

财政部 国家税务总局关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》的通知

财会[2003]29号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局),新疆生产建设兵团财务局,国务院有关部委、有关直属机构,有关中央管理企业,各省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局、地方税务局:

为了贯彻落实《企业会计制度》和相关会计准则以及国家有关税收法规,帮助企业正确计算和缴纳企业所得税,现将《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答(三)》印发给你们,请遵照执行。执行中有何问题,请及时反馈我部和国家税务总局。

附件:关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答(三)

2003年8月22日

附件:

关于执行《企业会计制度》和相关会计准则问题解答(三)

近年来,随着《企业会计制度》及相关会计准则(以下简称“会计制度及相关准则”)的陆续发布实施,有关会计要素的确认和计量原则发生了一些变化;同时,国家税收政策改革过程中,根据市场经济的发展和企业的现实情况也对企业所得税法规作出了一些调整。由此,使得会计制度及相关准则中就收益、费用和损失的确认、计量标准与企业所得税法规的规定产生了某些差异。对于因会计制度及相关准则就有关收益、费用或损失的确认、计量标准与税法规定的差异,其处理原则为:企业在会计核算时,应当按照会计制度及相关准则的规定对各项会计要素进行确认、计量、记录和报告,按照会计制度及相关准则规定的确认、计量标准与税法不一致的,不得调整会计账簿记录和会计报表相关项目的金额。企业在计算当期应交所得税时,应在按照会计制度及相关准则计算的利润总额(即,“利润表”中的“利润总额”,下同)的基础上,加上(或减去)会计制度及相关准则与税法规定就某项收益、费用或损失确认和计量等的差异后,调整为应纳税所得额,并据以计算当期应交所得税。

由于会计与税收的目的不同,对某项收益、费用和损失的确认、计量标准与税法的规定会存在一定的差异,但如果差异过大,会增加纳税人进行纳税调整的成本。为此,经协调,国家税务总局

最近下发了《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),对贯彻执行《企业会计制度》需要调整的若干所得税政策作了进一步明确。现就企业执行会计制度及相关准则,并结合国税发[2003]45号文件中涉及的有关问题,对下列交易或事项的会计处理与税法规定的差异所涉及的企业所得税纳税调整事宜解答如下(下列各项解答仅为就某一交易或事项有关会计处理及其涉及的所得税纳税调整事项的说明,不包括除该交易或事项以外的其他所得税纳税调整事项):

一、问:企业对外捐赠资产在计算所得税时应如何进行会计处理及进行纳税调整?

答:按照会计制度及相关准则规定,企业将自产、委托加工的产成品和外购的商品、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交的流转税等相关税费,作为营业外支出处理;按照税法规定,企业将自产、委托加工的产成品和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠,应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理,即税法规定企业对外捐赠资产应视同销售计算缴纳流转税及所得税。捐赠行为所发生的支出除符合税法规定的公益性捐赠,可在按应纳税所得额的一定比例范围内税前扣除外,其他捐赠支出一律不得在税前扣除。

(一)企业对外捐赠资产的会计处理

企业在将自产、委托加工的产成品和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠时,应按捐出资产的账面价值及涉及的应交增值税、消费税等相关税费(不含所得税,下同),借记“营业外支出”科目,按捐出资产已计提的减值准备,借记有关资产减值准备科目,按捐出资产的账面余额,贷记“原材料”、“库存商品”、“无形资产”等科目,按捐出资产涉及的应交增值税、消费税等相关税费,贷记“应交税金”等科目。涉及捐出固定资产的,应首先通过“固定资产清理”科目,对捐出固定资产的账面价值、发生的清理费用及应交纳的相关税费等进行核算,再将“固定资产清理”科目的余额转入“营业外支出”科目。

企业对捐出资产已计提了减值准备的,在捐出资产时,应同时

来应先审计风险暴露金额大,损失可能性大的项目,但在实际工作中,还有一些其他因素会对内部审计人员的选择产生影响。为了制定切实可行的审计计划,审计人员在风险评估的基础上还应考虑:①管理层和其他职能部门的意见以及被审单位的要求。有时,管理层会出于一些特定考虑而要求审计部门立即对某项目进行专项或全面

审计;而其他职能部门发现本部门所关注的项目出现重大问题,也会要求审计人员安排审计;有的项目会因突发事件主动要求审计部门实施突击审计。②经营方案、项目负责人或其他重要岗位人员变动的先审。③如果及早介入会获得较大审计效益的,应优先安排审计。④如果有较充足的审计资源,可以多安排审计任务,如果没有能

力,则可考虑借助上级或外部审计力量。

需要注意的是,审计计划制定后应定期进行评估,如果风险因素发生了重大变化,应作适当调整。

(作者单位:中港集团三航局江苏分公司)

责任编辑 崔洁

结转已计提的资产减值准备。

(二) 纳税调整及相关所得税的会计处理

1. 纳税调整金额的计算

因会计制度及相关准则与税法规定就捐赠资产应计入损益的金额不同而产生的差异为永久性差异,无论是按应付税款法还是按纳税影响会计法核算所得税的企业,均应按照当期应交的所得税确认为当期的所得税费用。企业在计算捐赠当期的应纳税所得税额时,应在按照会计制度及相关准则计算的利润总额的基础上,加上按以下公式计算的因捐赠事项产生的纳税调整金额:

因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)-按税法规定已计提的累计折旧(或累计摊销额)]-捐赠过程中发生的清理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

企业在按照会计制度及相关准则计算的利润总额的基础上加上按照上述公式计算的纳税调整金额,即为当期应纳税所得额。

2. 计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业应按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额,确认为当期所得税费用及当期应交所得税,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

二、问:企业接受捐赠资产应如何进行会计处理及进行纳税调整?

答:按照会计制度及相关准则规定,企业接受捐赠取得的资产,应按会计制度及相关准则的规定确定其入账价值。同时,企业按税法规定确定的接受捐赠资产的入账价值在扣除应缴纳的所得税后,计入资本公积,即对接受捐赠的资产,不确认收入,不计入企业接受捐赠当期的利润总额;按照税法规定,企业接受捐赠的资产,应将按税法规定确定的入账价值确认为捐赠收入,并入当期应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。企业取得的非货币性资产捐赠收入金额较大,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应纳税所得额。

上述“接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值”是指根据有关凭据等确定的、应计入应纳税所得额的接受捐赠非货币性资产的价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额,不含按会计制度及相关准则规定应计入受赠资产成本的由受赠企业另外支付或应付的相关税费;如接受捐赠的资产为货币性资产,则指实际收到的金额。“接受捐赠资产按会计制度及相关准则规定确定的入账价值”是指按会计制度及相关准则规定计入受赠资产成本的金额,包括接受捐赠非货币性资产的价值(不含可抵扣的增值税进项税额)和因接受捐赠资产另外支付的构成受赠资产成本的相关税费;如接受捐赠的资产为货币性资产,则指实际收到的金额。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。

(一) 企业接受捐赠资产的会计处理

企业接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值,应通过“待转资产价值”科目核算。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。

企业取得的货币性资产捐赠,应按实际取得的金额,借记“现金”或“银行存款”等科目,贷记“待转资产价值——接受捐赠货币

性资产价值”科目;企业取得的非货币性资产捐赠,应按会计制度及相关准则规定确定入账价值,借记“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”等科目,一般纳税人如涉及可抵扣的增值税进项税额的,按可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,按接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值,贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目,按企业因接受捐赠资产支付或应付的金额,贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。

(二) 纳税调整及相关所得税的会计处理

1. 纳税调整金额的计算

企业应在当期利润总额的基础上,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。

2. 计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在计算当期应交所得税和所得税费用时,应按以下规定进行会计处理:

(1)如果接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值全部计入当期应纳税所得额的,企业应按已记入“待转资产价值”科目的账面余额,借记“待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值(或接受捐赠非货币性资产价值)”科目,按接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值与现行所得税税率计算的应交所得税,或接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值在抵减当期亏损后(包括企业以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损,下同)的余额与现行所得税税率计算的应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积(或接受捐赠非现金资产准备)”科目。

执行本问题解答后,取消“资本公积”科目的“接受现金捐赠”明细科目,并将“资本公积——接受现金捐赠”明细科目的余额全部转入“其他资本公积”明细科目。

(2)如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大,经批准可以在不超过5年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额的,各期计算交纳所得税时,企业应按经主管税务机关审核确认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,借记“待转资产价值”科目,按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值与现行所得税税率计算的应交所得税,或按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值在抵减当期亏损后的余额与现行所得税税率计算的应交所得税金额,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

三、问:企业发生的销售退回涉及的所得税应如何进行会计处理和纳税调整?

答:按照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成本和销售收入。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;按照税法规定,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属于资产负债表日后事项的销售退回,所涉及的应纳税所得额的调整,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属于资产负债表日后事项的销售退回所涉及到的应纳税所得额的调整,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,相应产生会计与税法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。

上述“报告年度”是指上年度。例如,某上市公司2002年度的财务报告经董事会批准于2003年3月25日报出,则这里的报告年度为2002年度,下同;上述“本年度”是指报告年度的下一个年度,如本例中的“本年度”是指2003年度。

因资产负债表日后销售退回可能涉及报告年度申报纳税汇算清缴前或申报纳税汇算清缴后,企业对资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的销售退回,其所涉及的会计处理及对所得税的影响应分别以下情况处理:

(一)资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前,则应按资产负债表日后有关调整事项的会计处理方法,调整报告年度会计报表相关的收入、成本等,并相应调整报告年度的应纳税所得额,以及报告年度应交的所得税。

企业应按应冲减的收入,借记“以前年度损益调整(调整主营业务收入或其他业务收入)”科目,按可冲回的增值税销项税额,借记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目,按应退回或已退回的价款,贷记“应收账款”或“银行存款”等科目;按退回商品的成本,借记“库存商品”等科目,贷记“以前年度损益调整(调整主营业务成本或其他业务支出)”科目;按应调整的消费税等其他相关税费,借记“应交税金”等科目,贷记“以前年度损益调整(调整相关的税金及附加)”科目;如涉及到调整应交所得税和所得税费用的,还应借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“以前年度损益调整(调整所得税费用)”科目。经上述调整后,将“以前年度损益调整”科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“以前年度损益调整”科目。

(二)资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后,但在报告年度财务报告批准报出日之前,按照会计制度及相关准则的规定,虽然销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后,但由于报告年度财务报告尚未批准报出,仍然属于资产负债表日后事项,其销售退回仍应作为资产负债表日后调整事项进行账务处理,并调整报告年度会计报表相关的收入、成本等;按照税法规定在此期间的销售退回所涉及的应交所得税的调整应作为本年度的纳税调整事项。

1、对于报告年度所得税费用的计量应当根据企业采用的所得税会计处理方法分别确定:

(1)企业采用应付税款法核算所得税的,对于报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的属于报告年度销售退回的所得税影响,不调整报告年度的所得税费用和应交所得税。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的,应按照可调整本年度应纳税所得额、属于报告年度的销售退回对报告年度利润总额的影响数与现行所得税税率计算的金额,借记“递延税款”科目,贷记“以前年度损益调整(调整所得税费用)”科目。即,报告年度所得税汇算清缴以后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的属于报告年度销售退回的所得税影响,应相应调整报告年度会计报表的所得税费用。

2、所得税汇算清缴以后发生的属于资产负债表日后事项的销售退回对本年度所得税费用计量的影响,应视所采用的所得税会计处理方法分别确定:

(1)企业采用应付税款法核算所得税的,在计算本年度应纳税所得额时,应按本年度实现的利润总额,减去报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的销售退回影响的报告年度利润总额的金额,作为本年度应纳税所得额,并按本年度应交的所得税,确认本年度所得税费用。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的,在计算本年度应纳税所得额和应交所得税时,应同时转回因报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的属于报告年度的销售退回相应确认的递延税款金额。企业应按本年度实现的利润总额,减去报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的销售退回影响的报告年度利润总额的金额,作为本年度应纳税所得额,并按应纳税所得额和现行所得税税率计算的应交所得税,确认为本年度应交的所得税。企业应按本年度应交所得税加上本年度转回的报告年度销售退回已确认的递延税款借方金额,确认为当期所得税费用,同时转回有关的递延税款。

例如,某股份有限公司2002年度的财务报告于2003年4月20日经董事会批准对外报出,2002年度的所得税汇算清缴于2003年2月15日完成。2003年4月5日发生2002年度销售的商品退回,因该公司2002年度所得税汇算清缴已经结束,按照税法规定该部分销售退回应减少的应纳税所得额在2003年度所得税汇算清缴时与2003年度的其他应纳税所得额一并计算,但在对外提供2002年度财务报告时,按会计制度及相关准则的规定,该部分销售退回应当调整2002年度会计报表相关的收入、成本、利润等。

四、问:企业提取和转回的各项资产减值准备应如何进行纳税调整?

答:企业在正常经营过程中,涉及的各项资产的减值准备应按以下规定进行纳税调整:

(一)提取减值准备当期的处理

按照会计制度及相关准则的规定,企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。包括:坏账准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备等,提取的各项资产减值准备计入当期损益,在计算当期利润总额时扣除;按照税法规定,企业所得税前允许扣除的项目,原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则,除国家税收规定外,企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金(包括资产准备、风险准备等)不得在企业所得税前扣除。

1、纳税调整金额的计算

因会计制度及相关准则规定应计提各项资产减值准备的期间与税法规定允许在计算应纳税所得额时扣除的各项资产损失的期间不同而产生的差异,作为可抵减时间性差异。在计算当期应纳税所得额时,企业应在按照会计制度及相关准则规定计算的当期利润总额的基础上,加上按照税法规定不允许从当期应纳税所得额中扣除但按会计制度及相关准则规定计入计提当期损益的各项资产减值准备金额,调整为当期应纳税所得额。

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业应按当期应纳税所得额和现行所得税税率计算的金额确认为当期应交的所得税。在确认当期的所得税费用时,应当视企业采用的所得税会计处理方法分别确定:

(1)企业采用应付税款法核算所得税的,应按照当期应交的所

得税确认为当期的所得税费用,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的,按会计制度及相关准则要求计提的各项资产减值准备不允许在计算应纳税所得额时扣除的部分,应作为可抵减时间性差异,并确认为递延税款的借方。企业应按当期因计提各项资产减值准备产生的可抵减时间性差异和现行所得税税率计算的金额,借记“递延税款”科目,按当期应交所得税与确认的递延税款借方金额的差额,借记“所得税”科目,按当期应交的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(二)计提减值准备后资产的折旧或摊销额差异的处理

按照会计制度及相关准则的规定,固定资产、无形资产计提减值准备后,应当按照计提减值准备后的账面价值及尚可使用寿命或尚可使用年限(含预计净残值等的变更,下同)重新计算确定折旧率、折旧额或摊销额;按照税法规定,企业已提取减值准备的固定资产、无形资产,如果申报纳税时已调增应纳税所得额,可按提取减值准备前的账面价值确定可扣除的折旧额或摊销额。

1. 纳税调整金额的计算

因固定资产、无形资产计提减值准备后重新确定的折旧额或摊销额影响当期利润总额的金额,与可在应纳税所得额中抵扣的折旧额或摊销额的差额,应当从企业的利润总额中减去或加上后,计算出企业当期应纳税所得额。

2. 计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业应按当期应纳税所得额和现行所得税税率计算的金额确认为当期应交的所得税。企业在确认当期的所得税费用时,应视所采用的所得税会计处理方法分别确定:

(1)企业采用应付税款法核算所得税的,应按照当期应交的所得税确认为当期的所得税费用,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的,应按当期应交所得税加上或减去因计提各项资产减值准备后计入当期利润总额的折旧额或摊销额,与按税法规定在计算应纳税所得额时可以抵扣的折旧额或摊销额的差异的所得税影响金额,借记“所得税”科目,按计提各项资产减值准备后计入当期利润总额的折旧额或摊销额与按税法规定在计算应纳税所得额时可以抵扣的折旧额或摊销额之间差异的所得税影响金额,贷记或借记“递延税款”科目,按当期应交的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(三)已计提减值准备的资产价值恢复的处理

如果已计提减值准备的各项资产价值得以恢复,因资产价值恢复而转回的各项资产减值准备,按照会计制度及相关准则的规定应计入当期损益,并增加企业的利润总额;按照税法规定,企业已提取减值、跌价或坏账准备的资产,如果在纳税申报时已调增应纳税所得额,因价值恢复而转回的减值准备应允许企业进行纳税调整,即原计提减值准备时已调增应纳税所得额的部分,在价值恢复时,因价值恢复而增加当期利润总额的金额,不计入恢复当期的应纳税所得额。

1. 纳税调整金额的计算

对于已计提减值准备的各项资产因价值恢复产生的纳税调整金额为价值恢复当期按照会计制度及相关准则规定计入损益的金额。

2. 计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在确认当期所得税费用时,应视所采用的所得税会计处

理方法分别确定:

(1)企业采用应付税款法核算所得税的,应按照当期实现的利润总额减去因资产价值恢复而转回计入损益的各项资产减值准备后计算的当期应纳税所得额,与现行所得税税率计算的应交所得税,确认当期的所得税费用和应交所得税,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的,按照当期应交所得税和当期转回的各项资产减值准备的所得税影响金额合计数,借记“所得税”科目,按照当期实现的利润总额减去转回计入损益的各项资产减值准备金额确定的当期应纳税所得额及现行所得税税率计算的应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按当期转回的各项资产减值准备的所得税影响金额,贷记“递延税款”科目。

因资产减值准备转回而调整固定资产、无形资产账面价值,按会计制度规定按尚可使用寿命或尚可使用年限重新确定的折旧额和摊销额,与按照税法规定按提取减值准备前的账面价值确定的折旧额和摊销额之间的差额,其纳税调整及相关会计处理应比照上述有关提取减值准备的资产折旧、摊销的方法处理。

(四)处置已计提减值准备的资产的处理

企业处置已计提减值准备的各项资产,按照会计制度及相关准则规定确定的处置损益计入当期损益,其计算公式如下:

处置资产计入利润总额的金额=处置收入-[按会计规定确定的资产成本(或原价)-按会计规定计提的累计折旧(或累计摊销额)-处置资产已计提的减值准备余额]-处置过程中发生的按会计规定计入损益的相关税费(不含所得税)

按照税法规定,企业已提取减值、跌价或坏账准备的资产,如果申报纳税时已调增应纳税所得额,转让处置有关资产而转回的减值准备应允许企业进行纳税调整,即转回的准备部分不计入应纳税所得额,其计算公式如下:

处置资产计入应纳税所得额的金额=处置收入-[按税法规定确定的资产成本(或原价)-按税法规定计提的累计折旧(或累计摊销额)]-处置过程中发生的按税法规定可扣除的相关税费(不含所得税)

1. 纳税调整金额的计算

因上述按会计制度及相关准则规定计算的在处置已计提减值准备的各项资产时计入利润总额的损益,与按税法规定计算的应计入应纳税所得额之间的差额应按以下公式计算:

因处置已计提减值准备的各项资产产生的纳税调整金额=处置资产计入应纳税所得额的金额-处置资产计入利润总额的金额

2. 计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在确认当期所得税费用时,应视所采用的所得税会计处理方法分别确定:

(1)企业按应付税款法核算所得税的,应在按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的因处置已计提减值准备的各项资产产生的纳税调整金额,如处置的为固定资产或无形资产,还应加上(或减去)处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额等的差额,计算出当期应纳税所得额,并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的,应在按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的纳税

调整金额,如处置的为固定资产或无形资产,还应加上(或减去)处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额等的差额,计算出当期应纳税所得额,并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算出当期应交所得税。按当期应交所得税加上(或减去)因处置有关资产而转回的递延税款,借记“所得税”科目,按当期因处置有关资产而转回的递延税款金额,贷记或借记“递延税款”科目,按当期应交的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

因处置已计提减值准备的各项资产而转回的资产减值准备,按照税法规定可以纳税调整的部分,以及按会计制度及相关准则规定计提的折旧或摊销额等与按税法规定在计算应纳税所得额时允许抵扣的折旧额或摊销额等的差额,其所得税费用的确认及相关的纳税调整应比照上述转回各项资产减值准备、因计提资产减值准备产生的折旧额或摊销额等的所得税影响的相关规定进行处理。

(五)属于资产负债表日后事项的资产减值准备的处理

企业在年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的涉及资产减值准备的调整事项,如发生于报告年度所得税汇算清缴之前,应按上述规定调整报告年度的应交所得税;如发生于报告年度所得税汇算清缴之后,应与资产减值准备有关的事项产生的纳税调整金额,作为本年度的纳税调整事项,相应调整本年度应交所得税,相关的会计处理按照会计制度及相关准则有关资产负债表日后事项的规定办理。

五、问:对于发生永久性或实质性损害的资产应如何进行会计处理及进行纳税调整?

答:企业对于发生永久性或实质性损害的资产,应按以下规定进行会计处理和纳税调整:

按照《企业会计制度》第五十四条第二款、第五十九条、第六十条规定,企业如判断某项资产发生永久性或实质性损害,应当将其账面价值直接计入当期损益(含按其账面价值计提的减值准备计入当期损益);按照税法规定,企业的各项资产当有确凿证据表明已发生永久或实质性损害时,扣除变价收入、可收回金额及责任和保险赔偿后,应确认为财产损失。对于发生永久性或实质性损害的资产,会计处理与税收规定就变价收入、责任和保险赔偿的核算是一致的,其主要差别在于因会计制度及相关准则与税法规定不同而产生的发生永久性或实质性损害资产账面价值、折旧额或摊销额的差异(含因发生永久性或实质性损害的资产由于以前期间计提减值准备及因此而产生的折旧或摊销额的差异),以及会计制度和相关准则与税法规定就此项损失计入利润总额和应纳税所得额的时间不同,导致在发生永久性或实质性损害的当期计入利润总额和应纳税所得额的金额不同。

(一)纳税调整金额的计算

经税务机关确认可从应纳税所得额中扣除的永久性或实质性损害的资产价值,与按照会计制度及相关准则规定确认应计入当期损益的永久性或实质性损害的资产价值的差额应进行纳税调整。其纳税调整金额应按以下公式计算:

因永久性或实质性损失资产产生的纳税调整金额=发生永久性或实质性损失的资产变价净收入+责任和保险赔偿-[按税法规定确定的资产成本(或原价)-按税法规定计提的累计折旧(或累计摊销额)]+按会计规定计入当期损益的永久性或实质性损失的资产价值

(二)计算当期应交所得税及确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在确认当期所得税费用时,应视所采用的所得税会计处理方法分别确定:

1、企业采用应付税款法核算所得税的,应在当期利润总额的基础上加上按上述公式计算的纳税调整金额计算当期应纳税所得额,并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

2、企业采用纳税影响会计法核算所得税的,应在当期利润总额的基础上加上按上述公式计算的纳税调整金额计算出当期应纳税所得额,并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算当期应交的所得税。企业应当按照当期应交所得税加上或减去因资产发生永久性或实质性损害而应转回的相关递延税款的借方或贷方金额,借记“所得税”科目,按照应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税金额,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按照当期转回的时间性差异的所得税影响金额,贷记或借记“递延税款”科目。

六、问:企业为减资等目的回购本公司股票,如何进行会计处理及纳税调整?

答:按照《企业会计制度》规定,企业为减资等目的,在公开市场上回购本公司股票,属于所有者权益变化,回购价格与所对应股本之间的差额不计入损益;税法规定,企业为减资等目的回购本公司股票,回购价格与发行价格之间的差额,属于企业权益的增减变化,不属于资产转让损益,不得从应纳税所得额中扣除,也不计入应纳税所得额。对企业为减资等目的回购本公司股票,会计处理与税法规定一致,无须进行纳税调整。

企业回购本公司股票相关的会计处理为:企业应按回购股份的面值,借记“股本”科目,按股票发行时原计入资本公积的溢价部分,借记“资本公积——股本溢价”科目,回购价格超过上述“股本”及“资本公积——股本溢价”科目的部分,应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”等科目,按实际支付的购买价款,贷记“银行存款”等科目;如回购价格低于回购股份所对应的股本,则应按回购股份的面值,借记“股本”科目,按实际回购价格,贷记“银行存款”科目,按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

七、问:企业发给停止实物分房以前参加工作未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金,如何进行会计处理及纳税调整?

答:企业发给停止实物分房以前参加工作未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金的会计处理应按《财政部关于印发〈企业住房制度改革中有关会计处理问题的规定〉的通知》(财会[2001]5号)执行。按照该规定,企业发给停止实物分房以前参加工作未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金不影响发放当期损益,在计算利润总额时,不予扣除。按照税法规定,企业发给停止实物分房以前参加工作的未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金,省级人民政府未规定标准的,由省一级国税局、地税局参照其他省份及有关部门标准协商确定。即,企业发给停止实物分房以前参加工作的未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金,符合国家规定标准的部分可在计算应纳税所得额时扣除。另外,按照国税发[2001]39号文件的规定,企业按省级人民政府规定发给停止实物分房以前参加工作的未享受过福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金,经税务机关审核可在不少于3年的期间内均匀扣除。

(一)对于发放给无房老职工的一次性住房补贴按税法规定允许在发放当期按国家规定的标准自应纳税所得额中扣除的,在计

算应纳税所得额时，应在按照会计制度及相关准则规定计算的利润总额的基础上扣除按国家规定的标准发放的一次性住房补贴后确定的应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，确认当期所得税费用。

(二)对于发放给无房老职工的一次性住房补贴金额较大，经税务机关审核可在不少于3年的期间内均匀扣除的，每个会计期末，应在按照会计制度及相关准则确定的当期利润总额的基础上，减去按国家规定发放的一次性住房补贴中按税法规定可在当期扣除的金额作为当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，确认为当期所得税费用。

八、问：企业对按权益法核算的长期股权投资所产生的股权投资差额及处置长期股权投资损益应如何进行会计处理及纳税调整？

答：企业对于按权益法核算的长期股权投资应按以下规定进行会计处理及纳税调整：

(一)会计制度及相关准则规定与税法规定的差异

对于长期股权投资的处理，会计制度及相关准则规定与税法规定的主要差异在于：

1、企业以非货币性交易取得的长期股权投资，按会计制度及相关准则规定与税法规定确定的初始投资成本不同。按照会计制度及相关准则规定，以非货币性交易取得的长期股权投资，应以换出资产的账面价值及应交纳的相关税费作为取得的长期股权投资的初始投资成本。按照税法规定，企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。

2、对于按权益法核算的长期股权投资产生的股权投资差额的处理不同。企业对取得的长期股权投资按权益法核算时，按照会计制度及相关准则规定，对于长期股权投资的初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，应作为股权投资差额处理，并按一定的期间摊销计入损益。对于长期股权投资的初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额，在调整长期股权投资成本的同时，作为资本公积处理，不计入损益；按照税法规定，企业为取得另一企业的股权支付的全部代价，属股权投资支出，不得计入投资企业的当期费用，不论长期股权投资支出大于或小于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，均不得通过折旧或摊销方式分期计入投资企业的费用或收益。即，税法规定不确认任何由于长期股权投资的公允价值与按持股比例计算的占被投资单位所有者权益份额不同而产生的股权投资差额。按权益法核算的长期股权投资，其产生的股权投资差额的借方余额，在按会计制度及相关准则规定分期摊销，抵减投资收益时，在计算应纳税所得额时不允许扣除。按权益法核算的长期股权投资，其投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，也不计入应纳税所得额。

对于被投资企业由于接受捐赠等原因而引起的资本公积的增减变动，按照会计制度及相关准则规定，投资企业按持股比例计算的份额，相应增加本企业的资本公积，不确认损益。按照税法规定，对于被投资企业资本公积的增减变动，不增加投资企业的应纳税所得额。因此，对于投资企业享有的被投资企业资本公积的增减变动，会计处理与税收规定不存在差异。对于企业在处置长期股权投资时，按税法规定确定的长期股权投资的成本与按会计制度及相关准则确定的处置时长期股权投资的账面价值的差异，应按本问题解答中有关处置长期股权投资有关的纳税调整规定执行。

(二)纳税调整金额的计算

1、股权投资差额摊销产生的纳税调整金额

对于按权益法核算的长期股权投资按会计制度及相关准则规定产生的股权投资差额的借方余额，分期摊销抵减投资收益与税法规定在计算应纳税所得额时不允许扣除的差异，应作为时间性差异，企业视所采用的所得税会计处理方法分别确定。

企业持有的长期股权投资，在股权投资差额的借方余额按会计制度及相关准则摊销期间，应在按会计制度及相关准则规定计算的利润总额的基础上加上当期按会计制度及相关准则规定对股权投资差额借方余额摊销时计入投资收益的金额，作为当期应纳税所得额，即纳税调整金额为当期按会计制度及相关准则规定计入损益的股权投资差额的摊销金额。

2、处置长期股权投资时的纳税调整金额

企业在处置长期股权投资当期，应按以下规定确定纳税调整金额：

按税法规定应计入当期应纳税所得额的处置损益=长期股权投资处置净收入-按税法规定确定的被处置长期股权投资的账面余额

按会计制度及相关准则规定计入当期损益的处置损益=长期股权投资处置净收入-按会计规定确定的处置时长期股权投资的账面价值

纳税调整金额=按税法规定应计入当期应纳税所得额的处置损益-按会计制度及相关准则规定计入当期损益的处置损益

(三)计算当期应交所得税及确认当期所得税费用有关的会计处理

1、持有长期股权投资期间计算应交所得税和所得税费用的会计处理

企业在持有按权益法核算的长期股权投资期间，对于股权投资差额借方余额按会计制度及相关准则进行的摊销，视所采用的所得税会计处理方法分别确定：

(1)企业采用应付税款法核算所得税的，应按上述规定在按会计制度及相关准则规定计算的利润总额的基础上加上当期股权投资差额借方余额的摊销金额，计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，借记“所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应按当期应交所得税与当期股权投资差额摊销的所得税影响金额之差作为当期的所得税费用，借记“所得税”科目，按当期股权投资差额借方余额摊销的所得税影响，借记“递延税款”科目，按会计制度及相关准则规定计算的利润总额加上当期股权投资差额借方余额的摊销金额计算的当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

2、处置长期股权投资当期计算当期应交所得税和所得税费用的会计处理

企业在处置所持有的长期股权投资当期，视所采用的所得税会计处理方法的不同，分别确定：

(1)企业按应付税款法核算所得税的，应按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的因处置长期股权投资产生的纳税调整金额，计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税，借记“所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

(2)企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应在按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的纳税

调整金额,计算出当期应纳税所得额,并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算出当期应交所得税。按当期应交所得税加上或减去当期转回的时间性差异的所得税影响金额,借记“所得税”科目,按当期转回的时间性差异的所得税影响金额,贷记或借记“递延税款”科目,按当期应交的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

九、其他有关问题

(一)本规定适用于执行《企业会计制度》及相关准则的企业所涉及上述交易或事项的会计处理及相关纳税调整;对于未执行《企业会计制度》和相关准则的企业,在涉及本问题解答中相关事项的会计处理及纳税调整时,应比照本问题解答的规定办理。

企业对涉及本问题解答中的有关交易或事项,应按《企业会计制度》及相关准则和本问题解答中规定的原则确认所得税费用和应交所得税金额。如果报告年度的所得税汇算清缴发生于报告年度财务报告批准报出日之前,对于所得税汇算清缴时涉及的需

调整报告年度所得税费用的,应通过“以前年度损益调整”科目进行会计核算并调整报告年度会计报表相关项目;如果报告年度所得税汇算清缴发生于报告年度财务报告批准报出日之后,对于所得税汇算清缴时涉及的需调整报告年度所得税费用的,应通过“以前年度损益调整”科目进行核算并相应调整本年度会计报表相关项目的年初数。

(二)企业采用纳税影响会计法核算所得税的,在产生可抵减时间性差异并需确认递延税款借方金额时,应当遵循谨慎性原则,合理预计在可抵减时间性差异转回期间内(一般为3年)是否有足够的应纳税所得额予以抵减。如果在转回可抵减时间性差异的期间内有足够的应纳税所得额予以抵减的,则可确认递延税款借方金额,否则,应于产生可抵减时间性差异的当期确认为当期所得税费用。

(三)在本问题解答发布并实施之后,现行会计制度及相关准则中对相关问题的规定与本问题解答不一致的,按本问题解答的规定执行。

财税法规政策摘登(四则)

财政部 劳动保障部 国家税务总局关于促进下岗失业人员再就业税收优惠及其他相关政策的补充通知

一、对劳动就业服务企业中的加工型企业和街道社区具有加工性质的小型企业实体,凡安置下岗失业人员并签订一年以上期限劳动合同的,经劳动保障部门认定,税务机关审核,自2003年1月1日起,每吸纳1名下岗失业人员,每年可享受企业所得税2000元定额税收扣减优惠。当年不足扣减的,可结转至下一年继续扣减,但结转期不能超过两年。具体办法由国家税务总局、劳动保障部另行制定。

二、对财税[2002]208号、财税[2003]133号和财社[2002]107号及其他相关文件规定享受有关税收优惠政策和社会保险补贴的服务型企业、商贸企业与下岗失业人员签订劳动合同的期限由现行3年以上调整为1年以上(含1年),并享受相应期限政策优惠。

三、凡在2005年底之前,符合中发[2002]12号文件优惠政策条件规定的,从事个体经营的下岗失业人员、吸纳下岗失业人员的企业和国有大中型企业主辅分离、辅业改制所兴办的经济实体,可按有关规定享受最长期限为3年的税收优惠和社会保险补贴,直至期满为止;凡在2005年底之前从事个体经营的下岗失业人员(除国家限制的行业外),可按有关规定享受最长期限为3年的免收登记类、证照类、管理类行政事业性收费优惠,直至期满为止。

(财税[2003]192号;2003年8月28日)

国家税务总局关于下放管理的固定资产加速折旧审批项目后续管理工作的通知

一、实行加速折旧的企业或固定资产

(一)对在国民经济中具有重要地位、技术进步快的电子生产企业、船舶工业企业、生产“母机”的机械企业、飞机制造企业、化工生产企业、医药生产企业的机器设备;

(二)对促进科技进步、环境保护和国家鼓励投资项目的关键设备,以及常年处于震动、超强度使用或受酸、碱等强烈腐蚀的机器设备;

(三)证券公司电子类设备;

(四)集成电路生产企业的生产性设备;

(五)外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件。

二、固定资产加速折旧方法

(一)固定资产加速折旧方法不允许采用缩短折旧年限法,对符合上述加速折旧条件的固定资产,应采用余额递减法或年数总和法。

(二)下列资产折旧或摊销年限最短为2年。

1、证券公司电子类设备;

2、外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件。

(三)集成电路生产企业的生产性设备最短折旧年限为3年。

三、固定资产加速折旧的审核管理

(一)省一级税务机关可根据社会经济发展和科技进步等情况,对本通知第一条第(一)和第(二)款进一步细化标准并适时调整。

(二)企业对符合上述条件的固定资产可在申报纳税时自主选择采用加速折旧的办法,同时报主管税务机关备案。

(三)主管税务机关应加强检查,发现不符合固定资产加速折旧条件的,应进行纳税调整。

(国税发[2003]113号;2003年9月22日)

财政部 国家税务总局关于调整出口货物退税率的通知

一、下列货物维持现行出口退税率不变

(一)现行出口退税率为5%和13%的农产品;

(二)现行出口退税率为13%的以农产品为原料加工生产的工业品(本通知第三条和第四条的规定除外);

(三)现行税收政策规定增值税征税税率为17%、退税税率为13%的货物(本通知第三条和第四条的规定除外);

(四)船舶、汽车及其关键零部件、航空航天器、数控机床、加工中心、印刷电路、铁道机车等现行出口退税率为17%的货物(商品代码及名称见附件一);

二、小麦粉、玉米粉、分割鸭、分割兔等附件二所列明的货物的