

Qiyesuodeshui

杨忠良◎编

kuaijicaozuoshiwu

企业所得税 会计操作实务

◆ 一线具体人员进行涉税核算、纳税申报、税务检查的工具书 ◆



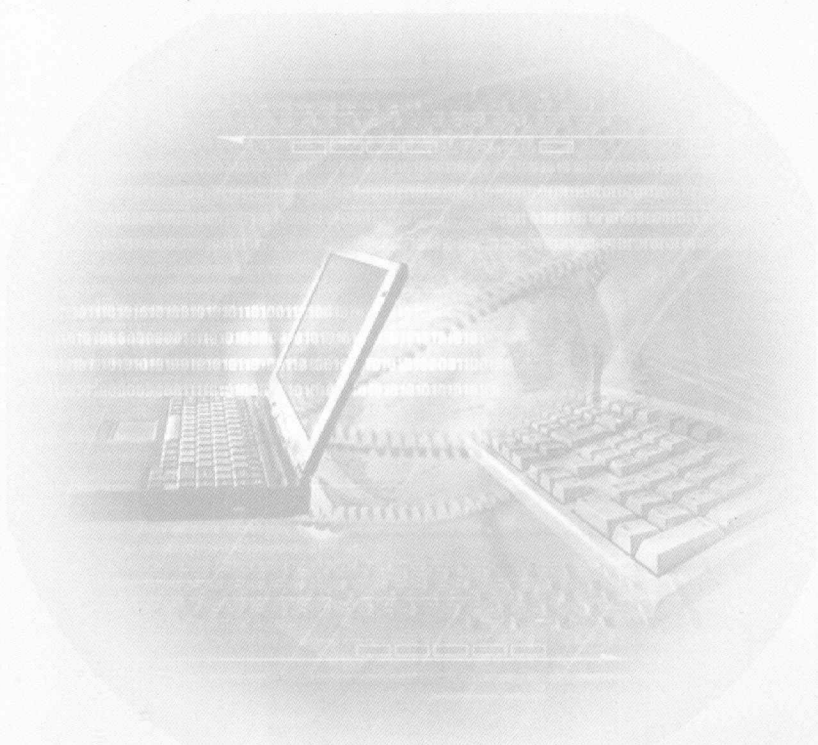
宁夏人民出版社

Qiyesuodeshui

杨忠良◎编

kuaijicaozuoshiwu

企业所得税 会计操作实务



宁夏人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税会计操作实务 / 杨忠良编. —银川:宁夏人民出版社, 2008.11

ISBN 978-7-227-04013-2

I. 企… II. 杨… III. 企业管理—税收会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 174039 号

企业所得税会计操作实务

杨忠良 编

责任编辑 李颖霞

装帧设计 陈燕

责任印制 吴宁虎

宁夏人民出版社 出版发行

出版人 杨宏峰

地址 银川市北京东路 139 号出版大厦(750001)

网址 www.nxcbn.com

电子信箱 nxcbmail@126.com

邮购电话 0951-5044614

经销 全国新华书店

印刷装订 宁夏精捷彩色印务有限公司

开本 880×1230mm 1/32

印张 6.5

字数 140 千

印数 3000 册

版次 2008 年 11 月第 1 版

印次 2008 年 11 月第 1 次印刷

书号 ISBN 978-7-227-04013-2/F·296

定价 26.00 元

版权所有 翻印必究

前言

新《中华人民共和国企业会计准则》和《中华人民共和国企业所得税法》分别于2007年1月1日和2008年1月1日开始实施。由于立法目的、服务对象不同,《中华人民共和国企业会计准则》和《中华人民共和国企业所得税法》对于资产、负债、权益、收入、费用、利润等核算有很大差异。《企业所得税会计操作实务》主要从二者的差异入手,以实例的形式说明执行新《中华人民共和国企业会计准则》的企业如何进行所得税会计核算。

全书共分三章,第一章《企业会计准则——所得税》是基础,介绍企业所得税会计核算的方法;第二章是重点,主要从《中华人民共和国企业会计准则》和《中华人民共和国企业所得税法》的规定入手分析二者的差异和具体涉税核算;第三章主要结合现行所得税的规定,讲解所得税汇算清缴和纳税申报等内容。

所得税核算是会计核算的难点。为使大家系统地掌握所得税核算的技巧,本书按照会计准则规定、税法规定、会计和税法差异分析、实例等四个步骤进行阐述,编写了一些实例,罗列了一些目前有效的规定,法律条文与例题相结合,是广大财务人员、税务干部系统学习会计准则和税法的参考用书。

理论贯彻于日常财务核算、税务核算是本书最大的亮点,全

书以例说法,注重操作性,是一线具体人员进行涉税核算、纳税申报、税务检查的工具书。

本书严格按照国家现行有效法律、法规编写,参考的法律、法规有《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国企业所得税法实施条例》和2006年财政部发布的《企业会计法规》等。

需要强调的是,随着我国社会主义市场经济体制的进一步完善,会计和税收法律、法规也会不断在总结中修改,如本书依据的法律、法规进行了修订,请参阅新规定。

杨忠良

2008年8月30日于银川

目 录

CONTENTS

p001 前言

p001 导语

第一章 p004 企业会计准则——所得税

p004 一、所得税会计概述

p006 二、暂时性差异

p008 三、递延所得税资产和递延所得税负债
的确认原则

p010 四、递延所得税负债和递延所得税资产的计量

第二章 p011 税法、会计差异及具体涉税处理

p011 一、交易性金融资产

p018 二、持有至到期投资

p027 三、可供出售金融资产

p034 四、长期股权投资

p061 五、存货

p078 六、固定资产

- p100** 七、无形资产
- p110** 八、投资性房地产
- p123** 九、生物资产
- p128** 十、负债和费用
- p135** 十一、收入

第三章 p164 企业所得税的汇算

- p164** 一、确认永久性差异
- p174** 二、及时确认递延所得税资产或负债
- p176** 三、按经济业务记录暂时性差异
- p177** 四、所得税费用的确认和计量
- p178** 五、计算企业所得税的步骤及案例
- p188** 六、企业所得税的申报和税款缴纳

p196 后记

导 语

企业所得税是仅次于增值税的第二大税种。为进一步完善社会主义市场经济体制,适应经济社会发展新形势的要求,为各类企业创造公平竞争的税收环境,2007年3月16日,第十届全国人民代表大会第五次会议审议通过了《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称新企业所得税法),自2008年1月1日起施行。为了保障新企业所得税法的顺利实施,2007年12月7日国务院发布《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称实施条例),自2008年1月1日起与新企业所得税法同步实施。

新企业所得税法实施条例和国务院、财政部、国家税务总局发布的规范性文件,构成了所得税体系。顾名思义,企业所得税就是对企业所得征收的一种税,具有以下特点:征税范围广,企业或其他取得收入的组织均为企业所得税的纳税人;税赋公平,不分所有制,不分地区、行业,实行统一的比例税率,体现了“所得多的多征,所得少的少征,无所得的不征”;税基的约束力强,应纳税所得额的计算涉及纳税人财务会计核算的各个方面,且相对独立于会计核算,体现了税法的强制性和统一性;属于终端税种,是一种直接税,纳税人和负担税负的人一致。

新企业所得税法及其实施条例与原税法相比发生了重大变

化:一是法律层次得到提升,改变了过去内资企业所得税以暂行条例(行政法规)形式立法的做法;二是制度体系更加完整,在完善所得税制基本要素的基础上,充实了反避税等内容;三是制度规定更加科学,借鉴国际通行的所得税处理办法和国际税制改革新经验,在纳税人分类及义务的判定、税率的设置、税前扣除的规范、优惠政策的调整、反避税规则的引入等方面,体现了国际惯例和前瞻性;四是更加符合我国经济发展状况,根据我国经济社会发展的新要求,建立税收优惠政策新体系,实施务实的过渡优惠措施,服务我国经济社会发展。

新企业所得税法及实施条例的主要内容为“五个统一、两个过渡”。即统一税法并适用于所有内、外资企业;统一并适当降低税率;统一和规范税前扣除办法和标准;统一税收优惠政策,建立“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠体系;统一企业所得税征收管理制度。对部分特定区域实行过渡性优惠政策,对享受法定税收优惠的老企业实行过渡措施。

2007年1月1日起实施的新《中华人民共和国企业会计准则》(以下简称新企业会计准则),由1个基本准则、38个具体准则和2个应用指南构成。其主要目的是规范会计确认、计量和报告行为,如实提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的有用信息,为投资者、债权人、政府有关部门和企业管理层的决策服务。新企业会计准则最大的亮点是使企业资产负债表更符合资产和负债的定义。例如,取消了待摊费用、预提费用和长期待摊费用等会计科目,所得税会计核算取消了应付税款法和纳税影响会计法,适时引入了公允价值的概念等。同时,适应经济全球化的要求,借鉴国际惯例定义了企业资产、负债、所有

者权益、收入、费用、利润等会计要素,使会计要素更符合交易或者事项的经济特征。

受立法目的、服务对象、规范内容不同等影响,会计和税法存在差异是客观存在的,是无法消除的。如何处理按照会计准则计算的税前会计利润(或亏损)与按照税法计算的应纳税所得额(或亏损)之间的差异,就是所得税会计必须回答的问题。

税 务 会 计 学 第 一 章

第一节 所得税会计概述
一、所得税会计的概念
所得税会计是指企业根据税法规定,计算应纳税所得额,并据此计算应交所得税,以及确认递延所得税资产和负债的过程。其核心是确认、计量和记录因暂时性差异而产生的递延所得税资产和负债。

二、所得税会计的重要性
所得税会计是企业会计的重要组成部分,对于企业的财务状况、经营成果和现金流量有着重要的影响。通过所得税会计,企业可以准确地计算应纳税所得额,从而确定应交所得税,并据此进行税务筹划和风险管理。此外,所得税会计还可以帮助企业识别和评估潜在的税务风险,确保企业遵守税法规定,避免受到税务处罚。

第一章 企业会计准则——所得税

一、所得税会计概述

新企业会计准则规定所得税会计处理的方法采用资产负债表债务法,即要求企业从资产负债表出发,通过比较资产负债表上所列示的资产、负债的账面价值与计税基础差异,确认相关的递延所得税资产或递延所得税负债。其中,资产、负债的账面价值是根据新企业会计准则确定的;资产和负债的计税基础是根据企业所得税法规定确定的,并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

上述概念理解起来比较费劲,现举两个例子说明。

甲公司 A 存货按新企业会计准则核算的账面价值为 200 万元,按税法计税基础是 250 万元,也就是说企业提了 50 万元的减值准备,就等于会计利润减少了 50 万元,如果按 25% 的税率计算,减少纳税额 $50 \times 25\% = 12.5$ 万元,此时会计分录为“借:递延所得税资产 12.5 万元,贷:所得税费用 12.5 万元”。

由于资产价值减少,未来处置时会导致企业减少现金流入 50 万元,从理论上讲不管资产处置与否,已经形成了企业的一项损失,应减少企业的利润。但税法规定资产在处置时才确认转让所得或损失,等于企业提前交了资产转让时应纳的税,等于

企业将 12.5 万元的现金提前存到税务局了,这就是可抵扣暂时性差异,应该确认递延所得税资产。

假如上述资产计税基础是 180 万元,也就是企业可以多列支费用 20 万元,如果按 25% 的税率计算,减少纳税额 $20 \times 25\% = 5$ 万元,此时会计分录为“借:所得税费用 5 万元,贷:递延所得税负债 5 万元”。由于现在会计核算的利润大于应纳税所得额,等于在资产处置前国家给企业提供 5 万元的无息借款,这就是企业将来应承担的债务,属于应纳税暂时性差异,应该确认递延所得税负债。

准确理解资产负债表债务法要把握以下要点。

一是资产负债表列示的资产或负债账面价值,与计税基础有差异时,均产生暂时性差异。具体来讲,如果资产负债表中资产账面价值大于计税基础,产生应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债;如果资产的账面价值小于计税基础,产生可抵减暂时性差异,应确认递延所得税资产。如果资产负债表中负债的账面价值大于计税基础,产生可抵扣暂时性差异,应确认递延所得税资产;如果负债的账面价值小于计税基础,产生应纳税暂时性差异,应确认递延所得税负债。

二是递延所得税资产或负债的确认,是以资产负债表为出发点的,将来应交纳的企业所得税已在当期交纳的,如果该税款可以抵减未来期间应纳的企业所得税额,就形成递延所得税资产;当期应交纳的企业所得税等到未来期间交纳的,对企业来说就是一项义务,形成递延所得税负债。比如企业确认了一笔预计负债,就形成了一项递延所得税资产。因为确认了预计负债,就多列了一笔费用,会导致会计利润小于应纳税所得额,等于企业将来应交的税在当期交了,这就是可抵扣暂时性差异。

三是应纳税、可抵扣暂时性差异是针对资产处置的未来而言的,是针对未来负债实际发生而言的。比如,以外购方式取得的“交易性金融资产”应按公允价值计量,如果公允价值大于外购成本,就产生了应纳税暂时性差异,但这个差异只有在该“交易性金融资产”处置时,才能形成现实的利润交纳企业所得税。

四是递延所得税资产和负债,一般应于每一资产负债表日进行确认,而不是年度所得税汇算清缴。比如,5月份预计了一笔费用,当月就应该确认一项递延所得税资产,而不是年底。

五是资产、负债的账面价值,是企业按照相关会计准则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。例如,存货账面价值=账面价值-减值准备,外购固定资产账面价值=资产的账面价值-减值准备-累计折旧;计税基础根据税法的规定确定,如固定资产计税基础=购置资产实际支付的价款和相关税费-税法规定的累计折旧,与会计有本质的区别。

六是递延所得税资产和负债,不是企业应纳税额的调整因素,而是企业一项资产或负债。因此,企业所得税税率调整、税前扣除办法变动或企业未来没有足够多的应纳税所得额时,企业要根据变化了的条件对递延所得税资产或负债进行复核,使其符合资产或负债的定义。

七是企业当期应纳的企业所得税=所得税费用+递延所得税资产-递延所得税负债。

二、暂时性差异

暂时性差异是所得税会计的一个重要概念,是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。因资产、负债的账面

价值与计税基础不同,产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内,应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况,形成企业的资产或负债,在有关暂时性差异发生当期,符合确认条件的应当确认相关的递延所得税负债或递延所得税资产。

(一)应纳税暂时性差异

即现在不交税,等到资产处置或清偿负债期间交税,对现在而言就形成一项负债,这就是递延所得税负债。该差异通常产生于以下情况:一是资产的账面价值大于其计税基础,例如以公允价值计量的投资性房地产,市场价值大于成本,这个差额已经计入了损益,但该收益属于未来期间才实现的,故根据未实现利润计算的应纳税额形成了企业未来的一项负债。二是负债的账面价值小于其计税基础,例如负债的账面价值 30 万元,税法规定的计税基础是 40 万元,等于现在应纳税所得额比会计利润少了 10 万元,但未来清偿债务时可以少流出 10 万元,形成了应纳税所得额。

(二)可抵扣暂时性差异

即现在多交税,在未来收回资产或清偿负债期间不交税,说形象点就是企业将钱提前存到税务局,相对现在而言就形成一项递延所得税资产。该差异通常产生于以下情况:一是资产的账面价值小于其计税基础;二是负债的账面价值大于其计税基础。

(三)特殊项目产生的暂时性差异

一是未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异,例如开办费,在会计上账面价值为零,但计税基础不为零,就产生了可抵扣性差异。二是可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减,虽

不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的,但与可抵减暂时性差异具有同样的作用,均能减少未来应交纳的企业所得税,如果该亏损预计可以弥补,会计处理上也可以确认一笔递延所得税资产。例如,某公司是一个 2006 年组建的新公司,2007 年亏损 1600 万元,假如企业所得税税率为 25%,可以“借:递延所得税资产 400 万元,贷:所得税费用 400 万元”。

三、递延所得税资产和递延所得税负债的确认原则

(一)递延所得税负债的确认原则

除新企业所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外,企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除与直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外,在确认递延所得税负债的同时,应增加利润表中的所得税费用。

下列情况不确认递延所得税负债:(1)商誉的初始确认。(2)除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额的,则产生的资产、负债的初始确认与计税基础不同,形成应纳税暂时性差异的,交易或事项不确认相应的递延所得税负债。例如,2008 年 A 公司将一台账面价值 50 万元的设备捐赠给甲公司,该设备的市场公允价值为 45 万元,甲公司按 45 万元记入资本公积,所得税税率为 25%。这里就不应该确认 1.25 万元的递延所得税负债。(3)与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异,一般应确认相应的递延所得税负债,但同时满足以下两个条件的除外:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二

是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

(二)递延所得税资产的确认原则

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内,企业无法产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异的影响,使得与抵扣暂时性差异相关的经济利益无法实现的,不应确认递延所得税资产;企业有明确的证据表明,可抵扣暂时性差异转回期间的应纳税所得额低于可抵扣差异时,应以可能取得的应纳税所得额为限,确认相关的递延所得税资产。

为加深理解,举个例子,甲公司 2007 年提减值准备 100 万元,所得税税率为 25%,预计 2008 年后甲公司出现亏损,由于甲公司亏损导致该减值准备在资产处置时无法转回,这不符合资产定义,故不能确认 25 万元的递延所得税资产。假如 2008 年后预计实现应纳税所得额 80 万元,就应该将递延所得税资产调整到 $80 \times 25\% = 20$ 万元。

在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税额时,应该考虑企业在未来期间通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额以及以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额。

在某些情况下,企业发生的某项交易或事项不属于企业合并,且交易发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,此种情况产生的可抵扣暂时性差异,不确认相应的递延所得税资产。例如融资租入固定资产入账价值,会计和税法是有区别的,但在确认固定资产账面价值的当期不影响利润和应纳税所得额。

四、递延所得税负债和递延所得税资产的计量

在资产负债表日,对于递延所得税负债和递延所得税资产,应当按照预期收回资产或清偿负债期间的适用税率计量,不折现。如果企业已经确认了递延所得税负债或递延所得税资产,在未来某一期间税率发生了变化,应按未转回的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异和新税率,调整递延所得税负债或资产的账面价值。例如,2007年甲公司计提了100万元的减值准备,当年所得税税率为33%,2008年该资产没有处置,税率调整为25%。2007年确认时,借:递延所得税资产33万元,贷:所得税费用33万元。2008年应根据新税率将递延所得税资产调整为25万元,即借:所得税费用8万元,贷:递延所得税资产8万元。

企业在确认了递延所得税资产以后,资产负债表日应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以抵扣暂时性差异带来的利益,应减记递延所得税资产。减记后,以后期间根据新的情况和环境判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异,使得递延所得税资产包含的利益能够实现的,应恢复递延所得税资产的账面价值。

记录递延所得税资产或负债,对应的科目是所有者权益,税率变动等调整递延所得税资产或负债账面价值的,记入原对应的所有者权益科目。

递延所得税资产和负债是针对暂时性差异的,因此应分具体暂时性差异确认递延所得税资产或负债,不能将递延所得税资产和递延所得税负债进行抵消。