

Economics



Selections

经济活页文选

会计版

▶ 若干会计税收问题释例

中国财政经济出版社

2009.3
总第125期

Economics



Selections

经济活页文选

45095 · 0065

定价：6.00 元



数据加载失败，请稍后重试！

本期推荐图书

《地产阳谋》 王大力 著

本书高水平地采纳了哈佛的分析思路，向读者展示了一个个活灵活现、完整的房地产公司。其中，不仅包括万科与华侨城的盈余管理，也包括 SOHO 中国的逆势踏空、华远地产的“包装待嫁”等。通过财报数字，深入到房地产公司的经营层面，透过表象探讨诸种运作背后的关键点——利益，是对转轨时期地产公司现世相的写真。

定价：24 元

《会计博弈》 王大力 孙旭东 著

新会计准则体系不仅是会计报表本身的变革，更影响着投资者的估值判断、上市公司的投融资及经营决策，甚至通过股权激励等涉及到公司管理层与员工的切身利益。于是，在监管层立场、会计规则、投资者决策与上市公司高管利益等方面，展示了多种力量的制衡与博弈，我们看到了一场诸参与者的生动表演。本书围绕着这些案例从信息披露、估值、经营、战略等多角度进行了思考与解读。

定价：26 元

《年报掘金》 孙旭东 著

本书用独特的视角展示了财务数据背后的奥秘，是一本帮助投资者阅读公开信息、正确理解价值投资的案例指南。它让你发现，其实读财务数据甚至比读小说更引人入胜。它用丰富的、现实的数据和案例来阐述价值投资理念，既引人思考，又活灵活现。

定价：46 元

《财务共享服务》 陈虎 董皓 著

随着越来越多中国本土企业的规模化与全球化，共享服务在中国企业也从概念阶段进入了实践阶段，但目前针对中国企业发展特点的相关书籍还鲜有问世。本书作者曾亲自参与设计组建多个全球财务共享服务中心，以丰富的实践经验，并结合国内外运作模式的研究，对共享服务进行了深入、系统地剖析和解读，为业界提供了具有极高参考价值的蓝本。

定价：45 元

为回报读者，我们以九折的优惠价格销售以上图书，并免费邮寄。需要以上图书的读者请将书款汇往本刊编辑部，具体地址见本刊第 2 页。

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

(版权所有 翻印必究)

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码：100142

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 1 印张 26 900 字

2009 年 3 月第 1 版 2009 年 3 月涿州第 1 次印刷

定价：6.00 元

45095 · 0065

(图书出现印装问题，本社负责调换)

《经济活页文选（会计版）》

2009 年第 3 期（总第 125 期）

目

录

汇算清缴亏损弥补的会计处理与年度纳税申报 …（3）

企业弥补亏损的会计处理（3） 弥补亏损的纳税填
报列示（6） 实务举例（7）

企业负债会计与税法差异及其协调建议 ……（12）

会计核算与税务处理的差异表现（13） 差异产生的
原因分析（16） 差异的协调建议（17）

新准则下员工辞退福利的会计与税务处理 ……（18）

辞退员工补偿的会计处理（19） 辞退员工补偿的税
务处理（23）

新会计准则与税法关于利润处理的差异分析 ……（25）

利润在会计与税收处理方面的差异表现（25） 相关
差异的原因分析（30） 会计政策与税收政策差异的
协调（30）

特邀顾问（按姓氏笔画排列）：

冯淑萍 李 勇 汤谷良 张为国
杨有红 陈毓圭 胡少先 高一斌
唐予华 黄世忠 葛家澍 管一民

主 编：贾 杰

副主编：李乃君 郑宁军

编辑部成员：郑宁军 王芝文 褚爱军

尉 敏 陈志伟

编 辑：《经济活页文选》编辑部

出 版：中国财政经济出版社

编辑部地址：北京市海淀区阜成路甲 28 号新知大厦 1038 室

邮 编：100142

电 话：(010) 88191038 88191071

传 真：(010) 88190947

E-mail: hywx1038@sina.com

若干会计税收问题释例

——李伟毅

汇算清缴亏损弥补的会计 处理与年度纳税申报

为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例，国家税务总局制定了企业所得税年度纳税申报表及附表（国税发〔2008〕101号）。现行企业所得税政策规定，纳税人发生年度亏损的，可以用下一纳税年度的所得自行弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补期最长不得超过5年。5年内不论是盈利或亏损，都作为实际弥补期限计算。

亏损弥补的含义有两个：一是自亏损年度的下一个年度起连续5年不间断地计算；二是连续发生年度亏损，也必须从第一个亏损年度算起，先亏先补，按顺序连续计算亏损弥补期，不得将每个亏损年度的连续弥补期相加，更不得断开计算。

自行弥补是指，纳税人在纳税申报时（包括预缴申报和年度申报）可自行计算并弥补以前年度符合条件的亏损。

企业弥补亏损 的会计处理

我国会计准则实现了国际趋同，但当前新《企业会计准则》和《企业会计制度》、《小企业会计制度》并存。

1. 执行《小企业会计制度》和《企业会计制度》企业弥补亏

损的方式主要有三种。(1) 企业发生亏损, 可以用次年度的税前利润弥补, 次年度利润不足弥补的, 可以在 5 年内延续弥补; (2) 企业发生亏损, 5 年内的税前利润不足弥补时, 可以用税后利润弥补; (3) 企业发生的亏损, 可以用盈余公积金弥补。

以税前利润或税后利润弥补亏损, 均不需要进行专门的账务处理, 只要将企业实现的税后利润自“本年利润”科目结转到“利润分配——未分配利润”科目的贷方, 其贷方发生额与“利润分配——未分配利润”科目的借方余额自然抵补; 所不同的是以税前利润进行弥补亏损的情况下, 其弥补的数额可以抵减企业当期的应纳税所得额, 而用税后利润进行弥补亏损的数额, 则不能在企业当期的应纳税所得额中抵减。

【例 1】某企业 2002 年发生亏损 400 万元, 在年度终了时, 企业应当结转本年发生的亏损, 则处理为:

借: 利润分配——未分配利润	4 000 000
贷: 本年利润	4 000 000

【例 2】接上例, 假设该企业 2003 年至 2007 年每年实现税前利润 60 万元, 根据制度规定, 企业发生的亏损可以在五年内用税前利润进行弥补。该企业在 2003 年至 2007 年均可在税前进行亏损弥补, 在每年终了时, 则处理为:

借: 本年利润	600 000
贷: 利润分配——未分配利润	600 000

【例 3】接例 2, 该企业 2007 年“利润分配——未分配利润”账户期末余额为借方余额 100 万元, 即还有 100 万元亏损未进行弥补。假设该企业 2008 年实现税前利润 80 万元, 根据制度规定, 该企业只能用税后利润弥补以前年度亏损, 假设该企业适用的企业所得税税率为 30%, 企业没有其他纳税调整事项, 其应纳税所得额为 80 万元, 当年应缴纳的所得税为 24 ($80 \times 30\%$) 万元, 则相关会计处理为:

(1) 计算应纳税所得税额:

借: 所得税	240 000
--------	---------

贷：应交税金——应交所得税 240 000

同时，

借：本年利润 240 000

贷：所得税 240 000

(2) 结转本年利润，弥补以前年度未弥补的亏损：

借：本年利润 560 000

贷：利润分配——未分配利润 560 000

(3) 该企业 2008 年“利润分配——未分配利润”科目的期末余额为借方余额 44 万元（ $-400 + 60 \times 5 + 56$ ）。当企业用盈余公积金弥补亏损时，应当由公司董事会提议，并经股东大会批准。企业在用盈余公积金弥补亏损时，应编制专门的会计分录。

【例 4】接上例，该公司 2008 年末“利润分配——未分配利润”科目的余额为借方余额 44 万元，公司董事会提议并经股东大会批准用盈余公积金弥补亏损，此时应做如下会计处理：

借：盈余公积 440 000

贷：利润分配——盈余公积补亏 440 000

借：利润分配——盈余公积补亏 440 000

贷：利润分配——未分配利润 440 000

2. 执行新会计准则，我国现行税法允许企业发生亏损时可以递延弥补亏损 5 年。《企业会计准则第 18 号——所得税》要求企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。企业应当对 5 年内可抵扣暂时性差异是否能在以后经营期内充分转回作出判断，如果不能，企业则不应确认相关的递延所得税资产。

【例 5】某企业在 2005 年至 2008 年间每年的应税收益分别为：-200 万元、80 万元、70 万元、80 万元，适用税率为 20%，假设无其他暂时性差异。2005 年产生的 200 万元亏损中，经综合判断，其中的 40 万元能在 5 年内转回，确认可抵扣暂时性差异，即确认递

延所得税资产。

(1) 2005 年, 企业应税收益为亏损 200 万元, 产生可抵扣的暂时性差异 40 万元 ($200 \times 20\%$), 即确认递延所得税资产 40 万元, 会计处理为:

借: 递延所得税资产	400 000
贷: 所得税费用	400 000

(2) 2006 年, 企业应税收益为盈利 80 万元, 应转回暂时性差异 16 万元 ($80 \times 20\%$), 会计处理为:

借: 所得税费用	160 000
贷: 递延所得税资产	160 000

(3) 2007 年, 企业应税收益为盈利 70 万元, 应转回暂时性差异 14 万元 ($70 \times 20\%$), 会计处理为:

借: 所得税费用	140 000
贷: 递延所得税资产	140 000

(4) 2008 年, 企业应税收益为盈利 80 万元, 可转回暂时性差异 10 万元 ($40 - 16 - 14$), 确认本年度应交税费 6 万元 ($80 \times 20\% - 10$)。会计处理为:

借: 所得税费用	160 000
贷: 递延所得税资产	100 000
应交税费——应交所得税	60 000

弥补亏损的 纳税申报列示

根据企业所得税年度纳税申报表及附表 (国税发 [2008] 101 号), “主表第 23 行 ‘纳税调整后所得’: 填报纳税人当期经过调整后的应纳税所得额。金额等于本表第 13 + 14 - 15 + 22 行。” 本行如为负数, 就是纳税人当年可申报向以后年度结转的亏损额。

主表第 24 行 “弥补以前年度亏损”: 填报纳税人按税收规定可在税前弥补的以前年度亏损额。金额等于附表四《企业所得税弥补亏损明细表》第 6 行第 10 列, 但不得超过主表第 23 行 “纳税调整后所得”。

注意: “纳税调整后所得” 是确定准予税前弥补亏损额的基础。

实务举例

【例 6】某企业 2003 年 1 月 1 日开业，2003 年、2004 年、2005 年、2006 年、2007 年、2008 年的“纳税调整后所得”分别是 -20 万元、-50 万元、30 万元、-70 万元、-100 万元、200 万元。

要求：填列企业所得税年度纳税申报表附表四《企业所得税弥补亏损明细表》。

填报如表 1。

表 1 企业所得税年度纳税申报表附表四

企业所得税弥补亏损明细表

填报时间 2008 年 12 月 31 日

金额单位：万元（列至角分）

行次	项目	年度	盈利 额或 亏损 额	合并分 立企业 转入可 弥补亏 损额	当年 可弥 补的 所得 额	以前年度亏损弥补额					本年 度实 际弥 补的 以前 年度 亏损 额	可结转 以后年 度弥补 的亏损 额
						前 四 年 度	前 三 年 度	前 二 年 度	前 一 年 度	合计		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	第一年	2003	-20		-20		20			20		*
2	第二年	2004	-50		-50	*	10			10	40	
3	第三年	2005	30			*	*					
4	第四年	2006	-70		-70	*	*	*			70	
5	第五年	2007	-100		-100	*	*	*	*		90	10
6	本年	2008	200			*	*	*	*	*	200	
7	可结转以后年度弥补的亏损额合计											10

有关项目填报说明

(1) 第1列“年度”：填报公历年份。第1至5行依次从6行往前推5年，即2007年、2006年、2005年、2004年、2003年，第6行为本申报年度即2008年。

(2) 第2列“盈利额或亏损额”：填报主表的第23行“纳税调整后所得”的数据（亏损额以“-”表示）。即2003、2004、2005、2006、2007、2008年度的“纳税调整后所得”分别是-20万元、-50万元、30万元、-70万元、-100万元、200万元。

(3) 第3列“合并分立企业转入可弥补亏损额”：填报按税收规定可以并入的合并、分立企业的亏损额（以“-”表示）。

(4) 第4列“当年可弥补的所得额”：金额等于第2+3列。该例中无合并分立企业转入可弥补亏损额，即第4列依次为2003、2004、2005、2006、2007、2008年度的“当年可弥补的所得额”分别是-20万元、-50万元、30万元、-70万元、-100万元、200万元。

(5) 第9列“以前年度亏损弥补额”：金额等于第5+6+7+8列。（第4列为正数的不填）。因2005年盈利30万元（第3行），先弥补2003年20万元（填写第1行第6列中）、剩余10万元弥补2004年的亏损额（填入第2行第6列中），第9列第1行为20万元，第9列第2行为10万元。

(6) 第10列第1至5行“本年度实际弥补的以前年度亏损额”：分析填报主表第23行数据，用于依次弥补前5年度的尚未弥补的亏损额，1—5行累计数不得大于主表23行。即2008年盈利200，先弥补2004年剩余未弥补40（填在第10列第2行）、再弥补2006年未弥补70（填在第10列第4行）、再弥补2007年未弥补90（填在第10列第5行）。

(7) 第6行第10列“本年度实际弥补的以前年度亏损额”：金额等于第1至5行第10列的合计数即200万元。

(8) 第11列第2至6行“可结转以后年度弥补的亏损额”：填

报前 5 年度的亏损额被本年主表中第 24 行数据依次弥补后，各年度仍未弥补完的亏损额，以及本年度尚未弥补的亏损额。11 列 = 4 列的绝对值 - 9 列 - 10 列（第四列大于零的行次不填报）。

（9）第 7 行第 11 列“可结转以后年度弥补的亏损额合计”：填报第 11 列第 2 至 6 行的合计数即 10 万元。

表间关系：

第 6 行第 10 列 = 主表（见表 2）第 24 行即 200 万元。

表 2 2008 年主表（部分）

行 次	项 目	金 额
13	利润总额（10 + 11 - 12）	
14	加：纳税调整增加额（请填附表三）	
15	减：纳税调整减少额（请填附表三）	
16	其中：不征税收入	
17	免税收入	
18	减计收入	
19	减、免项目所得	
20	加计扣除	
21	抵扣应纳税所得额	
22	加：境外应纳税所得弥补境内亏损	
23	纳税调整后所得（13 + 14 - 15 + 22）	200
24	减：弥补以前年度亏损（填附表四）	200
25	应纳税所得额	0
26	税率 25%	25%
27	应纳所得税额	0

【例 7】某企业 2004 年 1 月开业，当年的应纳税所得额 20 万元，2005 年、2006 年、2007 年的纳税调整后所得分别为 -40、0、-80 万元，2008 年的纳税调整后所得为 140 万元，其中：税务机关查出应纳税所得额 40 万元。

要求：计算该企业 2008 年应纳税所得额，并填报有关纳税申报表。

填报如下：

表 3

企业所得税年度纳税申报表附表四

企业所得税弥补亏损明细表

填报时间 2008 年 12 月 31 日

金额单位：元（列至角分）

行次	项目	年度	盈利 额或 亏损 额	合并分 立企业 转入可 弥补亏 损额	当年 可弥 补的 所得 额	以前年度亏损弥补额					本年 度实 际弥 补的 以前 年度 亏损 额	可结转 以后年 度弥补 的亏损 额
						前 四 年 度	前 三 年 度	前 二 年 度	前 一 年 度	合计		
						5	6	7	8	9		
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	第一年											*
2	第二年	2004	20			*						
3	第三年	2005	-40		-40	*	*				40	
4	第四年	2006	0		0	*	*	*				
5	第五年	2007	-80		-80	*	*	*	*		60	20
6	本年	2008	100		100	*	*	*	*	*	100	
7	可结转以后年度弥补的亏损额合计											20

注：2008 年应纳税所得额 = $(140 - 100) \times 25\% = 10$ 万元。
税务机关查增的应纳税所得额，应该并入所属年度的应纳税所得额

中,按税法规定计算应补税款,且不得弥补以前年度亏损。(《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报的通知》(国税发[2006]56号))

表 4 2008 年主表 (部分)

行 次	项 目	金 额
13	利润总额 (10 + 11 - 12)	
14	加: 纳税调整增加额 (请填附表三)	
15	减: 纳税调整减少额 (请填附表三)	
16	其中: 不征税收入	
17	免税收入	
18	减计收入	
19	减、免项目所得	
20	加计扣除	
21	抵扣应纳税所得额	
22	加: 境外应纳税所得弥补境内亏损	
23	纳税调整后所得 (13 + 14 - 15 + 22)	140
24	减: 弥补以前年度亏损 (填附表四)	100
25	应纳税所得额	40
26	税率 25%	25%
27	应纳所得税额	10

值得注意的是: 企业上一纳税年度发生了亏损, 在下一年预缴企业所得税时, 是否可以用预缴期利润直接弥补以前年度的亏损? 企业所得税法第五条规定, 企业每一纳税年度的收入总额, 减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额, 为应纳税所得额。第十八条规定, 企业纳税年度发生的亏损,

准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过5年。《国家税务总局关于填报企业所得税月（季）度预缴纳税申报表有关问题的通知》（国税函〔2008〕635号）第一条规定，《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》第四行“利润总额”修改为“实际利润额”。填报说明第五条第三项相应修改为：“第四行‘实际利润额’：填报按会计制度核算的利润总额减除以前年度待弥补亏损以及不征税收入、免税收入后的余额。事业单位、社会团体、民办非企业单位比照填报。房地产开发企业本期取得预售收入按规定计算出的预计利润额计入本行。可见，预缴期利润是可以弥补以前年度亏损的。

但是，企业所得税法实施条例第一百二十八条规定，企业根据企业所得税法第五十四条规定分月或者分季预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度的实际利润额预缴；按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的，可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额，按照月度或者季度以及经税务机关认可的其他方法预缴。预缴方法一经确定，该纳税年度内不得随意变更。而《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》填报说明第四条规定，第一部分为第一行至第十六行，纳税人根据自身的预缴申报方式分别填报，包括非居民企业设立的分支机构：实行据实预缴的纳税人填报第二行至第九行；实行按上一年度应纳税所得额的月度或季度平均额预缴的纳税人填报第十一行至第十四行；实行经税务机关认可的其他方法预缴的纳税人填报第十六行。综上所述，只有“据实预缴”的纳税人，才可以享受用预缴期利润弥补以前年度亏损的待遇。

企业负债会计与税法差异及其协调建议

在经济领域中，会计和税收是两个不同的分支，分别遵循不同的原则，规范不同的对象，两者存在诸多差异。下面仅就企业负

债的会计核算与税务处理差异做一比较，剖析其差异产生的原因，并提出差异协调的建议。

会计核算与税务处理的差异表现

根据《企业会计准则——基本准则》，负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。企业的负债，按其流动性不同，分为流动负债和长期负债。会计政策与税收政策在负债方面的差异主要包括以下几个方面：

1. 放弃债权。放弃债权是指债权人主动或非主动放弃应收债权的行为。对债务人而言，债权人放弃债权后就有一个如何进行会计处理与申报纳税的问题。从实践来看，大致有两种具体情形：

第一种情形，因债权人破产、撤销等原因，债务人无法支付的应付款项，根据《企业会计制度》规定，应转入资本公积；按照《企业会计准则——应用指南》，应作为营业外收入处理。而按《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十二条规定，因债权人缘故确实无法支付的应付款项，应作为其他应税收入计算纳税。

第二种情形，债权人与债务人进行债务重组后，对于债务人少支付的债务，执行新准则的企业，根据《企业会计准则第12号——债务重组》规定，重组债务账面价值与实际支付金额之间的差额计入当期损益（作为“营业外收入”处理）。《企业债务重组业务所得税处理办法》（国家税务总局令第6号）规定：“债务人应当将重组债务的计税成本与支付的现金金额或者非现金资产相关的税费的差额，确认为债务重组所得，计入企业当期的应纳税所得额中”。一次性并计纳税确有困难的，经主管税务机关批准，可以在不超过5个纳税年度的期间内平均计入各年度应纳税所得额。国家税务总局取消该项审批后，按（国税发〔2004〕82号）规定，纳税人在一个纳税年度内债务重组所得占应纳税所得额50%以上的，可以在不超过5年的期间内平均计入各年度的应纳税所得额。

2. 预计负债。预计负债包括企业对外担保、商业承兑票据贴