

关于执行《企业会计制度》和相关 会计准则问题解答(三)的讲解(上)

□ 财政部会计司

《关于执行〈企业会计制度〉及相关会计准则问题解答(三)》对会计制度规定与税法规定某些差异的纳税调整给出了指南。为帮助企业理解其规定,现结合实例对有关交易事项的纳税调整解释如下:

一、企业对外捐赠资产的会计处理及纳税调整

(一)会计制度及相关准则规定

《企业会计制度》规定,企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠,应将捐赠资产的账面价值及应缴纳的流转税等相关税费,作为营业外支出处理,不作销售。

(二)税法规定

税法规定,企业对外捐赠应分解为两项交易,即首先将对外捐赠资产视同按公允价值对外销售,然后再将销售所得价款对外捐赠,该捐赠支出中只有符合税法规定的公益性捐赠的部分能够在计算应纳税所得额时予以扣除。除上述按税法规定企业对外捐赠行为应分解为两项交易处理以外,对于企业发生的捐赠支出,税法规定:

1、纳税人直接向受赠人的捐赠不允许税前扣除;

2、纳税人用于公益、救济性的捐赠,在年度应纳税所得额3%以内的部分,准予税前扣除。公益、救济性捐赠,是指纳税人通过中国境内非营利性的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠;

3、纳税人通过非营利性的社会团体、国家机关向农村义务教育的捐赠、向老年活动场所和红十字事业的捐赠、对公益性青少年活动场所的捐赠、纳税人向慈善机构、基金会等非营利机构的公益、救济性捐赠,准予在缴纳企业所得税和个人所得税前全额扣除。

(三)会计处理及纳税调整举例

不过,虽然欧盟可以对国际会计准则委员会和国际会计准则理事会及其准则的制定施加重要的影响,但是随着美国的积极参与,并通过各种方式对国际会计准则委员会和国际会计准则理事会施加压力,美国的影响越来越大,特别是在改组后的国际会计准则委员会框架结构中,美国甚至取得了主导地位。因此,欧盟在支持国际会计准则理事会、采纳国际财务报告准则的同时又设置了双层认可机制,

例1:甲公司2002年10月20日将其经营中闲置不用的一项固定资产直接捐赠给乙公司,甲公司1997年12月取得该固定资产的实际成本为150万元,该公司按直线法计提折旧,并且该固定资产的预计可使用年限为10年,预计净残值为零(假定税法规定的使用年限、预计净残值及折旧方法与会计规定相同)。捐赠过程中因对该固定资产进行拆装发生的清理费用为0.6万元,有关的清理费用已用银行存款支付。假设捐赠时该项固定资产按税法规定确定的公允价值为80万元,2002年甲公司按照会计制度及相关准则计算的利润总额为1200万元。假定捐赠过程中未发生与捐赠行为相关的除所得税以外的其他税费,适用的所得税税率为33%。甲公司采用应付税款法核算所得税。

1、会计处理

计算甲公司持有的该项固定资产在捐赠日的累计折旧=150÷10×4+150÷10×10÷12=72.50(万元)

对于上述捐赠事项,按照《企业会计制度》规定,甲公司应进行的会计处理为(分录中以元为单位):

借:固定资产清理	775 000
累计折旧	725 000
贷:固定资产	1 500 000
借:固定资产清理	6 000
贷:银行存款	6 000
借:营业外支出	781 000
贷:固定资产清理	781 000

2、纳税调整

对于例1中的捐赠事项,因属于纳税人直接向受赠人的捐赠,并且不符合公益、救济性捐赠的条件,其所发生的支出不能够在税前扣除。

根据问题解答(三)的规定,因上述捐赠事项产生的纳税调整金额=按税法规定认定的捐出资产的公允价值-[按税法规定确定的捐出资产的成本(或原价)-按税法规定计提的

其目的是为了捍卫欧盟及其投资者的利益,在日益趋同的全球会计准则制定过程中和全球资本市场的形成、运作和发展过程中,发挥积极重要的作用。

通过以上分析,我们可以得到一个重要启示:在与国际惯例协调的过程中,我们必须充分考虑本国国情,维护好本国利益。

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 张玉伟

累计折旧(或累计摊销额)]-捐赠过程中发生的清理费用等费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的除所得税以外的相关税费]+因捐赠事项按会计规定计入当期营业外支出的金额-税法规定允许税前扣除的公益救济性捐赠金额

根据上述公式,甲公司因捐赠事项产生的纳税调整金额=80-[150-(150÷10×4)-150÷10×10÷12]-0.6+78.10-0=80(万元)

2002年度甲公司应纳税所得额=1 200+80=1 280(万元)

2002年度甲公司应交所得税=1 280×33%=422.40(万元)

甲公司对于所得税费用及应交所得税应进行的会计处理为:

借:所得税 4 224 000

贷:应交税金——应交所得税 4 224 000

例2:甲公司2002年11月将其生产过程中拟对外出售的部分库存药品通过某非营利组织向遭受自然灾害的地区捐赠,该部分捐出库存药品的实际成本为100万元,在公开市场上的销售价格为140万元。假定甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,适用的所得税税率为33%。甲公司对该批捐出药品未计提任何跌价准备。假定甲公司2002年按照会计制度及相关准则确定的利润总额为1 500万元。

1、会计处理

对于上述捐赠事项,因税法上视同销售,甲公司应按规定计算交纳增值税。甲公司按照会计制度规定应进行的会计处理为:

借:营业外支出 1 238 000

贷:库存商品

1 000 000

应交税金——应交增值税(销项税额) 238 000

2、纳税调整

根据问题解答(三)中提供的纳税调整金额计算公式,甲公司2002年因该捐赠事项产生的纳税调整金额为:

应纳税所得额=1 500+140-100+123.80-应纳税所得额×3%

甲公司2002年度应纳税所得额=1 615.3398(万元)

甲公司2002年度应交所得税=1 615.3398×33%=533.0621(万元)

其2002年度确认所得税及应交所得税相关的会计分录为:

借:所得税 5 330 621

贷:应交税金——应交所得税 5 330 621

二、企业接受捐赠资产的会计处理及纳税调整

(一)会计制度及相关准则规定

1、按照会计制度及相关准则规定,企业接受捐赠取得的资产,应按以下规定确定其实际成本(入账价值):

(1)捐赠方提供了有关凭据(如发票、报关单、有关协议)的,按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费,作为实际成本;

(2)捐赠方没有提供有关凭据的,按如下顺序确定其实际

成本:①同类或类似资产存在活跃市场的,按同类或类似资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费,作为实际成本;②同类或类似资产不存在活跃市场的,按该接受捐赠的资产的预计未来现金流量现值,作为实际成本。

2、会计制度及相关准则同时规定,企业接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值在扣除应缴纳的所得税后,计入资本公积,对企业接受捐赠的资产,不确认收入,不计入接受捐赠当期的利润总额。

(二)税法规定

税法中关于企业接受捐赠的资产应计入应纳税所得额的规定如下:

1、企业接受捐赠的货币性资产,须并入当期的应纳税所得,依法计算缴纳企业所得税;

2、企业接受捐赠的非货币性资产,须按接受捐赠时资产的入账价值(指接受捐赠的资产本身的价值)确认捐赠收入,并入当期应纳税所得,依法计算缴纳企业所得税。如接受捐赠的为存货等,捐出方为支付的增值税额,也应包括在当期应纳税所得中。

3、企业取得的捐赠收入金额较大,并入一个纳税年度缴税确有困难的,经主管税务机关审核确认,可以在不超过5年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。

(三)会计处理及纳税调整举例

例3:A公司2002年12月自其母公司取得200万元的现金捐赠,假定A公司2002年度按照会计制度及相关准则计算的利润总额为1 000万元,适用的所得税税率为33%。A公司2001年度亏损为1 600万元,税法规定,对于企业发生的经营亏损,可以用以后年度(5年内)的税前利润进行弥补。

1、会计处理

对于企业接受捐赠的资产,按照问题解答(三)的规定,均应通过“待转资产价值”科目进行核算。问题解答(三)中将原仅适用于外商投资企业的“待转资产价值”科目扩展为适用于所有的企业,企业应在“待转资产价值”科目下设置“接受捐赠货币性资产价值”和“接受捐赠非货币性资产价值”两个明细科目,这里的货币性资产指现金、银行存款及其他货币资金,除货币性资产以外的资产为非货币性资产。

结合例3中接受捐赠的情况,A公司应进行的会计处理为:

借:现金(银行存款等) 2 000 000

贷:待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值 2 000 000

2、纳税调整

企业应在当期按照会计制度及相关准则计算的利润总额的基础上,加上因接受捐赠资产产生的应计入当期应纳税所得额的接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值或是经主管税务机关审核确认的当期应计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值部分,计算出当期应纳税所得额。

结合例3中的情况,A公司2002年度的应纳税所得额为1 000+200-1 600=-400万元,即A公司因2001年度亏损尚未全额弥补,其2002年度可免于交纳所得税。

其期末在结转“待转资产价值”科目时应进行的会计处

理为:

借:待转资产价值 2 000 000
贷:资本公积 2 000 000

例4:甲公司2002年度接受其他企业捐赠的一项自国外进口的固定资产,捐赠方未提供有关凭据,根据国外同类固定资产的市场价格估计的该项资产的价格为300万元,捐赠过程中发生进口关税10万元,假定捐赠过程中除发生的进口关税以外,未发生其他相关税费,进口关税已由甲公司用银行存款支付。假定甲公司2002年按照会计制度及相关准则计算的利润总额为2 000万元,适用的所得税税率为33%。

1、会计处理

按照会计制度及相关准则规定,企业接受捐赠取得的固定资产,其入账价值包括按同类或类似固定资产的市场价格估计的金额,加上应支付的相关税费。结合例4的情况,甲公司取得的固定资产的入账价值为310万元,包括按照同类固定资产的市场价格估计的接受捐赠资产本身的价值及发生的进口关税。会计处理为:

借:固定资产 3 100 000
贷:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 3 000 000
银行存款 100 000

2、纳税调整

按照问题解答(三)的规定,企业应在利润总额的基础上,加上因接受捐赠资产产生的应计入当期应纳税所得额的接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值。结合例4的情况,应计入应纳税所得额的接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值为300万元,不包括捐赠过程中发生的进口关税。

甲公司2002年度应纳税所得额=2 000+300=2 300 (万元)

应交所得税=2 300×33%=759(万元)

期末计算交纳所得税及结转“待转资产价值”科目有关会计分录为:

借:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 3 000 000
所得税(20 000 000×33%) 6 600 000
贷:应交税金——应交所得税 7 590 000
资本公积——接受捐赠非现金资产准备 2 010 000

例5:A公司于2002年度取得B公司捐赠的商品一批,根据B公司提供的有关凭据,该批接受捐赠商品的市场价格为260万元,B公司同时为A公司开具了增值税专用发票,注明的增值税额为44.20万元,A公司并未单独支付增值税。假定A、B公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,A公司将取得的商品作为库存商品核算。A公司2002年度按照会计制度及相关准则规定确定的利润总额为3 000万元,A公司适用的所得税税率为33%,假定A公司将接受捐赠取得的非货币性资产价值一次性计入当期应纳税所得额。

1、会计处理

按照问题解答(三)的规定,A公司在取得该批接受捐赠的库存商品时,应进行的会计处理为:

借:库存商品 2 600 000
应交税金——应交增值税(进项税额) 442 000
贷:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 3 042 000

2、纳税调整

A公司当期由于接受捐赠产生的纳税调整金额为304.20万元,包括接受捐赠取得的非货币性资产本身的价值以及捐出方代为支付的增值税进项税额。

A公司2002年度应纳税所得额=3 000+304.20=3 304.20 (万元)

A公司2002年度应交所得税=3 304.20×33%=1 090.386 (万元)

(1)期末结转“待转资产价值”科目金额时,会计分录为:

借:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 3 042 000
所得税 9 900 000
贷:应交税金——应交所得税 10 903 860
资本公积——接受捐赠非现金资产准备 2 038 140

例6:甲公司于2001年11月取得其他企业捐赠的大型机器设备一台,根据捐赠方提供的凭据上注明的该项设备价款为2 000万元,为使该设备达到预定可使用状态,甲公司另外支付了设备安装和调试费用10万元。甲公司适用的所得税税率为33%,根据甲公司的现金流情况,经税务部门批准,该取得捐赠的资产应缴纳的所得税可以在5年的期间内分期平均计入其各年度应纳税所得额。甲公司2001年及2002年按照会计制度及相关准则确定的利润总额分别为:2001年度实现利润总额300万元,2002年度实现利润总额450万元。

1、会计处理

按照问题解答(三)的规定,甲公司在取得捐赠的机器设备时,应进行的会计处理为:

借:在建工程 20 000 000
贷:待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值 20 000 000

借:在建工程 100 000
贷:银行存款 100 000
借:固定资产 20 100 000
贷:在建工程 20 100 000

2、纳税调整

因税务部门已同意该接受捐赠资产的价值可以在5年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额,在2001年至2005年间,每年因该接受捐赠资产产生的纳税调整金额为400万元,并且该差异为永久性差异。

(1)甲公司2001年应纳税所得额=300+400=700(万元)

2001年度应交所得税=700×33%=231(万元)

其中,由接受捐赠资产产生的应交所得税=400×33%=132(万元)

2001年年末结转“待转资产价值”及确认所得税有关的

会计分录:

借:待转资产价值 4 000 000
 所得税(3 000 000×33%) 990 000
 贷:应交税金——应交所得税 2 310 000
 资本公积——接受捐赠非现金资产准备 2 680 000

(2)甲公司2002年应纳税所得额=450+400=850(万元)
 2002年应交所得税=850×33%=280.50(万元)

其中,由接受捐赠资产产生的应交所得税=400×33%=132(万元)

2002年年末结转“待转资产价值”及确认所得税有关的会计分录:

借:待转资产价值 4 000 000
 所得税 1 485 000
 贷:应交税金——应交所得税 2 805 000
 资本公积——接受捐赠非现金资产准备 2 680 000

三、企业发生的销售退回涉及所得税的会计处理和纳税调整

(一)会计制度及相关准则规定

会计制度及相关准则规定,企业销售商品发生的销售退回,其相关的收入、成本等一般应直接冲减退回当期的销售收入和销售成本等。属于资产负债表日后事项涉及的报告年度所属期间的销售退回,应当作为资产负债表日后调整事项,调整报告年度相关的收入、成本等。

(二)税法规定

税法规定,企业发生的销售退回,只要购货方提供退货的适当证明,可以冲减退货当期的销售收入。企业年终申报纳税汇算清缴前发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳税所得额调整,应作为报告年度的纳税调整。企业年度申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项,所涉及的应纳税所得额调整,应作为本年度的纳税调整。除属于资产负债表日后事项的销售退回,可能因发生于报告年度申报纳税汇算清缴后,相应产生会计规定与税法规定对销售退回相关的收入、成本等确认时间不同以外,对于其他的销售退回,会计制度及相关准则的规定与税法规定是一致的。

这里的“报告年度”是指上年度,如某企业2002年度的财务报告经董事会批准于2003年3月25日报出,则报告年度指2002年度。“本年度”是指报告年度的下一个年度,在本例中,“本年度”是指2003年度。

(三)会计处理及纳税调整举例

例7:A公司2002年度财务报告经董事会批准于次年的4月15日对外报出,该公司2002年度所得税汇算清缴于2003年4月30日办理完毕。假定由于质量原因,A公司2002年11月销售的一批商品,客户提出退货。该批商品的销售价格为120万元,在A公司的原实际成本为80万元。假定A公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,适用的所得税税率为33%。A公司于2003年2月20日收到客户退还的该批商品,同时取得了客户开具的退货证明,应退还给客户的货款尚未支付。假定A公司在未考虑该销售退回事项时已确

认的应交所得税为693万元,假定不考虑盈余公积项目的调整。

1、会计处理

因该事项属于资产负债表日后事项,与该销售退回相关的收入、成本等应相应调整报告年度会计报表相关的收入、成本等,相应的调整应通过“以前年度损益调整”科目核算,有关的会计分录为:

(1)调整报告年度主营业务收入或其他业务收入

借:以前年度损益调整 1 200 000
 应交税金——应交增值税(销项税额) 204 000
 贷:应付账款 1 404 000

(2)调整报告年度主营业务成本或其他业务支出

借:库存商品 800 000
 贷:以前年度损益调整 800 000

2、纳税调整

因该销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前,按照税法规定,可以调整报告年度的应纳税所得额和应交所得税,有关的会计分录为:

(1)调整报告年度的所得税和应交所得税

借:应交税金——应交所得税(40×33%) 132 000
 贷:以前年度损益调整 132 000

(2)结转报告年度未分配利润

借:利润分配——未分配利润 268 000
 贷:以前年度损益调整 268 000

例8:甲公司2002年度财务报告于2003年4月20日经董事会批准对外报出,其2002年度所得税汇算清缴于2003年2月15日完成。2003年3月10日,甲公司收到2002年10月销售给某客户的商品退回,客户同时提供了有关的退货凭证,该批商品的销售价格为220万元,在甲公司的实际成本为160万元,相关退货款已由银行存款支付。假定该公司2002年度所得税汇算清缴时确定的应交所得税为792万元,同时假定甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,适用的所得税税率为33%。该公司2003年度按照会计制度及相关准则的规定确定的利润总额为2 000万元。

1、会计处理

因该销售退回属于资产负债表日后事项,与其相关的收入和成本应相应调整报告年度会计报表的相关项目,有关的会计处理为:

(1)调整报告年度主营业务收入或其他业务收入

借:以前年度损益调整 2 200 000
 应交税金——应交增值税(销项税额) 374 000
 贷:银行存款 2 574 000

(2)调整报告年度主营业务支出或其他业务支出

借:库存商品 1 600 000
 贷:以前年度损益调整 1 600 000

2、纳税调整

该销售退回虽属于资产负债表日后事项,但因发生于报告年度所得税汇算清缴之后,按照税法规定不能再调整报告年度的应纳税所得额和应交所得税,而应作为本年度即2003年度的纳税调整事项,相应调整2003年度的应纳税

国家税务总局关于取消外商投资企业和外国企业所得税若干审批项目后续管理有关问题的通知

国税发[2003]127号

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局,局内各单位:

根据国务院行政审批制度改革工作领导小组《关于搞好已调整行政审批项目后续工作的意见》(国审改发[2003]1号)的通知,为贯彻执行《国务院关于取消第二批行政审批项目和改变一批行政审批项目管理方式的决定》(国发[2003]5号)的规定,现就国务院决定取消的外商投资企业和外国企业(以下简称企业)所得税若干行政审批项目的后续管理工作通知如下:

一、取消企业列支职工工资、福利费标准审核的后续管理

根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》(以下简称税法实施细则)第二十四条的规定,企业支付给职工的工资、福利费,应当报送其支付标准和所依据的文件及有关资料,经当地税务机关审核同意后,准予列支。取消上述审核后,企

业在向主管税务机关报送年度企业所得税申报表时,应该同时报送其所支付的工资、福利标准和所依据的文件等有关资料备案。以后年度工资、福利费支付标准没有发生变化的,可以不再重复报送;支付标准发生变化的,应在办理年度所得税申报时将标准变化情况报主管税务机关备案。

当地主管税务机关在审核企业工资、福利费时,应对企业报送的资料,进行认真审核。其中对福利费的列支标准,应按照《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业为其雇员提存医疗保险等三项基金以外的职工福利类费用税务处理问题的通知》(国税函[1999]709号)规定的标准执行。

二、取消企业计提坏账准备金批准的后续管理

根据税法实施细则第二十五条的规定,从事信贷、租赁行业的企业,可以根据实际需要,报经当地税务机关批准后,按照年末放款余额(不包括银行间拆借),或者年末应收账款、应收票据等应收

所得额和应交所得税。

甲公司因该销售退回产生于报告年度所得税汇算清缴以后,其有关的纳税调整应视甲公司采取的所得税会计核算方法而定。

(1)应付税款法

如果甲公司所得税的会计核算采用应付税款法,则因销售退回发生时,报告年度的所得税汇算清缴已经完成,不能再调整报告年度的所得税费用和应交所得税,而应作为本年度即2003年的纳税调整事项。

①2002年度会计报表

结合例8的情况,在调整了报告年度的主营业务收入(或其他业务收入)、主营业务成本(或其他业务支出)科目后,对于报告年度会计报表中的所得税费用和“应交税金——应交所得税”科目不再调整。

结合本例中甲公司已进行的会计处理,结转报告年度未分配利润

借:利润分配——未分配利润 600 000
贷:以前年度损益调整 600 000

②2003年度会计报表

结合例8的情况,对于报告年度所得税汇算清缴以后至财务报告批准报出日之间发生的销售退回,应作为本年度即2003年度的纳税调整事项。

2003年度应纳税所得额=2 000-(220-160)=1 940(万元)

2003年应交所得税=1 940×33%=640.20(万元)

确认所得税费用的会计分录为:

借:所得税 6 402 000

贷:应交税金——应交所得税 6 402 000

(2)纳税影响会计法

如果甲公司对所得税的会计核算采用纳税影响会计法,则因销售退回发生时,报告年度(2002年)的所得税汇算清缴已经完成,不能再调整报告年度的应交所得税,但需调整报告年度的所得税费用,同时确认递延税款。

①2002年度会计报表

结合例8的情况,在调整了报告年度的主营业务收入(或其他业务收入)、主营业务成本(或其他业务支出)科目后,对于报告年度会计报表中的所得税费用和递延税款也应进行相应的调整。对于例8中的情况,会计处理为:

借:递延税款(600 000×33%) 198 000

贷:以前年度损益调整(调整2002年所得税费用) 198 000

报告年度未分配利润:

借:利润分配——未分配利润 402 000

贷:以前年度损益调整 402 000

②2003年度会计报表

对于例8中的情况,甲公司在确认2003年度的所得税费用和应交所得税时,应将2002年会计报表中因日后事项期间发生的销售退回的所得税影响予以转回,会计分录为:

借:所得税 6 600 000

贷:递延税款 198 000

应交税金——应交所得税 6 402 000

(未完待续)

责任编辑 孙 蕊