

可在发生当期直接扣除。纳税人的固定资产改良支出,如有关固定资产尚未提足折旧,可增加固定资产价值;如有关固定资产已提足折旧,可作为递延费用,在不短于五年的期间内平均摊销。符合下列条件之一的固定资产修理支出,应视为固定资产改良支出:①发生的修理支出达到固定资产原值的20%以上;②经过修理后有关资产的经济使用寿命延长两年以上;③经过修理后的固定资产有新的用途。

可见,税务处理与会计处理相比,明确规定了后续支出资本化的定量判断标准,更易于操作。所以,在年末企业所得税汇算清缴时,要结合“固定资产——后续支出”明细账逐笔审查,按税法规定重新计算后续支出予以资本化或费用化的金额,计算产生的时间性差异,调整当期应纳税所得额。○

合并财务报表抵销 的原记录冲销法

重庆 刘曜

在编制合并财务报表抵销分录时,一般是分析内部交易对合并财务报表造成的影响,按抵销其影响的思路编制抵销分录,本文将这一方法称为“分析法”。但有时内部交易的情况很复杂,分析内部交易对合并财务报表的影响存在一定困难,并且在现有文献中也不可能查阅到所有内部交易业务的抵销分录。

本文介绍一种按冲销内部交易原记录的思路编制抵销分录的方法,该方法思路清晰、不易出错、操作简单,同时也可用于检验按分析法编制的抵销分录的正确性。

一、原记录冲销法的原理

内部交易是发生在企业集团内部的,对外部来讲交易并未发生,因而在编制合并财务报表时因内部交易对财务报表数据所产生的影响都应当消除。发生内部交易时,交易双方都进行了相应的业务记录。如果以内部交易业务记录的相反分录来冲销原记录,就可以抵销内部交易所产生的影响。这种形成内部交易抵销分录的方法,就如同要消除雪地行走的足迹,只需原路扫除即可。本文将这一方法称为“原记录冲销法”。

二、举例

假设母公司P于2002年1月1日以7 000元的价格向子公司S出售一台设备。该设备的原始成本为20 000元,已提折旧15 000元。要求:编制内部交易的抵销分录。

1.按分析法编制抵销分录。在编制合并财务报表时,应消除母公司P确认的出售设备收益2 000元(7 000-5 000),并调整减少设备的账面价值。抵销分录为:借:固定资产13 000元,营业外收入2 000元;贷:累计折旧15 000元。

2.按原记录冲销法编制抵销分录。当母公司P与子公司S发生内部交易时,其个别账户记录分别为:①母公司P:借:

银行存款7 000元,累计折旧15 000元;贷:固定资产20 000元,营业外收入2 000元。②子公司S:借:固定资产7 000元;贷:银行存款7 000元。

由于该项交易是在集团内部发生的,在编制合并财务报表时应抵销其影响。按原记录冲销法的思路编制与内部交易发生时相反的分录。①母公司P记录的相反分录:借:固定资产20 000元,营业外收入2 000元;贷:银行存款7 000元,累计折旧15 000元。②子公司S记录的相反分录:借:银行存款7 000元;贷:固定资产7 000元。

该相反分录即内部交易的抵销分录,可以将母公司P与子公司S记录的相反分录合并为:借:固定资产13 000元,营业外收入2 000元;贷:累计折旧15 000元。

这样就形成了简化的内部交易抵销分录,该抵销分录与分析法形成的抵销分录相同。

以上按原记录冲销法思路形成内部交易抵销分录的操作也可按如下步骤进行:

(1)将内部交易发生时母公司P与子公司S的分录合并为“P+S”:借:累计折旧15 000元;贷:固定资产13 000元,营业外收入2 000元。

(2)作合并分录“P+S”的相反分录:借:固定资产13 000元,营业外收入2 000元;贷:累计折旧15 000元。

这样可使原记录冲销法的操作更加简便。

三、说明

为了更加简便地说明问题,本文在举例中仅以内部交易发生时记录所形成影响的抵销分录的做法为例,内部交易发生后的影响(如由于内部交易固定资产产生的折旧费用)可作类似抵销。○

包装物押金的税务及会计处理

广东华颜化工颜料有限公司 凌辉贤

对纳税人收取的包装物押金如何征收增值税、消费税及所得税的问题,现行税法作了明确规定,笔者认为会计上也应按税法规定分不同情况进行处理。

一、增值税

1.不并入销售额,不征收增值税的会计处理。税法规定,纳税人为销售货物而出租或出借包装物收取的押金,单独核算;若在规定的期限内收回出租或出借的包装物,押金退还的,这部分押金可不并入销售额,不征收增值税。会计处理:收取时,借记“现金”或“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;退还时作相反会计分录。

2.应并入销售额征收增值税的会计处理。纳税人收取的包装物押金逾期仍未退还的,或销售酒类(啤酒、黄酒除外)出租或出借包装物收取的押金,应按规定征收增值税。《增

《增值税暂行条例》规定,对增值税一般纳税人向购买方收取的逾期包装物押金,应视为含税收入,在征税时换算成不含税收入并入销售额计征增值税。会计处理:借记“其他应付款”科目;贷记“其他业务收入”科目,“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。同时,结转出租或出借包装物成本。

3.对于包装物已作价随同产品出售,但为了促使购货人将包装物退回而加收的押金,凡纳税人在规定的期限内不予退还的,均应并入应税产品的销售额,按照应税产品的适用税率征收增值税。收取时,借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;包装物逾期未收回,押金没收,没收的押金应交的增值税应先自“其他应付款”科目中冲抵,即借记“其他应付款”科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”等科目,冲抵后的净额自“其他应付款”科目转入“营业外收入”科目。

二、消费税

如果是销售应税消费品时收取的包装物押金,则涉及到消费税的征收。

1.不并入销售额,不征收消费税的会计处理。如果包装物不作价随同产品销售,而是收取押金,此项押金不应并入应税消费品的销售额中征税。收取时,借记“现金”或“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;退还时作相反会计分录。

2.并入销售额征收消费税的会计处理。逾期未收回的包装物不再退还的,或已收取一年以上押金的,应并入应税消费品的销售额,按照应税消费品的适用税率征收消费税。借记“其他应付款”科目,贷记“其他业务收入”科目;借记“其他业务支出”科目,贷记“应交税金——应交消费税”等科目。

3.酒类产品押金的会计处理。对纳税人销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品收取的包装物押金,无论押金是否返还、会计上如何核算,均应并入当期销售额计算应纳消费税额。对销售啤酒、黄酒所收取的押金单独核算的,押金不并入销售额征税,但对因逾期未收回包装物而不再退还的押金,应按包装物的适用税率计算应纳消费税额。

4.加收押金的会计处理。对于包装物已作价随同产品出售,但为了促使购货人将包装物退回而加收的押金,应借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;包装物逾期未收回,押金没收,没收的押金应交的消费税等税费应先自“其他应付款”科目中冲抵,即借记“其他应付款”科目,贷记“应交税金——应交消费税”等科目,冲抵后的净额自“其他应付款”科目转入“营业外收入”科目。

三、所得税

包装物押金收取时不并入销售额计征所得税。企业收取的包装物押金,凡逾期未退还给买方的,应确认为收入,依法计征企业所得税。税法规定,企业收取的包装物押金,从收取之日起计算,已超过1年仍未退还的,原则上要确认为期满之日所属年度的收入。企业向有长期固定购销关系的客户收取的可循环使用的包装物的押金,循环使用期间不作为收入。如果纳税人收取的逾期包装物押金已经计算了增值税销项税额,则在所得税纳税调整时,调增的应纳税所得额为不含增值税的金额;若未计算增值税销项税额,则应全额调增应纳税所得额。○

企业捐赠资产的 所得税纳税调整

江西宜春 范栋华 九江 李涛 罗贤慧

一、企业对外捐赠资产的纳税调整

会计制度规定,企业对外捐赠资产,应将捐赠资产的账面价值及应缴纳的相关税费,作为营业外支出处理。但税法规定,企业对外捐赠资产,应视为按公允价值对外销售资产和捐赠两项业务进行所得税处理。企业对外捐赠资产的纳税调整分为以下两部分:

1.视同对外销售的净收益的调整。调整额=资产的公允价值-(捐出资产的成本-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相关税费。该公式中“公允价值”、“资产的成本”、“累计折旧”的金额均是按税法规定确认的。

2.捐赠支出扣除的调整。调整额=因捐赠事项计入营业外支出的金额-按税法规定允许税前扣除的公益、救济性捐赠金额。该公式中“因捐赠事项计入营业外支出的金额”是按会计制度进行会计核算的结果,“按税法规定允许税前扣除的公益、救济性捐赠金额”是按税法规定计算的捐赠扣除限额与按税法规定计算的捐赠支出中的较小者。

二、企业接受外部捐赠的纳税调整

会计制度规定,企业接受捐赠的资产按确定的入账价值入账,捐赠所得计入资本公积,不确认收入。但税法规定,企业接受捐赠的资产应按确定的入账价值确认为捐赠收入,计入应纳税所得额,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占应纳税所得额50%及以上的,并入一个纳税年度缴纳所得税确有困难的,可以在不超过5年的期间内均匀计入各年的应纳税所得额。

可见,会计制度规定和税法规定的差别在于:①是否确认收入。②接受捐赠的资产的入账价值不一致。企业接受外部捐赠的纳税调整分为以下两部分:

1.接受捐赠的调整。调整额=接受捐赠时按税法规定所确认的收入。“接受捐赠时按税法所确认的收入”等于接受捐赠资产按税法确定的入账价值,包括接受捐赠资产价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额。

2.由于受赠资产的会计入账价值与按税法确定的入账价值不同而造成将来折旧或摊销费用的调整。由于资产在将来使用时要将其成本转化为费用,而受赠资产的会计入账价值不同于其按税法确定的入账价值,在将受赠资产成本转化为费用时,必然造成会计上确认的费用不同于按税法确认的可在税前扣除的费用,因此需要进行所得税的纳税调整。某一年度调整额为该年度受赠资产按会计规定转化的费用与按税法规定转化的费用之差。○