提的折旧额后的净值。故做减值测试当月应该先按老基数计提折旧，然后计提减值准备，下月再按计提减值准备后确定的新的折旧基数计提折旧。

4. 问：我单位执行《企业会计准则》，上年度已将100万元房产税列入管理费和应交税金，本年度接到税务局通知减

免上年度房产税30万元，我们该如何处理？

答：按《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南的规定，税收返还是政府按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助（增值税出口退税不属于政府补助）。除税收返还外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。这类税收优惠并未直接向企业无偿提供资产，不作为本准则规范的政府补助。

按其规定，如果所涉及税款已经缴纳，按税务局的通知要予以返还，或者即征即退的，应该按政府补助准则规定作为政府补助收入处理，即借记“其他应收款”、“银行存款”等，贷记“营业外收入”。

如果尚未缴纳（也不需缴纳）而直接予以减免部分房产税的，则不需要按政府补助准则规定处理。如果企业在年度结账前接到减免通知的，直接做红字凭证对应冲减“管理费用”和“应交税费——应交房产税”即可；如果已经做了年终结转，但尚未进行所得税汇算清缴，应该按《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》调整事项的规定进行处理，即借记“应交税费——应交房产税”，贷记“以前年度损益调整”，并相应调整应交所得税额及利润分配各项目。如果是在所得税汇算清缴之后收到通知，参照《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发[2003]45号）办理：“企业年终申报纳税前发生的资产负债表日后事项，所涉及的应纳所得税调整，应作为会计报告年度（注：所属年度）的纳税调整；企业年终申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项，所涉及的应纳所得税调整，应作为本年度（注：所属年度的次年）的纳税调整。”

主持人信箱：cj-0723@163.com

● 短讯

不久前，中国农业银行在北京举行了“行云·现金管理”品牌发布会。据介绍，中国农业银行已于2009年7月成功推出了现金管理2.0版，通过六大产品系列为客户提供了全面的综合服务，包括：精细化的账户管理、安全高效的收付款服务、灵活的流动性管理、丰富便捷的短期投融资服务、创新的供应链金融服务以及全方位的风险管理。同时，设计出了十二大行业解决方案。此次推出的“行云·现金管理”新品牌，旨在帮助客户实现资金调配和财富聚合，追求资金管理和经营发展的更高境界。

（本刊通讯员）