企业所得税会计处理的暂行规定

(1994年6月29日财政部发布)

鉴于企业按照会计规定计算的所得税前会计利润(以下简称“税前会计利润”)与按税收规定计算的应纳税所得额(以下简称“纳税所得”)之间,由于计算口径或计算时间不同而产生差额,在缴纳所得税时,企业应当按照税收规定对税前会计利润进行调整,并按照调整后的数额申报交纳所得税。现将企业所得税的会计处理方法规定如下:

一、科目设置

企业应在损益类科目中设置“所得税”科目(外商投资企业的科目编号为5241),核算企业按规定从当期损益中扣除的所得税。同时,取消“利润分配”科目中的应交所得税”明细科目。

企业应在负债类科目中增设“递延税款”科目(外商投资企业的科目编号为2301),核算企业由于时间性差异造成的税前会计利润与纳税所得之间的差异所产生的影响纳税的金额以及以后各期转销的数额。“递延税款”科目的贷方发生额,反映企业本期税前会计利润大于纳税所得产生的时间性差异影响纳税的金额,及本期转销已确认的时间性差异对纳税影响的借方数额;其借方发生额,反映企业本期税前会计利润小于纳税所得产生的时间性差异影响纳税的金额,以及本期转销已确认的时间性差异对纳税影响的贷方数额;期末贷方(或借方)余额,反映尚未转销的时间性差异影响纳税的金额。采用负债法时,“递延税款”科目的借方或贷方发生额,还反映税率变动或开征新税调整的递延税款数额。

企业应在“递延税款”科目下,按照时间性差异的性质、时间分类进行明细核算。

外商投资企业取消“预交所得税”科目。

二、会计处理方法

企业一定时期的税前会计利润与纳税所得之间由于计算口径或计算时间不同而产生的差异可分为永久性差异和时间性差异。永久性差异是指,企业一定时期的税前会计利润与纳税所得之间由于计算口径不同而产生的差额,这种差额在本期发生,并不在以后各期转回。时间性差异是指,企业一定时期的税前会计利润与纳税所得之间的差额,其发生是由于有些收入和支出项目计入纳税所得的时间与计入税前会计利润的时间不一致所产生的。时间性差额发生于某一时期,但在以后的一期或若干期内可以转回。这两种不同的差异,会计核算可采用“应付税款法”或“纳税影响会计法”。

(一)应付税款法

应付税款法是将本期税前会计利润与纳税所得之间的差异造成的影响纳税的金额直接计入当期损益,而不递延到以后各期。在应付税款法下,当期计入损益的所得税费用等于当期应缴的所得税。

企业应按纳税所得计算的应缴所得税,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。实际上缴所得税时,借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。期末,应将“所得税”科目的借方余额转入“本年利润”科目,结转后“所得税”科目应无余额。

(二)纳税影响会计法

1. 纳税影响会计法,是将本期税前会计利润与纳税所得之间的时间性差异造成的影响纳税的金额,递延和分配到以后各期。企业采用纳税影响会计法时,一般应按递延法进行帐务处理。递延法是把本期由于时间性差异而产生的影响纳税的金额,保留到这一差异发生相反变

化的以后期间予以转销。当税率变更或开征新税,不需要调整由于税率的变更或新税的征收对“递延税款”余额的影响。发生在本期的时间性差异影响纳税的金额,用现行税率计算,以前各期发生而在本期转销的各项时间性差异影响纳税的金额,按照原发生时的税率计算转销。

企业应按税前会计利润(或税前会计利润加减发生的永久性差异后的金额)计算的所得税,借记“所得税”科目,按照纳税所得计算的应缴所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按照税前会计利润(或税前会计利润加减发生的永久性差异后的金额)计算的所得税与按照纳税所得计算的应缴所得税之间的差额,作为递延税款,借记或贷记“递延税款”科目。本期发生的递延税款待以后期转销时,如为借方余额应借记“所得税”科目,贷记“递延税款”科目;如为贷方余额应借记“递延税款”科目,贷记“所得税”科目。实际上缴所得税时,借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。

根据本企业具体情况,企业也可以采用“债务法”进行帐务处理。“债务法”是把本期由于时间性差异而产生的影响纳税的金额,保留到这一差额发生相反变化时转销。在税率变更或开征新税,递延税款的余额要按照税率的变动或新征税款进行调整。“递延税款”余额也可按预期今后税率的变更进行调整。

2. 在税前会计利润小于纳税所得时,为了慎重起见,如在以后转销时间性差异的时期内,有足够的纳税所得予以转销的,才能采用纳税影响会计法,否则,也应采用应付税款法进行会计处理。

3. 企业应设置“递延税款备查登记簿”,详细记录发生的时间性差异的原因、金额、预计转销期限、已转销数额等。

三、会计报表

企业应在“资产负债表”中的“资产总计”项目上增设“递延税项”类,并在“递延税项”类下设置“递延税款借项”项目(外商投资企业在“其他资产”类项目下设置“递延税款借项”项目),

反映企业期末尚未转销的递延税款的借方余额;在“所有者权益”(或“股东权益”)类项目上设置“递延税项”类并在“递延税项”类下设置“递延税款贷项”项目(外商投资企业在“其他负债”类项目下,设置“递延税款贷项”项目),反映企业期末尚未转销的递延税款的贷方余额。

企业应在“损益表”(或“利润表”)中的“利润总额”项目下设置“减:所得税”项目,反映企业从当期损益中扣除的所得税;并在“所得税”项目下增设“净利润”项目,反映企业交纳所得税后的利润。

企业应将“财务状况变动表”中的“本年利润”项目改为“本年净利润”项目,反映企业年度内实现的净利润(如为净亏损用“-”号表示)。取消“利润分配”部分中的“应交所得税”(或“所得税”)项目。并在“本年净利润”类“加:不减少流动资金的~~费用和损失~~”项目下增设“递延税款”项目,反映企业年度内发生的递延税款。本项目应根据“递延税款”科目的贷方发生额填列(如为借方发生额用“-”号填列)。如企业当期“递延税款”科目既有贷方发生额,又有借方发生额,本项目应按借贷方相抵后的净额填列(如借方发生额大于贷方发生额用“-”号填列)。

企业应取消“利润分配表”中的“利润总额”和“减:应交所得税(或减:所得税)”两个项目。“利润分配表”中的“税后利润”项目改为“净利润”项目。“利润分配表”中的行次均往前提两行。

外商投资企业应在“无形资产及其他资产负债表”中的“其他资产”类项目下设置“递延税款借项”项目。

四、原对时间性差异采用“应付税款法”进行核算,按本规定需调整为纳税影响会计法的企业,对原时间性差异已按“应付税款法”进行核算的事项,为了简化核算手续,可不再调整,仍按原办法进行处理;新发生的时间性差异再按纳税影响会计法进行核算。

五、企业本年度发生的以前年度调整损益的事项,应在损益类科目中单独设置“560 以前年度损益调整”科目(外商投资企业的科目编号

为 5251),核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项。“以前年度损益调整”科目的借方发生额,反映企业以前年度多计收益、少计费用,而调整本年度损益的数额;贷方发生额,反映企业以前年度少计收益、多计费用,而调整本年度损益的数额。期末,企业应将“以前年度损益调整”科目的余额转入“本年利润”科目,结转后,该科目应无余额。

企业由于调整以前年度损益影响企业交纳所得税的,可视为当年损益,按上述规定进行所得税会计处理。

企业应在“损益表”(或“利润表”)中的“营业外支出”项目下,增设“加:以前年度损益调整”项目,反映企业调整以前年度损益事项而调

整的本年利润数额(如为调整以前年度损失,在该项目中以“-”号填列)。

企业应取消“利润分配表”中的“上年利润调整”(或“年初未分配利润调整数”)和“上年所得税调整”项目。

外商投资企业应将“财务状况变动表”中的“调整以前年度未分配利润和弥补亏损”项目改为“弥补亏损”项目。并取消“营业外收入”科目中的“以前年度收益”和“营业外支出”科目中的“以前年度损失”明细科目,以及“营业外收支明细表”中的“以前年度收益”和“以前年度损失”两个项目。

六、本规定自 1995 年 1 月 1 日起执行。

关于外汇管理体制改革的 有关会计处理的补充规定

(1994 年 7 月 2 日财政部发布)

外汇管理体制改革的以后,我部以(94)财会字第 05 号文件印发了会计处理规定,现将企业按规定已记入“待转销汇兑损益”科目中的汇兑净损失或净收益的处理方法补充规定如下:

一、待转销汇兑损益的会计处理

1. 筹建期间(除购建固定资产以外)发生的待转销汇兑净损失,作为开办费处理,借记“递延资产”(外商投资企业借记“筹建期间汇兑损失”)科目,贷记“待转销汇兑损益”科目;如为汇兑净收益,作相反分录。

2. 生产经营期间(除购建固定资产以外)发生的待转销汇兑净损益,按以下规定分别处理:

如为净损失:数额较小的,直接计入当期损益,借记“财务费用”或“汇兑损益”科目,贷记“待转销汇兑损益”科目;数额较大的,按期分摊时,分摊的部分借记“财务费用”或“汇兑损益”科目,贷记“待转销汇兑损益”科目。

如为净收益:按期分摊或弥补亏损时,分摊

或弥补亏损的部分借记“待转销汇兑损益”科目,贷记“财务费用”或“汇兑损益”科目(外商投资企业按规定用净收益弥补亏损时,借记“待转销汇兑损益”科目,贷记“未分配利润”科目);留待清算时处理的,其净收益保留在“待转销汇兑损益”科目,待清算时一并处理。

3. 为购建固定资产而发生的待转销汇兑净损失,在资产尚未交付使用或虽已交付使用但尚未办理竣工决算之前发生的,作为资产的购建成本,转销时,借记“在建工程”等科目,贷记“待转销汇兑损益”科目;如为汇兑净收益,作相反分录。

二、会计报表

企业(除外商投资企业外)应将“财务状况变动表”的“无形资产、递延资产摊销”或“递延资产摊销”项目改为“无形资产、递延资产及其他资产摊销(减其他负债转销)”项目,反映企业年度内计入损益的无形资产、递延资产及其他资产的摊销数以及其他负债的转销数。