

或分支机构,在国外的经济活动主要是销售母公司的出口商品、汇回货款等,实质是属于母公司延伸业务的经营活
动,其本身很少存在独立的经济业务,所以这时并不要求着重考核子公司自身的经营业绩,因此选用时态法是适合的。

《企业会计准则——基本准则》规定对会计要素可采用历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值进行计量。也就是说企业的资产、负债项目计量采用混合计量模式,而时态法保持了计量外币项目的原有属性,所以,不论外币项目原来采用何种计量属性,用时态法折算后的项目保留了原来的计量属性,不会出现同种类或同一批次的外币非货币性项目采用不同的汇率折算的矛盾。

尽管时态法能适应新准则多种计量属性的要求,也比较适合于当前我国跨国公司所处的会计环境,但是,计量属性的多样性同样带来了计算的复杂性。我国的跨国公司只是一小部分,我国会计实务又倾向于采用简单的会计处理方法,这可能是新准则将现行汇率法规定为唯一折算方法的主要原因。

既然基本准则规定了多种计量属性,而采用现行汇率法折算会与采用多种计量属性计价产生诸多矛盾。所以笔者认为,我国应借鉴英美等主要发达国家的外币报表折算方法,根据境外经营实体的不同环境条件,运用功能货币的概念,允许时态法与现行汇率法并存。○

小企业对外捐赠固定资产 的所得税纳税调整

河北省科技工程学校 张占军

《小企业会计制度》对接受捐赠固定资产的纳税调整规定得较为具体,而对对外捐赠固定资产的纳税调整涉及很少,笔者拟介绍一种小企业对外捐赠固定资产所得税纳税调整的简便计算方法。

1.《小企业会计制度》和税法中关于对外捐赠固定资产纳税调整的规定。《小企业会计制度》规定:小企业发生的与其生产经营无直接关系的各项支出,如固定资产盘亏、处置固定资产净损失等,在“营业外支出”科目中核算。

税法规定,小企业对外捐赠固定资产,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。小企业对外捐赠固定资产应视同销售,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救济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。也就是说,小企业因会计规定与税法规定就捐赠固定资产应计入损益的金额不同而产生的差异为永久性差异,应按照当期应交的所得税确认为当期的所得税费用。

2. 小企业对外捐赠固定资产所得税纳税调整的一般方法。小企业在计算捐赠当期的应纳税所得额时,应在按照会计规定计算的利润总额基础上,加上因捐赠固定资产产生的纳税调整金额,即为当期应纳税所得额,该纳税调整金额的计算公式如下:因捐赠固定资产产生的纳税调整金额=按税法规定认定的捐出固定资产的公允价值-(按税法规定认定的捐出固定资产资产原价-按税法规定已计提的累计折旧)-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。

3. 小企业对外捐赠固定资产所得税纳税调整的简便计算方法。计算公式如下:因捐赠固定资产产生的纳税调整金额=按税法规定认定的捐出固定资产的公允价值-税法规定允许税前扣除的公益救济性捐赠金额。

为什么公式变得简单了?先看看《小企业会计制度》对对外捐赠固定资产是如何进行账务处理的。首先,捐赠转出固定资产,应按净值转入固定资产清理。借:固定资产清理,累计折旧;贷:固定资产。其次,将清理过程中发生的费用及应交税金计入固定资产清理。借:固定资产清理;贷:银行存款。最后,将固定资产清理净损失转入营业外支出。借:营业外支出;贷:固定资产清理。

从以上的账务处理可以看出,固定资产清理净损失已经转入“营业外支出”账户,在计算会计利润时作了扣除,但按税法规定不能税前扣除,所以计税时还要加回来。对外捐赠固定资产视同按公允价值对外销售,计税时应将会计利润加上该“销售额”,且从“销售额”中把税法允许扣除的各项费用扣除,而各项费用即是因清理该固定资产发生的净损失,也就是计入营业外支出的金额。一方要加回来,一方要再扣除,两者相抵,因捐赠固定资产纳税所需调整金额就变成了该项固定资产的公允价值。当然,税法允许税前扣除的公益救济性捐赠金额要从中再扣除。

例:甲公司执行《小企业会计制度》,2005年10月将一台固定资产直接捐赠给乙公司,甲公司2000年12月取得该固定资产的实际成本为150万元,按直线法计提折旧,预计使用年限为10年,预计净残值为0。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。捐赠过程中用银行存款支付固定资产清理费用0.6万元。假定未发生与捐赠行为相关的其他税费。捐赠时该固定资产按税法规定确定的公允价值为80万元,2005年甲公司会计上的利润总额为1 200万元。

(1)按普通方法计算该年应税所得=1 200+[80-(150-72.5)-0.6]+78.1-0=1 280(万元)。其中,该项固定资产已计提折旧=150÷10×4+150÷10÷12×10=72.5(万元),清理该固定资产计入营业外支出的净损失=150-72.5+0.6=78.1(万元)。

(2)按简便方法计算该年应税所得=1 200+80-0=1 280(万元)。

可以看出,两种计算方法得到的该年应税所得额是相同的,但后者计算过程更简便。○