

财务会计制度与相关税收调整政策汇编

对财务会计处理方法进行摘要汇编，供查阅，具体执行以正式文件为准

一、财务会计制度有关问题解答

1. 企业支付的广告费能否预提或待摊？

《企业会计制度》规定，期间费用应当在发生时直接计入当期损益。企业为扩大其产品或劳务的影响而在各种媒体上作广告宣传所发生的广告费，应于相关广告见诸于媒体时，作为期间费用，直接计入当期营业费用，不得预提和待摊。

如果有确凿证据表明（按照合同或协议约定等）企业实际支付的广告费，其相对应的有关广告服务将在未来几个会计年度内获得，则本期实际支付的广告费应作为预付账款，在接受广告服务的各会计年度内，按照双方合同或协议约定的各期接受广告服务的比例分期计入损益。如果没有确凿的证据表明当期发生的广告费是为了在以后会计年度取得有关广告服务，则应将广告费于相关广告见诸于媒体时计入当期损益。

2. 企业与关联方之间能否相互承担或分担费用？如果共同分担，应当如何分摊？

上市公司与关联方之间相互承担费用的核算，应按照《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》执行。如果因企业管理体制等原因，企业与关联方之间共同发生的期间费用（以下简称“共同费用”），应当于共同费用发生前，与其关联方协商确定共同费用分摊的比例和方法，按管理权限经双方股东大会（或股东会）或董事会，或类似机构批准后执行（上市公司在其上市申报材料中已包括的综合服务协议等所确定的费用分摊比例和方法除外）。有关分摊比例和方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应重新履行上述有关程序。上市公司与其关联方确定或变更的共同费用分摊比例和方法，除应当按照信息披露的要求对外公布外，还应当报公司上市地交易所备案。

3. 企业取得的无形资产，如何确定摊销起始和停止日期？怎样核算自用或出租无形资产的价值摊销？

无形资产的成本，应当自取得当月起在预计使用年限内分期平均摊销，处置无形资产的当月不再摊销。即，无形资产摊销的起始和停止日期为：当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产当月不再摊销。

企业自用的无形资产，其摊销的无形资产价值应当计入当期管理费用；出租的无形资产（即转让无形资产使用权），相关的无形资产摊销价值应当计入其他业务支出。

4. 企业在确定会计政策和会计估计及变更时应当注意哪些问题？

企业在确定会计政策和会计估计及其变更时，应当履行如下程序并注意相关问题：

（1）、企业在执行《企业会计制度》及相关会计准则时，应当在《企业会计制度》和相关会计准则所规定的会计政策范围内，选择适合本企业的会计政策，并对所确定的各项会计政策制定会计政策目录，经股东大会（或股东会）或董事会，或类似机构批准后执行。

（2）、企业经批准执行的各项会计政策，只有在满足以下条件之一时，才能变更：

① 法律或会计制度、会计准则等行政法规、规章的要求；

② 该变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。

除法律或会计制度、会计准则等行政法规、规章要求变更会计政策应当按照规定执行和披露外，企业因满足上述第二条要求变更会计政策时，必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性，并说明变更会计政策后，能够提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息的理由。对会计政策的变更，企业仍应经股东大会（或股东会）或董事会，或类似机构批准。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性，或者未重新经股东大会

(或股东会)或董事会,或类似机构批准擅自变更会计政策的,或者连续、反复地自行变更会计政策的,视为滥用会计政策,按照重大会计差错更正的方法进行处理。

上市公司的会计政策目录及变更会计政策后重新制定的会计政策目录,除应当按照信息披露的要求对外公布外,还应当报公司上市地交易所备案。未报公司上市地交易所备案的,视为滥用会计政策,按照重大会计差错更正的方法进行处理。

(3)、企业作出的会计估计及其变更的程序、备案、披露等,比照上述原则办理。

5. 企业对应收款项能否按不同方法计提坏账准备?

《企业会计制度》规定,计提坏账准备的方法由企业自行确定。坏账准备的计提方法通常有账龄分析法、余额百分比法、个别认定法等。企业无论采用何种方法,或根据情况分别采用不同的方法,都应当在制定的有关会计政策和会计估计目录中明确,不得随意变更。如需变更,应按会计政策、会计估计变更的程序和方法进行处理。

在采用账龄分析法、余额百分比法等方法的同时,能否采用个别认定法,应当视具体情况而定。如果某项应收款项的可收回性与其他各项应收款项存在明显的差别(例如,债务单位所处的特定地区等),导致该项应收款项如果按照与其他应收款项同样的方法计提坏账准备,将无法真实地反映其可收回金额的,可对该项应收款项采用个别认定法计提坏账准备。企业应根据所持应收款项的实际可收回情况,合理计提坏账准备,不得多提或少提,否则应视为滥用会计估计,按照重大会计差错更正的方法进行会计处理。

在同一会计期间内运用个别认定法的应收款项应从用其他方法计提坏账准备的应收款项中剔除。

6. 企业对与关联方之间发生的应收款项是否应计提坏账准备?

《企业会计制度》规定:除有确凿证据表明该项应收款项不能够收回或收回的可能性不大以外,与关联方之间发生的应收款项不能全额计提坏账准备。这一规定并不意味着企业对与关联方之间发生的应收款项可以不计提坏账准备。企业与关联方之间发生的应收款项与其他应收款项一样,也应当在期末时分析其可收回性,并预计可能发生的坏账损失。对预计可能发生的坏账损失,计提相应的坏账准备。企业与关联方之间发生的应收款项一般不能全额计提坏账准备,但如果确有确凿证据表明关联方(债务单位)已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等,并且不准备对应收款项进行重组或无其他收回方式的,则对预计无法收回的应收关联方的款项也可以全额计提坏账准备。

7. 企业计提坏账准备采用账龄分析法时,对于当期有变动的应收款项如何确定账龄?

采用账龄分析法计提坏账准备时,收到债务单位当期偿还的部分债务后,剩余的应收款项,不应改变其账龄,仍应按原账龄加上本期应增加的账龄确定;在存在多笔应收款项、且各笔应收款项账龄不同的情况下,收到债务单位当期偿还的部分债务,应当逐笔认定收到的是哪一笔应收款项;如果确实无法认定的,按照先发生先收回的原则确定,剩余应收款项的账龄按上述同一原则确定。

8. 因担保事项产生的预计负债应在何时确认?

根据《企业会计制度》和相关会计准则规定,企业对外提供担保可能产生的负债,如果符合有关确认条件,应当确认为预计负债。

在涉及担保诉讼但未判决的情况下,企业应向其律师或法律顾问等咨询,估计胜诉或败诉的可能性,以及败诉后可能发生的损失金额,并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性,并且损失金额能够合理估计的,应当将损失金额确认为预计负债,并计入当期营业外支出(不含诉讼费,下同);在已判决败诉,但企业正在进一步上诉,或者经上一级法院裁定暂缓执行,或者由上一级法院发回重审等,企业应当根据判决结果合理估计可能产生的损失,并确认预计负债。

担保损失实际发生时,首先,应将原该项担保预计的负债原渠道冲回,冲减预计负债,并调整期初留存收益相关项目;其次,按实际发生的损失金额,调整期初留存收益及其他相关项

目。即，实际发生的担保损失与原预计负债的差额，调整期初留存收益各项目。

9. 企业应何时确认股权转让收益？

企业转让股权收益的确认，应采用与转让其他资产相一致的原则，即，以被转让的股权的所有权上的风险和报酬实质上已经转移给购买方，并且相关的经济利益很可能流入企业为标志。在会计实务中，只有当保护相关各方权益的所有条件均能满足时，才能确认股权转让收益。这些条件包括：出售协议已获股东大会（或股东会）批准通过；与购买方已办理必要的财产交接手续；已取得购买价款的大部分（一般应超过 50%）；企业已不能再从所持的股权中获得利益和承担风险等。值得注意的是，如果有关股权转让需要经过国家有关部门批准，则股权转让收益只有在满足上述条件并且取得国家有关部门的批准文件时才能确认。

10. 企业应何时确认违约补偿收入？

企业在经营过程中应收有关方面的违约补偿收入，应在有确凿证据表明符合收入的定义，相关的经济利益很可能流入企业并能可靠计量时，才能确认为其他应收款和营业外收入。在会计实务中，违约补偿收入应在得到违约方的确认或认可，并且有足够证据表明经济利益很可能流入企业且能可靠计量时才能予以确认。在没有取得违约方的认可，也没有取得相关证据之前，不得确认为一项资产，也不得确认为当期营业外收入。

11. 企业对长期股权投资应于何时中止权益法而改按成本法核算？

答：《企业会计制度》和相关会计准则规定，企业因减少投资或被投资单位增资扩股等原因对被投资单位不再具有控制、共同控制或重大影响时，应当中止采用权益法，改按成本法核算。包括：

(1)、企业由于减少投资而对被投资单位不再具有控制、共同控制或重大影响。

(2)、被投资单位已宣告破产或依法律程序进行清理整顿。

(3)、原采用权益法核算时被投资单位的资金转移能力等并未受到限制，但其后由于各种原因而使被投资单位处于严格的各种限制性条件下经营，从而导致被投资单位向投资企业转移资金的能力受到限制。

在具体实务中，企业是否对被投资单位具有控制、共同控制或能否对被投资单位施加重大影响，应根据公司章程、合同或协议约定、被投资单位所在国家有关外汇政策等进行判断。

企业不得随意将其仍持有股权并具有重大影响、但已发生亏损的被投资单位，或将尚未满足股权转让条件（即，未满足股权转让收益确认条件）仍对被投资单位具有重大影响的股权投资，中止采用权益法核算。

12. 长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位会计政策变更或其他原因进行追溯调整的情况下，长期股权投资的账面价值是否应当调整？

长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位会计政策变更、发生重大会计差错及其他原因而调整前期留存收益的，投资企业也应按持股比例计算调整期初留存收益。如果被投资单位调整前期资本公积的，投资企业应当按持股比例计算调整前期资本公积各项目。

13. 执行《企业会计准则-固定资产》时，对未使用、不需用固定资产提取的折旧是否应追溯调整？

《企业会计准则-固定资产》规定：除已提足折旧仍继续使用的固定资产及按规定单独估价作为固定资产入账的土地外，企业应对所有固定资产计提折旧，包括企业未使用、不需用的固定资产。对未使用、不需用固定资产提取的折旧应计入当期管理费用（不含更新改造和因大修理停用的固定资产）。

企业因执行《企业会计准则-固定资产》，而对未使用、不需用固定资产由原不计提折旧改为计提折旧，此项会计政策变更应当采用追溯调整法，调整期初留存收益和其他相关项目。

如果股份有限公司在 2001 年度已对未使用、不需用固定资产以计提减值准备的方法代替折旧的，应以未计提减值准备前的未使用、不需用固定资产账面价值为基础计提折旧，并对计提折旧后的未使用、不需用固定资产的账面净值进行减值测试，经过上述调整后的未使用、不需

用固定资产账面价值与现行账面价值的差额，调整期初固定资产减值准备、期初留存收益等相关项目。2002年度对原未使用、不需用固定资产计提折旧时，以上述经调整后的账面价值为基础，并按预计的尚可使用年限重新确定折旧率和折旧额。

如果此项会计政策变更的累计影响数较小，或会计政策变更的累计影响数不能合理确定的，可以采用未来适用法。

14. 企业对因更新改造、大修理而停止使用的固定资产是否需要计提折旧？

企业对固定资产进行更新改造时，应将更新改造的固定资产账面价值转入在建工程，并在此基础上核算经更新改造后的固定资产原价。处于更新改造过程而停止使用的固定资产，因已转入在建工程，因此不计提折旧，待更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后，再按重新确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用年限计提折旧。

因进行大修理而停用的固定资产，应当照提折旧，计提的折旧应计入相关成本费用。

15. 企业以赊购方式取得的固定资产以及其他长期资产，应支付的价款应如何核算？

企业以赊购方式取得的固定资产以及其他长期资产，在增加固定资产及其他长期资产的同时，对于应支付的购买价款，应根据付款方式分别在“应付账款”、“应付票据”、“长期应付款”等科目中单独核算。

16. 企业接受国家拨入的具有专门用途的拨款，在拨款项目完成后应如何核算？

按照《企业会计制度》规定，企业收到国家拨入的具有专门用途的资金，应通过“专项应付款”科目核算。

企业接受国家拨入的具有专门用途的拨款，如专项用于技术改造、技术研究等，在为完成承担的国家专项拨款所指定的研发活动所发生的费用实际发生时，应按与企业自己生产的产品相同的方法进行归集，并在“生产成本”科目下单列项目核算。如能确定有关支出最终将形成固定资产，则应在“在建工程”科目下单列项目归集所发生的费用。待有关拨款项目完工后，对于形成固定资产并按规定留给企业的，应按实际成本，借记“固定资产”等科目，贷记“在建工程”科目，同时，借记“专项应付款”，贷记“资本公积”。对形成产品并按规定将产品留归企业的，应按实际成本，借记“库存商品”等科目，贷记“生产成本”科目，同时，借记“专项应付款”，贷记“资本公积”；对未形成资产，需核销的拨款部分，报经批准后，借记“专项应付款”科目，贷记“生产成本”、“在建工程”等科目；对形成的资产按规定应上交国家的，借记“专项应付款”科目，贷记“生产成本”、“在建工程”等科目；对按规定应上交结余的专项拨款，应在上交时，借记“专项应付款”科目，贷记“银行存款”科目。

17. 企业对于按期付息、到期偿还本金的“长期借款”和“应付债券”利息，应当如何核算，在资产负债表中如何列示？

按照《企业会计制度》规定，企业应当按期计提长期借款和应付债券的利息。企业按期计提的利息，借记“财务费用”或“在建工程”科目，贷记“长期借款”或“应付债券”科目。

企业对于按期付息、到期偿还本金的长期借款和应付债券，按期计提的利息可以在单独设置的“2155 应付利息”科目核算。企业按期计提利息时，借记“财务费用”或“在建工程”科目，贷记“应付利息”科目。

在资产负债表中，“应付利息”科目的余额在“应付股利”项目下单列项目反映。

18. 对涉及补价的非货币性交易，在考虑与该非货币性交易相关的税金的情况下，应如何确认收益？

对于涉及补价的非货币性交易，收到补价的一方由于在资产交换过程中部分资产的盈利过程已经完成，因此应确认部分收益。在确定实现部分的收益时，按照换出资产账面价值中相当于补价占换出资产公允价值的比例来确定，确认的收益计入当期营业外收入（非货币性交易收益），在考虑与非货币性交易相关的税金的情况下，其计算公式为：

应确认的收益 = 补价 - (补价 ÷ 换出资产公允价值) × 换出资产账面价值 - (补价 ÷ 换出资产公允价值) × 应交的相关税金及教育费附加 = (1 - 换出资产账面价值 ÷ 换出资产公允价值) ×

补价 - (补价 ÷ 换出资产公允价值) × 应交的相关税金及教育费附加

19. 企业在报告期内出售、购买子公司时，期末如何编制合并利润表？合并资产负债表的期初数是否需要调整？

企业在报告期内出售子公司（包括减少投资比例，以及将所持股份全部出售），期末在编制合并利润表时，应将子公司期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。

企业在报告期内购买子公司，应将购买日起至报告期末该子公司的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。

企业在报告期内出售、购买子公司，期末在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数。但是，应在会计报表附注中披露出售或购买子公司对企业报告期（日）财务状况和经营成果的影响，以及对前期相关金额的影响。

20. 企业对其他单位的承诺事项是否需要披露？

承诺，指由合同或协议的要求引起的义务，在未来的特定期间内，只要特定条件达到，即发生现金流出、其他资产的减少或负债的增加。因此，企业在正常经营过程中对其他单位作出的具有法律约束力的重要承诺事项，例如，企业为其联营企业提供债务担保，并承诺在未来期间以一定的价格从其联营企业购入或向其联营企业出售某项产品等，应在会计报表附注中予以披露，包括承诺事项的性质、承诺的对象、承诺的主要内容、承诺的时间期限、承诺的金额、相关的违约责任等。

21. 对于行业主管部门或地方财政部门制定的不同于国家统一的会计制度的会计核算办法、规定等，企业是否可以执行？

《中华人民共和国会计法》第八条规定“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定，报国务院财政部门审核批准”。因此，企业必须按照《中华人民共和国会计法》的规定，严格执行国家统一的会计制度，不得采用与国家统一的会计制度规定相悖的会计处理方法。除国务院财政部门外，任何部门制定的会计制度都是没有法定效力的，企业可以不执行。

22. 坏账准备采用备抵法核算时，对于由应收款项余额百分比法计提坏账准备改为按账龄分析法或其他方法，应作为会计政策变更还是作为会计估计变更？

在坏账准备采用备抵法核算的情况下，除由原按应收账款期末余额的千分之三至千分之五计提坏账准备改按根据实际情况由企业自行确定作为会计政策变更处理外，企业由按应收款项余额百分比法改按账龄分析法或其他合理的方法计提坏账准备，或由账龄分析法改按应收款项余额百分比法或其他合理的方法计提坏账准备的，均作为会计估计变更，采用未来适用法进行会计处理。但是，如属滥用会计估计及其变更的，应作为重大会计差错予以更正。

23. 新设立的企业是否可以直接执行《企业会计制度》？

除小企业和金融企业以外，自2003年1月1日起，新设立的企业应当按照《企业会计制度》的规定，进行会计核算并编制财务报告。

24. 已执行《企业会计制度》的企业是否应同时执行《企业会计准则——固定资产》和《企业会计准则——存货》？

已执行《企业会计制度》的企业应同时执行《企业会计准则——固定资产》和《企业会计准则——存货》。

如果《企业会计制度》的规定与《企业会计准则——固定资产》或《企业会计准则——存货》的规定不一致，企业应按照《企业会计准则——固定资产》或《企业会计准则——存货》的规定进行会计处理。

25. 企业集团是否必须编制合并会计报表？

在对外提供会计报表时，下列企业集团必须编制合并会计报表：

1. 国有资产授权经营管理的企业；

2. 股票上市的企业；
3. 需要编制合并会计报表的外贸企业；
4. 需要对外提供合并会计报表的其他企业。

除上述以外的企业集团是否编制合并会计报表由企业管理当局自行确定，如果企业管理当局为管理目的需要编制合并会计报表的，也可以编制合并会计报表。

26. 执行《企业会计制度》的企业是否必须编制分部报表？

执行《企业会计制度》的企业是否必须编制分部报表，应当根据实际情况分别确定：

如果报表使用者要求企业提供分部报表的，企业应按规定编报分部报表；除报表使用者的要求外，如果企业管理当局为管理目的需要编制分部报表的，也可以编制分部报表。

27. 企业集团中的母公司已执行《企业会计制度》，而子公司尚未执行《企业会计制度》；或部分子公司已执行《企业会计制度》，而母公司尚未执行《企业会计制度》，在编制合并会计报表时，企业集团应当如何统一会计政策？

为了便于编制合并会计报表，纳入合并会计报表范围内的母子公司，应当采用相同的会计政策。

如果企业集团母公司已经执行了《企业会计制度》，其子公司未执行《企业会计制度》，企业集团母公司在编制合并会计报表时，应当按照母公司的会计政策对子公司的个别会计报表进行调整，并按调整后的数字编制合并会计报表。

如果企业集团母公司尚未执行《企业会计制度》，而其部分子公司已执行了《企业会计制度》，企业集团母公司在编制合并会计报表时，应当按照已执行《企业会计制度》的子公司的会计政策调整母公司及其未执行《企业会计制度》的其他子公司的个别会计报表，并按照调整后的数字编制合并会计报表。

28. 企业集团的母公司在编制合并会计报表时，对财务状况恶化的子公司所计提的坏账准备或资产减值准备是否应予抵销？

企业集团的母公司在编制合并会计报表时，无论纳入合并会计报表范围的子公司的财务状况是否恶化，均应对内部交易形成的应收款项计提的坏账准备或其他资产计提的减值准备予以抵销。

29. 企业在报告期内出售、购买子公司时，期末是否需要将出售或购买的子公司纳入编制合并会计报表的范围？对企业报告期（日）财务状况和经营成果的影响和对前期相关金额的影响，应如何进行披露？

企业在报告期内出售、购买子公司，应按下列规定编制合并会计报表，并在会计报表附注中作相关披露：

1. 企业在报告期内出售、购买子公司，期末在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数。

但为了提高会计信息的可比性，应在会计报表附注中披露出售或购买子公司对企业报告期（日）财务状况和经营成果的影响，以及对前期相关金额的影响。

具体按以下情况分别进行披露：

(1) 被出售或购买的子公司在出售日或购买日，以及被出售的子公司在上年度末的资产和负债金额，包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产和流动负债、长期负债等。

(2) 被购买的子公司自购买日至报告期末止的经营成果，包括主营业务收入、主营业务利润、利润总额、所得税费用和净利润等；被出售的子公司自报告期期初至出售日止，以及上年度的经营成果，包括主营业务收入、主营业务利润、利润总额、所得税费用和净利润等。

2. 企业在报告期内出售、购买子公司，应根据《财政部关于印发〈关于执行企业会计制度和相关会计准则有关问题解答〉的通知》（财会〔2002〕18号，作为问题解答（一））的规定编制合并利润表。

即，应将被出售的子公司自报告期期初至出售日止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表；将被购买的子公司自购买日起至报告期末止的相关收入、成本、利润纳入合并利润表。

3.企业在报告期内出售、购买子公司，期末在编制合并现金流量表时，应将被出售的子公司自报告期期初至出售日止的现金流量的信息纳入合并现金流量表，并将出售子公司所收到的现金，在有关投资活动类的“收回投资所收到的现金”项目下单列“出售子公司所收到的现金”项目反映；将被购买的子公司自购买日起至报告期末止的现金流量的信息纳入合并现金流量表，并将购买子公司所支付的现金，在有关投资活动类的“投资所支付的现金”项目下单列“购买子公司所支付的现金”项目反映。

30. 企业应如何披露资产减值准备减少的信息？应按总额披露还是分项披露？

根据《企业会计制度》及相关会计准则的规定，企业应在对外提供的财务报告中披露有关资产减值准备的信息。

企业在会计报表附注中披露资产减值准备减少的信息时，应区分由于资产价值回升而产生的资产减值准备转回的金额和由于其他原因（如出售该项资产、非货币性交易、债务重组等）所转出的资产减值准备的金额两类信息。

有关资产减值准备明细表改按以下格式编报：（略）

31. 企业根据《企业会计制度》和《企业会计准则——存货》的规定，计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售或用于债务重组、非货币性交易，是否应结转对其计提的存货跌价准备？如何进行结转？

企业根据《企业会计制度》和《企业会计准则——存货》的规定，计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本的同时，应结转对其已计提的存货跌价准备，结转的存货跌价准备冲减当期的管理费用。

对于因债务重组、非货币性交易转出的存货，应同时结转已计提的存货跌价准备，但不冲减当期的管理费用，按债务重组和非货币性交易的原则进行会计处理。

如果按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

应结转的存货跌价准备金额，可按照以下公式进行计算：

因销售、债务重组、非货币性交易应结转的存货跌价准备 = 上期末该类存货所计提的存货跌价准备 ÷ 上期末该类存货的账面余额 × 因销售、债务重组、非货币性交易而转出的存货的账面余额

32. 企业根据《企业会计制度》和《企业会计准则——存货》的规定，期末对存货进行计量时，如果同一类存货，其中一部分是有合同价格约定的，另一部分则不存在合同价格，在这种情况下，企业应如何对该存货计提存货跌价准备？

企业根据《企业会计制度》和《企业会计准则——存货》的规定，期末对存货进行计量时，如果同一类存货，其中一部分是有合同价格约定的，另一部分则不存在合同价格，在这种情况下，企业应区分有合同价格约定的和没有合同价格约定的两个部分，分别确定其期末可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，从而分别确定是否需计提存货跌价准备，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

因存货价值回升而转回的存货跌价准备，按上述同一原则确定当期应转回的金额。

33. 企业以非现金资产对外投资时，长期股权投资的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，应如何进行会计处理？

企业以非现金资产对外投资，应按非货币性交易的原则确定长期股权投资的初始投资成本。

采用权益法核算时，长期股权投资的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，作为股权投资差额，分别情况进行会计处理：

初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的差额，借记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，贷记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，并按规定的期限摊销计入损益；初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益

份额的差额，借记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

企业以现金对外投资，采用权益法核算时，长期股权投资的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，也比照上述原则处理。

本规定发布之前，企业对外投资已按原规定进行会计处理的，不再做追溯调整，对其余额应继续采用原有的会计政策，直至摊销完毕为止；本规定发布之后，企业新发生的对外投资，按上述规定进行会计处理。

34. 企业执行《企业会计准则——固定资产》后，核算固定资产后续支出时应注意哪些问题？

《企业会计准则——固定资产》规定，与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使产品质量实质性提高，或者使产品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。

除此以外的后续支出，应当确认为当期费用，不再通过预提或待摊的方式核算。

企业在日常核算中应依据上述原则判断固定资产后续支出是应当资本化，还是费用化。

在具体实务中，对于固定资产发生的下列各项后续支出，通常的处理方法如下：

1. 固定资产修理费用，应当直接计入当期费用。

2. 固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。

3. 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则企业应按上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或计入当期费用。

4. 固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单独设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

5. 融资租赁方式租入的固定资产发生的固定资产后续支出，比照上述原则处理。

发生的固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应在两次装修期间、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

6. 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应单独设“1503 经营租入固定资产改良”科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

企业因执行《企业会计准则——固定资产》，对固定资产大修理费用的核算方法由原采用预提或待摊方式改为一次性计入发生当期费用的，其原为固定资产大修理发生的预提或待摊费用余额，应继续采用原有的会计政策，直至冲减或摊销完毕为止；自执行《企业会计准则——固定资产》后新发生的固定资产后续支出，再按上述原则处理。

35. 企业执行《企业会计制度》后，根据企业的实际情况对固定资产的折旧年限、预计净残值等进行调整的，应作为会计政策变更还是作为会计估计变更？

企业执行《企业会计制度》后，应根据《企业会计制度》的规定，结合本企业的具体情况，制定适合本企业的固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的折旧年限、折旧方法，作为进行固定资产核算的依据。

企业首次执行《企业会计制度》而对固定资产的折旧年限、预计净残值等所做的变更，应在首次执行的当期作为会计政策变更，采用追溯调整法进行会计处理；其后，企业再对固定资产折旧年限、预计净残值等进行的调整，应作为会计估计变更进行会计处理。

36. 企业根据税收优惠政策向税务部门申请获得退回的所得税，如果在资产负债表日以后、财务报告批准报出日之前收到，是否调整报告期的所得税费用？如果在财务报告批准报出日之后收到，是否应追溯调整以前年度的所得税费用？

企业根据税收优惠政策向税务部门申请获得退回的所得税，无论是在资产负债表日以后财务报告批准报出日之前收到，还是在财务报告批准报出日之后收到一律应在实际收到时冲减收到当期的所得税费用。

37. 企业因偷税而按规定应补交以前年度的所得税，应如何进行会计处理？由此而支付的罚款，应如何进行会计处理？

企业因偷税而按规定应补交以前年度的所得税，应视同重大会计差错，按重大会计差错的规定进行会计处理。

对于因偷税而支付的罚款，应计入支付当期的营业外支出，不得追溯调整前期损益。

38. 企业在2001年1月1日之前已发生的租赁业务，在2001年1月1日以后是否应改按《企业会计准则——租赁》的规定进行会计处理？

《企业会计准则——租赁》（财会〔2001〕7号）第39条规定：“对于本准则施行之日以前企业已经发生的租赁业务，其会计处理与本准则第24条和第25条的规定不同的，应予追溯调整，其余的不作追溯调整；对于本准则施行之日以后发生的租赁业务，则应当按照本准则的规定进行会计处理”，并在第40条规定：“本准则自2001年1月1日起施行。”

根据以上规定，企业在2001年1月1日之前已存在的经营租赁和融资租赁的会计处理，在2001年1月1日无需作追溯调整，2001年1月1日以后仍按原规定进行会计处理。

但是，在2001年1月1日之前已存在的经营租赁和融资租赁中有关逾期租金和计提坏账准备的会计处理，应予追溯调整。

对于2001年1月1日及以后发生的经营租赁和融资租赁业务，均应按照《企业会计准则——租赁》的规定进行会计处理。

39. 问：在出租人对经营租赁提供激励措施的情况下，如提供免租期、承担承租人的某些费用等，承租人和出租人应如何进行会计处理？

在某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如免租期、承担承租人的某些费用等。

在出租人提供了免租期的情况下，承租人应将租金总额在整个租赁期内，而不是在租赁期扣除免租期后的期间内，按直线法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应确认租金费用；出租人应将租金总额在整个租赁期内，而不是在租赁期扣除免租期后的期间内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应确认租金收入。

在出租人承担了承租人的某些费用的情况下，承租人应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额在租赁期内进行分摊；出租人应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额在租赁期内进行分配。

40. 在融资租入固定资产达到预定可使用状态之前摊销的未确认融资费用，应如何进行会计处理？

在融资租入固定资产达到预定可使用状态之前摊销的未确认融资费用，应计入当期财务费用，而不应计入固定资产的成本。

41. 在债权人已对重组债权计提了坏账准备的情况下，如果实际收到的现金金额大于重组债权的账面价值，对该差额，债权人应如何进行会计处理？

在债权人已对重组债权计提了坏账准备的情况下，如果实际收到的现金金额大于重组债权的账面价值，债权人应按实际收到的现金，借记“银行存款”科目。

按该项重组债权的账面余额，贷记“应收账款”或“其他应收款”科目，按其差额，借记“坏账准备”科目。

在期末，再调整对该项重组债权已计提的坏账准备。

如果企业滥用会计估计，不恰当地计提了坏账准备，应作为重大会计差错，按重大会计差错的规定进行会计处理。

42. 如何正确理解“财会〔2002〕18号”文件中“关于因担保事项产生的预计负债的确认”？

《财政部关于印发〈关于执行企业会计制度和相关会计准则有关问题解答〉的通知》（财会〔2002〕18号），对企业因担保事项产生的预计负债作了解答，为了便于理解和实务操作，对企业因担保事项产生的预计负债的确认和计量作进一步的解释：

1.根据《企业会计制度》和相关会计准则的规定，企业对外提供担保可能产生的负债，如果符合有关确认条件，应当确认为预计负债。

在担保涉及诉讼的情况下，如果企业已被判决败诉，则应当按照法院判决的应承担的损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出（不含诉讼费，下同）；如果已判决败诉，但企业正在上诉，或者经上一级法院裁定暂缓执行，或者由上一级法院发回重审等，企业应当在资产负债表日，根据已有判决结果合理估计可能产生的损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出；如果法院尚未判决，企业应向其律师或法律顾问等咨询，估计败诉的可能性，以及败诉后可能发生的损失金额，并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性，并且损失金额能够合理估计的，应当在资产负债表日将预计担保损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出。

2.企业当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，应分别情况处理：

（1）企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，合理预计了预计负债，应当将当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，直接计入当期营业外支出或营业外收入。

（2）企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，本应当能够合理估计并确认和计量因担保诉讼所产生的损失，但企业所作的估计却与当时的事实严重不符（如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失），应当视为滥用会计估计，按照重大会计差错更正的方法进行会计处理。

（3）企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，确实无法合理确认和计量因担保诉讼所产生的损失，因而未确认预计负债的，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出或营业外收入。

3.资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的担保诉讼事项，按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理。

4.企业应当按照《企业会计制度》和相关准则的规定，对因担保诉讼所产生的或有事项，在会计报表附注中进行详细的披露。

43. 外商投资企业执行《企业会计制度》，是否按工资总额的14%计提职工福利费？

按照《财政部关于印发〈外商投资企业执行《企业会计制度》有关问题的规定〉的通知》（财会〔2001〕62号）规定，外商投资企业应设置“应付福利费”科目，核算从原“应付工资”科目转入的属于应付中方职工的退休养老等项基金、保险福利费和国家的各项补贴、原职工奖励及福利基金余额，以及外商投资企业按规定从税后利润中提取的职工奖励及福利基金及其使用，并应当设置“从费用中提取的福利费”和“从税后利润中提取的职工奖励及福利”两个明细科目。

根据《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业为其雇员提存医疗保险等三项基金以外的职工集体福利类费用税务处理问题的通知》（国税函〔1999〕709号）的规定，外商投资企业除为雇员提存医疗保险等三项基金和按照现行财务会计制度规定计提职工教育经费和工会经费外，不得在税前预提其他职工福利类费用。

因此，外商投资企业执行《企业会计制度》后，也不再按工资总额的14%从费用中计提福利费。

企业当年发生的福利费在当期损益中据实列支。

如果实际发生的福利费超过按税法规定允许在税前扣除的金额，在纳税时按税法规定进行调整。

“应付福利费——从税后利润中提取的职工奖励及福利”科目的余额及以后年度从税后利润中提取的职工奖励及福利基金，应按法律规定的用途进行使用。

44. 企业对外捐款资产在计算所得税时应如何进行会计处理及进行纳税调整？

按照会计制度及相关准则规定，企业将自产、委托加工的产成品和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠，应将捐赠资产的账面价值及应缴纳的流转税等相关税费，作为营业外支出处理；按照税法规定，企业将自产、委托加工的产成品和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠，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，即税法规定企业对外捐赠资产应视同销售计算交纳流转税及所得税。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。

(一) 企业对外捐赠资产的会计处理

企业在将自产、委托加工的产成品和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠时，应按捐出资产的账面价值及涉及的应交增值税、消费税等相关税费（不含所得税，下同），借记“营业外支出”科目，按捐出资产的账面价值余额，贷记“原材料”、“库存商品”、“无形资产”等科目，按捐出资产涉及的应交增值税、消费税等相关税费，贷记“应交税金”等科目。涉及捐出固定资产的，应首先通过“固定资产清理”科目，对捐出固定资产的账面价值、发生的清理费用及应缴纳的相关税费等进行核算，再将“固定资产清理”科目的余额转入“营业外支出”科目。

企业对捐出资产已计提了减值准备的，在捐出资产时，应同时结转已计提的资产减值准备。

(二) 纳税调整及相关所得税的会计处理

1、纳税调整金额的计算

因会计制度及相关准则与税法规定就捐赠资产应记入损益的金额不同而产生的差异为永久性差异，无论是按应付税款法还是按纳税影响会计法核算所得税的企业，均应按照当期应交的所得税确认为当期的所得税费用。企业在计算捐赠当期的应纳税所得额时，应在按照会计制度及相关准则计算的利润总额的基础上，加上按以下公式计算的因捐赠事项产生的纳税调整金额：

因捐赠事项产生的纳税调整金额={按税法规定认定的捐出资产的公允价值-[按税法规定确定的捐出资产的成本（或原价）-按税法规定已计提的累计折旧（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

企业在按照会计制度及相关准则计算的利润总额的基础上加上按照上述公式计算的纳税调整金额，即为当期应纳税所得额。

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业应按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，确认为当期所得税费用及当期应交所得税，借记“所得税”科目，贷记“应缴税金-应交所得税”科目。

45. 企业接受捐赠资产应如何进行会计处理及进行纳税调整？

按照会计制度及相关准则规定，企业接受捐赠取得的资产，应按会计制度及相关准则的规定确定其入账价值。同时，企业按税法确定的接受捐赠资产的入账价值在扣除应缴纳的所得税后，计入资本公积，即对接受捐赠的资产，不确认收入，不计入企业接受捐赠当期的利润总额；按照税法规定，企业接受捐赠的资产，应将按税法规定确定的入账价值确认为捐赠收入，并入当期应纳税所得额，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较大，并入一个纳税年度缴纳确有困难的，经主管税务机关审核确认。可以在不超过5年的期间内均匀计

入各年度应纳税所得额。

上述“接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值”是指根据有关凭证等确定的、应计入应纳税所得额的接受捐赠非货币性资产的价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额，不含按会计制度及相关准则规定应计入受赠资产成本的由受赠企业另外支付或应付的相关税费；如接受捐赠的资产为货币性资产，则指实际收到的金额。“接受捐赠资产按会计制度及相关准则规定确定入账价值”是指按会计制度及相关准则规定计入受赠资产成本的金额，包括接受捐赠非货币性的价值（不含可抵扣的增值税进项税额）和因接受捐赠资产另外支付的构成受赠资产成本的相关税费；如接受捐赠的资产为货币性资产，则指实际收到的金额。这里的货币性资产指现金、银行存款及其他货币资金，除货币性资产以外的资产为非货币性资产。

（一）企业接受捐赠资产的会计处理

企业接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值，应通过“贷转资产价值”科目核算。企业应在“贷转资产价值”科目下设置“接受捐赠货币性资产价值”和“接受捐赠非货币性资产价值”两个明细科目。

企业取得的货币性资产捐赠，应按实际取得的金额，借记“现金”或“银行存款”等科目，贷记“贷转资产价值-接受捐赠货币性资产价值”科目；企业取得的非货币性资产捐赠，应按会计制度及相关准则规定确定入账价值，借记“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”等科目，一般纳税人如涉及可抵扣的增值税进项税额的，按可抵扣的增值税进行税额，借记“应交税金-应交增值税（进项税额）”科目，按接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值，贷记“贷转资产价值-接受捐赠非货币性资产价值”科目，按企业因接受捐赠资产支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。

（二）纳税调整及相关所得税的会计处理

1、纳税调整金额的计算

企业应在当期利润总额的基础上，加上因接受捐赠资产产生的应计入当期应纳税所得额的接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值或是经主管税务机关审核确认当起应计入应纳税所得额的贷转捐赠非货币性资产价值部分，计算出当期应纳税所得额。

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在计算当期应交所得税和所得税费用时，应按以下规定进行会计处理

（1）如果接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值全部计入当期应纳税所得额的，企业应按已计入“待转资产价值”科目的账面余额，借记“贷转资产价值-接受捐赠货币性资产价值（或贷转资产价值-接受捐赠非货币性资产价值）”科目，按接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值与现行所得税税率计算的应交所得税，或接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值在抵减当期亏损后（包括企业以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损，下同）的余额与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金-应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积-其它资本公积（或接受捐赠非现金资产准备）”科目。

执行本问题解答后，取消“资本公积”科目的“接受现金捐赠”明细科目，并将“资本公积-接受现金捐赠”明细科目的余额全部转入“其它资本公积”明细科目。

（2）如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大，经批准可以在不超过5年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额的，各期计算应纳税所得额时，企业应按经主管税务机关审核确认当期应计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值部分，借记“待转资产价值”科目，按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值与现行所得税税率计算的应交所得税，或按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值在抵减当期亏损后的余额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，贷记“应交税金-应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积-接受捐赠非现金资产准备”科目。

46. 企业发生的销售退回涉及的所得税应如何进行会计处理和纳税调整？

按照会计制度及相关准则规定，企业销售商品发生的销售退回，其相关的收入、成本等一

般应直接冲减退回当期的销售成本和销售收入。属于资产负债表日后事项涉及的报告年度所属期间的销售退回，应当作为资产负债表日后调整事项，调整报告年度相关的收入、成本等；按照税法规定，企业发生的销售退回，只要购货方提供退货的适当证明，可冲减退货当期的销售收入。企业年终申报纳税汇算清缴前发生的属于资产负债表日后事项的销售退回，所涉及的应纳税所得额的调整，应作为报告年度的纳税调整。企业年度申报纳税汇算清缴后发生的属于资产负债表日后事项的销售退回所涉及的应纳税所得额的调整，应作为本年度的纳税调整。除属于资产负债表日后事项的销售退回，可能因发生于报告年度申报纳税汇算清缴后，相应产生会计与税法对销售退回相关的收入、成本等确认时间不同以外，对于其他的销售退回，会计制度及相关准则的规定与税法规定是一致的。

上述“报告年度”是指上年度。例如，某上市公司 2002 年度的财务报告经董事会批准于 2003 年 3 月 25 日报出，则这里的报告年度为 2002 年度，下同；上述“本年度”是指报告年度的下一个年度，如本例中是指 2003 年度。

因资产负债表日后销售退回可能涉及报告年度申报纳税汇算清缴前或申报纳税汇算清缴后，企业对资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的销售退回，其所涉及的会计处理及对所得税的影响应分别以下情况处理：

(一) 资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前，则应按资产负债表日后有关调整事项的会计处理方法，调整报告年度会计报表相关的收入、成本等，并相应调整报告年度的应纳税所得额，以及报告年度应交的所得税。

企业应按应冲减的收入，借记“以前年度损益调整（调整主营业务收入或其他业务收入）”科目，按可冲回的增值税销项税额，借记“应交税金-应交增值税（销项税额）”科目，按应退回或已退回的价款，贷记“应付账款”或“银行存款”等科目；按退回商品的成本，借记“库存商品”等科目，贷记“以前年度损益调整（调整主营业务成本或其他业务支出）”科目；按应调整的消费税等其他相关税费，借记“应交税金”等科目，贷记“以前年度损益调整（调整相关的税金及附加）”科目；如涉及调整应交所得税和所得税费用的，还应借记“应交税金-应交所得税”科目，贷记“以前年度损益调整（调整所得税费用）”科目。经上述调整后，将“以前年度损益调整”科目的余额转入“利润分配-未分配利润”科目，借记“利润分配-未分配利润”科目，贷记“以前年度损益调整”科目。

(二) 资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后，但在报告年度财务报告批准报出日之前，按照会计制度及相关准则的规定，虽然销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后，但由于报告年度财务报告尚未批准报出，仍然属于资产负债表日后事项，其销售退回仍作为资产负债表日后调整事项进行帐务处理，并调整报告年度会计报表相关的收入、成本等；按照税法规定在此期间的销售退回所涉及的应交所得税的调整应作为本年度的纳税调整事项。

1、对于报告年度所得税费用的计量应当依据企业采用的所得税会计处理方法分别确定

(1) 企业采用应付税款法核算所得税的，对于报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的属于报告年度销售退回的所得税影响，不调整报告年度的所得税费用和应交所得税。

(2) 企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应按照可调整本年度应纳税所得额，属于报告年度的销售退回对报告年度利润总额的影响数与现行所得税税率计算的金额，借记“递延税款”科目，贷记“以前年度损益调整（调整所得税费用）”科目。即，报告年度所得税汇算清缴以后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的属于报告年度销售退回的所得税影响，应相应调整报告年度会计报表的所得税费用。

2、所得税汇算清缴以后发生的属于资产负债表日后事项的销售退回对本年度所得税费用计量的影响，应视所采用的所得税会计处理方法分别确定：

(1) 企业采用应付税款法核算所得税的，在计算本年度应纳税所得额时，应按本年度实

现的利润总额，减去报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的销售退回影响的报告年度利润总额的金额，作为本年度应纳税所得额，并按本年度应交的所得税，确认本年度所得税费用。

(2) 企业采用纳税影响会计法核算所得税的，在计算本年度应纳税所得额和应交所得税时，应同时转回因报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的属于报告年度的销售退回相应确认的递延税款金额。企业应按本年度实现的利润总额，减去报告年度所得税汇算清缴后至报告年度财务报告批准报出日之间发生的销售退回影响的报告年度利润总额的金额，作为本年度应纳税所得额，并按应纳税所得额和现行所得税税率计算的应交所得税，确认为本年度应交的所得税。企业应按本年度应交所得税加上本年度转回的报告年度销售退回已确认的递延税款借方金额，确认为当期所得税费用，同时转回有关的递延税款。

例如，某股份有限公司 2002 年度的财务报告于 2003 年 4 月 20 日经董事会批准对外报出，2002 年度的所得税汇算清缴于 2003 年 2 月 15 日完成。2003 年 4 月 5 日发生 2002 年度销售的商品退回，因该公司 2002 年度所得税汇算清缴已经结束，按照税法规定该部分销售退回应减少的应纳税所得额在 2003 年度所得税汇算清缴时与 2003 年度的其他纳税所得额一并计算，但在对外提供 2002 年度财务报告时，按会计制度及相关准则的规定，该部分销售退回应当调整 2002 年度会计报表相关的收入、成本、利润等。

47. 企业提取和转回的各项资产减值准备应如何进行纳税调整？

企业在正常经营过程中，涉及的各项资产的减值准备应按以下规定进行的纳税调整：

(一) 提取减值准备当期的处理

按照会计制度及相关准则的规定，企业应当定期或者少于每年年度终了，对各项资产进行全面检查，并根据谨慎性原则的要求，合理地预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。包括：坏账准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备和委托贷款减值准备等，提取的各项资产减值准备计入当期损益，在计算当期利润总额时扣除；按照税法规定，企业所得税前允许扣除的项目，原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则，除国家税收规定外，企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金（包括资产准备、风险准备等）不得在企业所得税前扣除。

1、纳税调整金额的计算

因会计制度及相关准则规定应计提各项资产减值准备的期间与税法规定允许在计算应纳税所得额时扣除的各项资产损失的期间不同而产生的差异，作为可抵减时间性差异。在计算当期应纳税所得额时，企业应在按照会计制度及相关准则规定计算的当期利润总额的基础上，加上按照税法规定不允许从当期应纳税所得额中扣除但按会计制度及相关准则规定计入计提当期损益的各项资产减值准备金额，调整为当期应纳税所得额。

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业应按照当期应纳税所得额和现行所得税税率计算的金额确认为当期应交的所得税。在确认当期的所得税费用时，应当是企业采用的所得税会计处理方法分别确定：

(1) 企业采用应付税款核算所得税的，应按照当期应交的所得税确认为当期的所得税费用，借记“所得税”科目，贷记“应交所得税-应交税金”科目。

(2) 企业采用纳税影响会计法核算所得税的，按会计制度及相关准则要求计提的各项资产减值准备不允许在计算应纳税所得额时扣除的部分，应作为可抵减时间性差异，并确认为递延税款的借方。企业应按当起因计提各项资产减值准备产生的可抵减时间性差异和现行所得税税率计算的金额，借记“递延税款”科目，按当期应交所得税与确认的递延税款借方金额的差额，借记“所得税”科目，按当期应交的所得税，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

(二) 计提减值准备后资产的折旧或摊销额差异的处理

按照会计制度及相关准则的规定，固定资产、无形资产计提减值准备后，应当按照计提减

值准备后的账面价值及尚可使用寿命或尚可使用年限（含预计净残值等的变更，下同）重新计算确定折旧率、折旧额或摊销额；按照税法规定，企业已提取减值准备的固定资产、无形资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得额，可按提取减值准备前的账面价值确定可扣除的折旧额或摊销额。

1、纳税调整金额的计算

因固定资产、无形资产计提减值准备后重新确定的折旧额或摊销额影响当期利润总额的金额，与可在应纳税所得额中抵扣的折旧额或摊销额的差额，应当从企业的利润总额中减去或加上后，计算出企业当起因纳税所得额。

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业应按当期应纳税所得额和现行所得税税率计算的金额确认为当期应交的所得税。企业在确认当期的所得税费用时，应视所采用的所得税会计处理方法分别确定：

(1) 企业采用应付税款法核算所得税的，应按照当期应交的所得税认为当期的所得税费用，借记“所得税”科目，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

(2) 企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应按当期应交所得税加上或减去因计提各项资产减值准备后计入当期利润总额的折旧额或摊销额，与按税法规定在计算应纳税所得额时可以抵扣的折旧额或摊销额的差异的所得税影响金额，借记“所得税”科目，按计提各项资产减值准备后计入当期利润总额的折旧额或摊销额与按税法规定在计算应纳税所得额时可以抵扣的折旧额或摊销额的差异的所得税影响金额，贷记“递延税款”科目，按当期应交的所得税，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

(三) 已计提减值准备的资产价值恢复的处理

如果已计提减值准备的各项资产价值得以恢复，因资产价值恢复而转回的各项资产减值准备，按照会计制度及相关准则的规定应计入当期损益，并增加企业的利润总额；按照税法规定，企业已提取减值、跌价或坏帐准备的资产，如果在纳税申报时已调增应纳税所得额，因价值恢复而转回的减值准备应允许企业进行纳税调整，即原计提减值准备时已调增应纳税所得额的部分，在价值恢复时，因价值恢复而增加当期利润总额的金额，不计入恢复当期的应纳税所得额。

1、纳税调整金额的计算

对于已计提减值准备的各项资产因价值恢复产生的纳税调整金额为价值恢复当期按照会计制度及相关准则规定计入损益的金额。

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在确认当期所得税费用时，应视所采用的所得税会计处理方法分别确定：

(1) 企业采用应付税款法核算所得税的，应按照当期实现的利润总额减去因资产价值恢复而转回计入损益的各项资产减值准备后计算的当期应纳税所得额，与现行所得税税率计算的应交所得税，确认当期的所得税费用和应交所得税，借记“所得税”科目，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

(2) 企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应按当期应交所得税和当期转回的各项资产减值准备的所得税影响金额合计数，借记“所得税”科目，按照当期实现的利润总额减去转回计入损益的各项资产减值准备金额确定的当期应纳税所得额及现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金-应交所得税”科目，按当期转回的各项资产减值准备的所得税影响金额，贷记“递延税款”。

因资产减值准备转回而调整固定资产、无形资产账面价值，按会计制度规定按尚可使用寿命或尚可使用年限重新确定的折旧额和摊销额，与按照税法规定提取减值准备前的账面价值确定的折旧额和摊销额之间的差额，其纳税调整及相关会计处理应比照上述有关提取减值准备后的资产折旧、摊销的方法处理。

(四) 处置已计提减值准备的资产的处理

企业处置已计提减值准备的各项资产，按照会计制度及相关准则规定确定的处置损益计入当期损益，其计算公式如下：

处置资产计入利润总额的金额=处置收入-[按会计规定确定的资产成本（或原价）-按会计规定计提的累计折旧（或累计摊销额）-处置资产已计提的减值准备余额]-处置过程中发生的按会计规定计入损益的相关税费（不含所得税）

按照税法规定，企业已提取减值、跌价或坏帐准备的资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得额，转让处置有关资产而转回的减值准备允许企业进行纳税调整，即转回的准备部分不计入应纳税所得额，其计算公式如下：

处置资产计入利润总额的金额=处置收入-[按会计规定确定的资产成本（或原价）-按税法规定计提的累计折旧（或累计摊销额）]-处置过程中发生的按会计规定计入损益的相关税费（不含所得税）

1、纳税调整金额的计算

因上述按会计制度及相关准则规定计算的在处置已计提减值准备的各项资产时计入利润总额的损益，与按税法规定计算的应计入应纳税所得额之间的差额应按以下公式计算：

因处置已计提减值准备的各项资产产生的纳税调整金额=处置资产计入应纳税所得额的金额-处置资产计入利润总额的金额

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在确认当期所得税费用时，应视所采用的所得税会计处理方法分别确定：

（1）企业采用应付税款法核算所得税的，应载按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的因处置已计提减值准备的各项资产产生的纳税调整金额，如处置的为固定资产或无形资产，还应加上（或减去）处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额等的差额，计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税，借记“所得税”

科目，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

（2）企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应在按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的纳税调整金额，如处置的为固定资产或无形资产，还应加上（或减去）处置当期按会计制度及相关准则规定确定的折旧额或摊销额等影响当期利润总额的金额与按税法规定确定的折旧额或摊销额的差额，计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算出当期应交所得税。按当期应交所得税加上（或减去）因处置有关资产而转回的递延税款，借记“所得税”科目，按当期因处置有关资产而转回的递延税款金额，贷记或借记“递延税款”科目，按当期应交的所得税，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

因处置已计提减值准备的各项资产而转回的资产减值准备，按照税法规定可以纳税调整的部分，以及按会计制度及相关准则规定计提的折旧或摊销额等与按税法规定在计算应纳税所得额时允许扣除的折旧额或摊销额等的差额，其所得税费用的确认及相关的纳税调整应比照上述转回各项资产减值准备、因计提资产减值准备产生的折旧额或摊销额等的所得税影响的相关规定进行处理。

（五）属于资产负债表日后事项的资产减值准备的处理

企业在年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的涉及资产减值准备的调整事项，如发生与报告年度所得税汇算清缴之前，应按上述规定调整报告年度的应交所得税；如发生于报告年度所得税汇算清缴之后，应将于资产减值准备有关的事项产生的纳税调整金额，作为本年度的纳税调整事项，相应调整本年度应交所得税，相关的会计处理按照会计制度及相关准则有关资产负债表日后事项的规定办理。

48. 对于发生永久性或实质性损害的资产应如何进行会计处理及进行纳税调整？

企业对于发生永久性或实质性损害的资产，应按以下规定进行会计处理和纳税调整：

按照《企业会计制度》第五十四条第二款、第五十九条、第六十条规定，企业如判断某项资产发生永久性或实质性损害，应当将其账面价值直接计入当期损益（含按其账面价值计提的减值准备计入当期损益）；按照税法规定，企业的各项资产当有确凿证据表明已发生永久性或实质性损害时，扣除变价收入、可收回金额及责任和保险赔偿后，应确认为财产损失。对于发生永久性或实质性损害的资产，快及处理与税收规定就变价收入、责任和保险赔偿的核算是一致的，其主要差别在于因会计制度及相关准则与税法规定不同而产生的发生永久性或实质性损害资产账面价值、折旧额或摊销额的差异（含因发生永久性或实质性损害的资产由于以前期间计提减值准备及因此而产生的折旧或摊销额的差异），以及会计制度和相关准则与税法规定就此项损失计入利润总额和应纳税所得额的时间不同，导致在发生永久性或实质性损害的当期计入利润总额和应纳税所得额的金额不同。

（一）纳税调整金额的计算

经税务机关确认可从应纳税所得额中扣除的永久性或实质性损害的资产损害，与按照会计制度及相关准则规定确认应计入当期损益的永久性或实质性损害的资产价值的差额应进行纳税调整。其纳税调整金额应按以下公式计算：

因永久性或实质性损失资产产生的纳税调整金额=发生永久性或实质性损失的资产变价净收入+责任和保险赔偿-[按税法规定确定的资产成本（或原价）-按税法规定计提的累计折旧（或累计摊销额）]+按会计规定计入当期损益的永久性或实质性损失的资产价值

（二）计算当期应交所得税及确认当期所得税费用有关的会计处理

企业在确认当期所得税费用时，应视所采用的所得税会计处理方法分别确定：

1、企业采用应付税款法核算所得税的，应在当期利润总额的基础上加上按上述公式计算的纳税调整金额计算当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税，借记“所得税”科目，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

2、企业采用纳税影响会计核算所得税的，应在当期利润总额的基础上加上按上述公式计算的纳税调整金额计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算当期应交的所得。企业应当按照当期应交所得税加上或减去因资产发生永久性或实质性损害而应转回的相关递延税款的借方或贷方金额，借记“所得税”科目，按照应纳所得税与现行所得税税率计算的当期应交所得税金额，贷记“应交税金-应交所得税”科目，按照当期转回的时间性差异的所得税影响金额，贷记或借记“递延税款”科目。

49. 企业为减资等目的回购本公司股票，如何进行会计处理及纳税调整？

按照《企业会计制度》规定，企业为减资等目的，在公开市场上回购本公司股票，属于所有者权益变化，回购价格与所对应股本之间的差额不计入损益；税法规定，企业为减资等目的回购本公司股票，贵购价格与发行价格之间的差额，属于企业权益的增减变化，不属于资产转让损益，不得从应纳税所得额中扣除，也不计入应纳税所得额。对企业为减资等目的回购本公司股票，会计处理与税法规定一致，无须进行纳税调整。

公司回购本公司股票相关的会计处理为：企业应按回购股份的面值，借记“股本”科目，按股票发行时原记入资本公积的溢价部分，借记“资本公积-股本溢价”科目，回购价格超过上述“股本”及“资本公积-股本溢价”科目的部分，应依次借记“盈余公积”、“利润分配-为分配利润”等科目，按实际支付的购买价款，贷记“银行存款”等科目；如回购价格低于回购股份所对应的股本，则应按回购股份的面值，借记“股本”科目，按实际回购价格，贷记“银行存款”科目，贷记“资本公积-其他资本公积”等科目。

50. 企业发给停止实物分房以前参加工作为享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金，如何进行会计处理及纳税调整？

企业发给停止实物分房以前参加工作为享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金的会计处理应按《财政部关于印发〈企业住房制度改革中有关会计处理问题的规定〉的通知》（财会[2001]5号）执行。按照该规定，企业发给停止实物分房以前参加工作为享受福利分

房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金不影响发放当期损益，在计算利润总额时，不予扣除。按照税法规定，企业发给停止实物分房以前参加工作作为享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金，省级人民政府为规定标准的，由省一级国税局、地税局参照其他省份及有关部门标准协商确定。即，企业发给停止实物分房以前参加工作作为享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金，符合国家规定标准的部分可在计算应纳税所得额时扣除。另外，按照国税发[2001]39号文件的规定，企业按省级人民政府规定发给停止实物分房以前参加工作作为享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金，经税务机关审核可在不少于3年的期间内均匀扣除。

(一) 对于发放给无房老职工的一次性住房补贴按税法规定允许在发放当期按国家规定的标准自应纳税所得额中扣除的，在计算应纳税所得额中，应在按照会计制度及相关准则规定计算的利润总额的基础上扣除按国家规定的标准发放的一次性住房补贴后确定的应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，确认当期所得税费用。

(二) 对于发放给无房老职工的一次性住房补贴金额较大，经税务机关审核可在不少于3年的期间内均匀扣除的，每个会计期末，应在按照会计制度及相关准则确定的当期利润总额的基础上，减去按国家规定发放的一次性住房补贴中按税法规定可在当期扣除的金额作为当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，确认为当期所得税费用。

51. 企业对按权益法核算的长期股权投资所产生的股权投资差额及处置长期股权投资损益应如何进行会计处理即纳税调整？

企业对按权益法核算的长期股权投资应按以下规定进行会计处理及纳税调整：

(一) 会计制度及相关准则规定与税法规定与税法规定的差异

对长期股权投资的处理，会计制度及相关准则规定与税法规定的主要差异在于：

1、企业以非货币性交易取得的长期股权投资，按会计制度及相关准则规定与税法规定确定的初始投资成本不同。按照会计制度及相关准则规定，以非货币性交易取得的长期股权投资，应以换出资产的账面价值及应交纳的相关税费作为取得的长期股权投资的初始投资成本。按照税法规定，企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。

2、对于按权益法核算的长期股权投资产生的股权投资差额的处理方法不同。企业对取得的长期股权投资按权益法核算时，按照会计制度及相关准则规定，对于长期股权投资的初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，应作为股权投资差额处理，并按一定的期间摊销计入损益。对于长期股权投资的初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额，在调整长期股权投资成本的同时，作为资本公积处理，不计入损益；按照税法规定，企业未取得另一企业的的股权支付的全部代价，属股权投资支出，不得计入投资企业的当期费用，不论长期股权投资支出大于或小于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，均不得通过折旧或摊销方式分期计入投资企业的费用或收益。即，税法规定不确认任何由于长期股权投资的公允价值与按持股比例计算的占被投资单位所有者权益份额不同而产生的股权投资差额。按权益法核算的长期股权投资，其投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，也不计入应纳税所得额。

对于被投资企业由于接收捐赠等原因而引起的资本公积的增减变动，按照会计制度及相关准则规定，投资企业按持股比例计算的份额，相应增加本企业的资本公积，不确认损益。按照税法规定，对于被投资企业资本公积的增减变动，不增加投资企业的应纳税所得额。因此，对于被投资企业资本公积的增减变动，会计处理与税收规定不存在差异。对于企业在处置长期股权投资时，按税法规定确定的长期股权投资的成本与按会计制度及相关准则确定的处置时长期股权投资的账面价值的差异，应按本问题解答中有关处置长期股权投资有关的纳税调整规定执

行。

(二) 纳税调整金额的计算

1、股权投资差额摊销产生的纳税调整金额

对于按权益法核算的长期股权投资按照会计制度及相关准则规定产生的股权投资差额的借方余额，分期摊销抵减投资收益与税法规定在计算应纳税所得额时不允许扣除的差异，应作为时间性差异，企业应视所采用的所得税会计处理方法分别确定。

企业持有的长期股权投资，在股权投资差额的借方余额按照会计制度及相关准则摊销期间，应在按照会计制度及相关准则规定计算的利润总额的基础上加上当期按照会计制度及相关准则规定对股权投资差额借方余额摊销时计入投资收益的金额，作为当期应纳税所得额，即纳税调整金额为当期按照会计制度及相关准则规定计入损益的股权投资差额的摊销金额。

2、处置长期股权投资时的纳税调整金额

企业在处置长期股权投资当期，应按以下规定确定纳税调整金额：

按税法规定应计入当期应纳税所得额的处置损益=长期股权投资处置净收入-按税法规定确定的被处置长期股权投资的账面余额

按照会计制度及相关准则规定计入当期损益的处置损益=长期股权投资处置净收入-按会计制度及相关准则规定确定的被处置长期股权投资的账面余额

纳税调整金额=按税法规定应计入当期应纳税所得额的处置损益-按会计制度及其相关准则规定计入当期损益的处置损益

(三) 计算当期应交所得税及确认当期所得税费用有关的会计处理

1、持有长期股权投资期间计算应交所得税和所得税费用的会计处理

企业在持有按权益法核算的长期股权投资期间，对于股权投资差额借方余额按会计制度及相关准则进行的摊销，应视所采用的所得税会计处理方法分别确定：

(1) 企业采用应付税款法核算所得税的，应按上述规定在按会计制度及相关准则规定计算的利润总额的基础上加上当期股权投资差额借方余额的摊销金额，计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额，借记“所得税”科目，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

(2) 企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应按当期应交所得税与当期股权投资差额摊销的所得税影响金额之差作为当期的所得税费用，借记“所得税”科目，按当期股权投资差额借方余额摊销的所得税影响，借记“递延税款”科目，按会计制度及相关准则规定计算的利润总额加上当期股权投资差额借方余额的摊销金额计算的当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

2、处置长期股权投资当期计算当期应交所得税和所得税费用的会计处理

企业在处置所持有的长期股权投资当期，应视所采用的所得税会计处理方法的不同，分别确定：

(1) 企业采用应付税款法核算所得税的，应按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的因处置长期股权投资产生的纳税调整金额，计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税，借记“所得税”科目，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

(2) 企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应在按会计制度及相关准则确定的利润总额的基础上加上按上述规定计算的因处置长期股权投资产生的纳税调整金额，计算出当期应纳税所得额，并按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的当期应交所得税。按当期应交所得税加上或减去当期转回的时间性差异的所得税影响金额，借记“所得税”科目，按当期转回的时间性差异的所得税影响金额，贷记或借记“递延税款”科目，按当期应交的所得税，贷记“应交税金-应交所得税”科目。

52. 其他有关问题

1、本规定适用于执行《企业会计制度》及相关准则的企业所涉及上述交易或事项的会计处理及相关纳税调整；对于未执行《企业会计制度》及相关准则的企业，在涉及本问题解答中相关事项的会计处理及纳税调整时，应比照本问题解答的规定办理。

企业对涉及到本问题解答中的有关交易或事项，应按《企业会计制度》及相关准则和本问题解答中规定的原则确认所得税费用和应交所得税金额。如果报告年度的所得税汇算清缴发生于报告年度财务报告批准报出日之前，对于所得税汇算清缴时涉及的需调整报告年度所得税费用的，应通过“以前年度损益调整”科目进行会计核算并调整报告年度会计报表相关项目；如果报告年度所得税汇算清缴发生于报告年度财务报告批准报出日之后，对于所得税汇算清缴时涉及的需调整报告年度所得税费用的，应通过“以前年度损益调整”科目进行核算并相应调整本年度会计报表相关项目的年初数。

2、企业采用纳税影响会计法核算所得税的，在产生可抵减时间性差异并需确认递延税款借方金额时，应当遵循谨慎性原则，合理预计在可抵减时间性差异转回期间内（一般为3年）是否有足够的应纳税所得额予以抵减。如果在转回可抵减时间性差异的期间内有足够的应纳税所得额予以抵减的，则可确认递延税款借方金额，否则，应于产生可抵减时间性差异的当期确认为当期所得税费用。

3、在本问题解答发布并实施之后，现行会计制度及相关准则中对相关问题的规定与本问题解答不一致的，按本问题解答的规定执行。（编者注：该点摘自财政部、国家税务总局关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（三）》的通知（财会[2003]29号））

53. 股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金等发行费用，减去发行股票冻结期间产生的利息收入后的余额，在股票发行没有溢价或溢价金额不足以支付上述余额的情况下，能否作为长期待摊费用分期摊销？

答：股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金等发行费用，减去发行股票冻结期间产生的利息收入后的余额，如股票溢价发行的，从发行股票的溢价中抵扣；股票发行没有溢价或溢价金额不足以支付发行费用的部分，应将不足支付的发行费用直接计入当期财务费用，不作为长期待摊费用处理。

股份有限公司在本问题解答发布以前发生的已计入长期待摊费用尚未摊销完毕的股票发行费用，可继续采用原有的会计政策，直至摊销完毕为止；自本问题解答发布以后新发生的股票发行费用，再按本问题解答的规定进行处理。

54. 长期股权投资采用权益法核算的，初次投资时产生的股权投资差额分别借方或贷方进行摊销或者计入资本公积的，因追加投资产生新的股权投资差额（包括借方或贷方差额，以下简称股权投资借方差额、股权投资贷方差额），应如何进行会计处理？

企业应按以下情况分别处理：

（一）初次投资时为股权投资借方差额，追加投资时也为股权投资借方差额的，应根据初次投资、追加投资产生的股权投资借方差额，分别按规定的摊销年限摊销。如果追加投资时形成的股权投资借方差额金额较小，可并入原股权投资借方差额按剩余年限一并摊销。

（二）初次投资时为股权投资借方差额，追加投资时为股权投资贷方差额的，追加投资时产生的股权投资贷方差额超过尚未摊销完毕的股权投资借方差额的部分，计入资本公积（股权投资准备）。企业应按追加投资时产生的股权投资贷方差额的金额，借记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，按照尚未摊销完毕的该项股权投资借方差额的余额，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，按其差额，贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

如果追加投资时产生的股权投资贷方差额小于或等于初次投资时产生的尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，以追加投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，未冲减完毕的部分按规定年限继续摊销。企业应按追加投资时产生的股

股权投资贷方差额的金额，借记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目。

（三）初次投资时为股权投资贷方差额，追加投资时为股权投资借方差额

1.初次投资发生在“财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（二）》的通知”（财会[2003]10号文件，以下简称“财会[2003]10号文件”）发布之后，且产生为股权投资贷方差额已计入资本公积的，追加投资时为股权投资借方差额的，以初次投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减追加投资时产生的股权投资借方差额，不足冲减的借方差额部分，再按规定的年限分期摊销。如果追加投资时产生的股权投资借方差额大于初次投资时产生的股权投资贷方差额，企业应按初次投资时产生的股权投资贷方差额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，按追加投资时产生的股权投资借方差额的金额，贷记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目，按其差额，借记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目。

如果追加投资时产生的股权投资借方差额小于或等于初始投资时产生的股权投资贷方差额，应按追加投资时产生的股权投资借方差额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，贷记“长期股权投资——××单位（投资成本）”科目。

2.初次投资发生在财政部财会[2003]10号文件发布之前，且产生的股权投资贷方差额已计入“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目并按规定的期限摊销计入损益的，追加投资时产生的股权投资借方差额，应与“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”的贷方余额进行抵销，抵销后的差额按规定期限摊销。

本问题解答发布之前未按上述原则进行会计处理的，不再进行追溯调整；自本问题解答发布之后发生的长期股权投资及追加投资的情况，再按上述原则进行会计处理。

55. 企业长期股权投资采用权益法核算的，因该项股权投资发生减值而需计提长期股权投资减值准备，以及以后期间因该项股权投资价值恢复而转回已计提的长期股权投资减值准备，应如何进行会计处理？

企业对长期股权投资采用权益法核算的，在期末检查各项长期股权投资时，对长期股权投资的可收回金额低于其账面价值的，应当计提减值准备。在计提减值准备时，如果长期股权投资初始投资成本等于应享有被投资单位所有者权益份额的，应按当期应计提的长期股权投资减值准备，借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，贷记“长期投资减值准备”科目；如果长期股权投资初始投资成本大于或小于应享有被投资单位所有者权益份额的，分别以下情况处理：

（一）企业投资时按照规定将产生的股权投资贷方差额计入资本公积的，其后计提长期股权投资减值准备的会计处理

企业按照财会[2003]10号文件的规定，将投资时长期股权投资的初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额，已记入“资本公积——股权投资准备”科目贷方的，在计提该项长期股权投资减值准备时，应首先冲减原投资时已记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额（指投资时，初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益的份额而形成的股权投资贷方差额，不包括投资后因被投资单位接受捐赠等增加的资本公积，投资企业按持股比例计算应享有的部分形成的“资本公积——股权投资准备”，下同）。

如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额大于原记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额，应按投资时记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，按当期应计提的长期股权投资减值准备与上述自资本公积科目转出的金额的差额，借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，按当期应计提的长期股权投资减值准备金额，贷记“长期投资减值准备”科目；如果应计提的长期股权投资减值准备小于或等于原记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额，应按当期应计提的长期股权投资减值准备金额，借记“资本公积——股权投资准备”科目，贷记“长期投资减值准备”科目。

（二）企业投资时按照规定将产生的股权投资贷方差额计入“长期股权投资——××单位（股

股权投资差额)”科目的，其后计提长期股权投资减值准备的会计处理

企业在财政部财会[2003]10号文件发布之前，对于原产生的股权投资贷方差额已记入“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，并按期摊销计入损益的，如果期末长期股权投资的账面价值高于其可收回金额的，应首先转销股权投资差额的贷方余额。企业应按股权投资差额的贷方余额，借记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，贷记“投资收益”科目。转销股权投资差额的贷方余额后，再按长期股权投资新的账面价值与其可收回金额进行比较，确定应计提的长期投资减值准备，按应提取的减值准备金额，借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，贷记“长期投资减值准备”科目。

（三）企业投资时按照规定将产生的股权投资借方差额计入“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目的，其后计提长期股权投资减值准备的会计处理

企业投资时因长期股权投资的初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益的份额，而产生的股权投资借方差额，在计提长期股权投资减值准备时，如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额，小于或等于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，应按长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额，借记“投资收益——股权投资差额摊销”科目，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目；如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额，大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，应按尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额，借记“投资收益——股权投资差额摊销”科目，贷记“长期股权投资——××单位（股权投资差额）”科目，按长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额的金额，借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，贷记“长期投资减值准备”科目。

（四）企业长期股权投资采用权益法核算的，如果前期计提减值准备时冲减了资本公积准备项目的，长期股权投资的价值于以后期间得以恢复，在转回已计提的股权投资减值准备时，应首先转回原计提减值准备时计入损益的部分，差额部分再恢复原冲减的资本公积准备项目，恢复的资本公积准备项目金额以原冲减的资本公积准备金额为限。企业应按当期转回的股权投资减值准备金额，借记“长期投资减值准备”科目，按原计提减值准备时计入损益的金额，贷记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目，按其差额，贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

如果企业已计提减值准备的长期股权投资，其价值直至处置时尚未完全恢复，应将处置收入先恢复原提取减值准备时冲减的资本公积准备金额。企业应按处置过程中取得的价款，借记“银行存款”等科目，按被处置长期股权投资相关的减值准备金额，借记“长期投资减值准备”科目，按被处置长期股权投资的账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按处置该项长期股权投资应付的除所得税以外的其他相关税费，贷记“应交税金”等科目，按应恢复的资本公积准备项目金额（指原计提减值准备时冲减的至该项投资处置时尚未恢复的“资本公积——股权投资准备”的部分），贷记“资本公积——股权投资准备”科目，按上述借贷方的差额，借记或贷记“投资收益”科目。同时，将与所处置的股权投资相关的、已计入资本公积（股权投资准备）的余额，一并转入资本公积（其他资本公积），借记“资本公积——股权投资准备”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

本问题解答发布之前未按上述原则进行会计处理的，不再进行追溯调整；自本问题解答发布之后对长期股权投资计提的减值准备，再按上述原则进行会计处理。

56. 企业对于已经计提了减值准备的固定资产和无形资产，如果在以后期间其价值得以恢复，应如何进行会计处理？

企业对于已经计提了减值准备的固定资产，如果有迹象表明以前期间据以计提固定资产减值准备的各种因素发生了变化，使得固定资产的可收回金额大于其账面价值的，对以前期间已计提的固定资产减值准备应当转回。

企业转回已计提的固定资产减值准备时，应按不考虑减值因素情况下应计提的累计折旧与考虑减值准备因素情况下计提的累计折旧之间的差额，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“累计折旧”科目；按固定资产可收回金额与不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值两者中较低者，与价值恢复前的固定资产账面价值之间的差额，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“营业外支出——计提的固定资产减值准备”科目。转回已计提的固定资产减值准备后，固定资产的账面价值不应超过不考虑减值因素情况下计算确定的固定资产账面净值。

无形资产计提了减值准备后，当表明无形资产发生减值的迹象全部消失或部分消失，而将以前年度已确认的减值损失予以全部或部分转回的，企业应按不考虑减值因素情况下计算确定的无形资产账面价值与其可收回金额进行比较，以两者中较低者，与价值恢复前的无形资产账面价值之间的差额，借记“无形资产减值准备”科目，贷记“营业外支出——计提的无形资产减值准备”科目。

企业对于本问题解答发布之前已经转回的固定资产或无形资产减值准备，其会计处理与本问题解答的规定不一致的，应进行追溯调整。

57. 企业对于固定资产折旧方法的变更，应如何进行会计处理？

企业应当按照《企业会计制度》和相关准则的规定，合理选择适合本企业的固定资产折旧方法，在按照规定履行相关程序报经批准后执行，折旧方法一经确定，不得随意变更。

企业在期末对固定资产的折旧方法进行复核时，如果固定资产包含的经济利益的预期实现方式有重大改变而应当改变固定资产折旧方法的，在按照规定履行相关程序报经批准后改按新的折旧方法计提折旧。对于固定资产折旧方法的变更，应作为会计估计变更，按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的相关规定进行处理。

企业对于本问题解答发布之前发生的固定资产折旧方法的变更，其会计处理与本问题解答的规定不一致的，不再进行追溯调整；本问题解答发布之后发生的固定资产折旧方法的变更，再按本问题解答的规定进行会计处理。

58. 企业以应收债权向银行等金融机构贴现，应如何进行会计处理？

《财政部关于印发〈关于企业与银行等金融机构之间从事应收债权融资等有关业务会计处理的暂行规定〉的通知》（财会[2003]14号）中，对企业以应收债权进行贴现的会计处理作出了规定，根据企业在实务工作中遇到的实际问题，现对应收债权贴现的会计处理进一步明确如下：

（一）企业在销售商品、提供劳务以后，以取得的应收账款等应收债权向银行等金融机构申请贴现，如企业与银行等金融机构签订的协议中规定，在贴现的应收债权到期，债务人未按期偿还时，申请贴现的企业负有向银行等金融机构还款的责任，根据实质重于形式的原则，该类协议从实质上看，与所贴现应收债权有关的风险和报酬并未转移，应收债权可能产生的风险仍由申请贴现的企业承担，属于以应收债权为质押取得的借款，申请贴现的企业应按照以应收债权为质押取得借款的规定进行会计处理。企业以应收债权取得质押借款时，按照实际收到的款项，借记“银行存款”科目，按实际支付的手续费，借记“财务费用”科目，按银行贷款本金，贷记“短期借款”等科目。

由于上述与用于贴现的应收债权相关的风险和报酬并没有实质性转移，不应冲减用于贴现的应收债权的账面价值。申请贴现的企业应根据债务单位的情况，按照《企业会计制度》的规定合理计提与用于贴现的应收债权相关的坏账准备。对于发生的与用于贴现的应收债权相关的销售退回、销售折让及坏账等，应按照《企业会计制度》和相关会计准则的规定处理。

（二）如果企业与银行等金融机构签订的协议中规定，在贴现的应收债权到期，债务人未按期偿还，申请贴现的企业不负有任何偿还责任时，应视同应收债权的出售，按财会[2003]14号文件的相关规定处理。

企业以应收票据向银行等金融机构贴现，应比照上述规定处理。

企业对于本问题解答发布之前，对应收债权贴现的会计处理与本问题解答的规定不一致的，

应按本问题解答的规定进行处理并追溯调整。

59. 烟草商业企业按国家有关规定计算缴纳烟草商业税后利润应如何进行会计处理？

按照《财政部关于印发〈烟草商业税后利润征收使用管理办法〉的通知》（财建[2003]238号）的规定，符合规定条件的烟草商业企业在按净利润的15%计算缴纳烟草商业税后利润时，应按以下规定进行会计处理：

（一）烟草商业企业应在“其他应交款”科目下增设“应交烟草商业税后利润”和“应交烟草商业税后利润滞纳金”两个明细科目，分别核算烟草商业企业应交或预交的烟草商业税后利润及不按期交纳烟草商业利润应支付的滞纳金；在“利润分配”科目下增设“应交烟草商业税后利润”明细科目，核算烟草商业企业按规定应交的烟草商业税后利润。

（二）烟草商业企业在按季度预交烟草商业税后利润时，应按确定的预交金额，借记“其他应交款——应交烟草商业税后利润”科目，贷记“银行存款”科目。

（三）烟草商业企业不按期交纳烟草商业税后利润的，按国家有关规定支付加收的滞纳金时，应按应交的滞纳金，借记“营业外支出”科目，贷记“其他应交款——应交烟草商业税后利润滞纳金”科目。实际交纳时，借记“其他应交款——应交烟草商业税后利润滞纳金”科目，贷记“银行存款”等科目。

（四）烟草商业企业在年终对应交烟草商业税后利润进行汇算清缴时，应将按净利润的15%计算的应交烟草商业利润金额，借记“利润分配——应交烟草商业税后利润”科目，贷记“其他应交款——应交烟草商业税后利润”科目。

烟草商业企业在按实际汇算清缴时确定的应交烟草商业税后利润金额与预交金额的差额补交时，借记“其他应交款——应交烟草商业税后利润”科目，贷记“银行存款”科目。在收到多交而退回的烟草商业税后利润时，应借记“银行存款”科目，贷记“其他应交款——应交烟草商业税后利润”科目。

60. 企业按照《企业会计制度》和相关准则的规定因计提预计负债而确认的损失，应当如何进行会计处理和纳税调整？

按照会计制度和相关准则的规定，如果与或有事项相关的义务同时符合下列条件，企业应当将其作为负债：（1）该义务是企业承担的现时义务；（2）该义务的履行很可能导致经济利益流出企业；（3）该义务的金额能够可靠地计量。符合上述确认条件的负债，在会计核算时，应在确认负债的同时，确认当期损失。

按照会计规定计入当期损益的因计提预计负债而确认的损失与税法规定于实际发生时可从应纳税所得额中扣除的部分的差异，作为时间性差异；按照会计规定计入当期损益的因计提预计负债而确认的损失和按税法规定不能从应纳税所得额中扣除的部分的差异，作为永久性差异。

（一）因计提预计负债而确认损失的会计处理和纳税调整

企业按照会计制度和相关准则的规定，因计提预计负债而确认的损失，与按照税法规定于实际发生时可从应纳税所得额中扣除的损失期间不同而产生的差异，作为可抵减的时间性差异。企业应在按照会计制度和相关准则规定计算的当期利润总额的基础上，加上按照税法规定不允许从当期应纳税所得额中扣除的各项因计提预计负债而确认的损失金额，调整为当期应纳税所得额（不考虑其他纳税调整事项，下同）。

企业采用应付税款法核算所得税的，应按照当期实现的利润总额加上当期因计提预计负债而确认的损失金额后确定的应纳税所得额，与现行所得税税率计算的应交所得税，确认为当期的所得税费用，借记“所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目；企业采用纳税影响会计法核算所得税的，应按当期应交的所得税与确认的递延税款借方金额的差额，借记“所得税”科目，按当期税法规定允许在实际发生时扣除的损失金额所产生的可抵减时间性差异和现行所得税税率计算的所得税影响金额，借记“递延税款”科目。按会计制度和相关准则规定计算的利润总额加上当期因计提预计负债而确认的损失金额确定的当期应纳税所得额，与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

企业采用纳税影响会计法核算所得税的，在时间性差异产生递延税款借方金额的情况下，如在以后转回时间性差异的时期内（一般为3年）有确凿证据表明有足够的应纳税所得额予以抵扣的，才能确认为递延税款的借方，否则，应于发生当期确认为所得税费用。

（二）已计提的预计负债转回时的会计处理和纳税调整

如果已计提的预计负债在其后因原产生损失的各种因素消除等而转回，按照会计制度和相关准则的规定计入转回当期损益；按照税法规定，企业因计提预计负债而计入损益的损失金额，如果在前期纳税申报时已调增应纳税所得额，转回原计提的损失允许企业在转回当期进行纳税调整，即转回原计提的预计负债增加当期利润总额的金额，不计入转回当期的应纳税所得额。

企业采用应付税款法核算所得税的，应按照当期实现的利润总额减去当期因转回预计负债而计入损益的金额确定的当期应纳税所得额，与现行所得税税率计算的应交所得税，确认为当期的所得税费用，借记“所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目；企业采用纳税影响会计法核算所得税的，按照当期应交所得税和当期因转回预计负债而计入损益部分的所得税影响金额合计，借记“所得税”科目，按照当期实现的利润总额减去因转回预计负债而计入损益的金额确定的当期应纳税所得额，与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按当期因转回预计负债而计入损益部分的所得税影响金额，贷记“递延税款”科目。

（三）已计提的预计负债实际发生损失时的会计处理和纳税调整

如果已计提的预计负债在其后实际发生损失的，按照会计制度和相关准则规定，应将实际发生的损失冲减已计提的预计负债，预计负债不足冲减的部分或已计提预计负债大于实际发生损失的部分直接计入当期损益；按照税法规定可从应纳税所得额中扣除的部分所实际发生的损失，应在计算当期应纳税所得额时扣除。

企业采用应付税款法核算所得税的，应按照当期实现的利润总额减去税法规定的可从应纳税所得额中扣除的实际发生的损失，加上已计提的预计负债不足以冲减实际发生的损失而直接计入当期损益的金额确定的应纳税所得额，与现行所得税税率计算的应交所得税，确认为当期的所得税费用，借记“所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目；企业采用纳税影响会计法核算所得税的，按照当期应交所得税与当期转回的可抵减时间性差异的所得税影响金额的合计，借记“所得税”科目，按照当期实现的利润总额减去税法规定的可从应纳税所得额中扣除的实际发生的损失，加上已计提的预计负债不足以冲减实际发生的损失而直接计入当期损益的金额确定的应纳税所得额，与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按当期转回的递延税款金额，贷记“递延税款”科目。如果已计提的预计负债大于实际发生的损失部分转回计入当期损益的，比照上述（二）的规定进行处理。

61. 房地产开发企业自行开发的房地产用于对外出租，应当如何进行会计处理？如何在会计报表上列示？

房地产开发企业自行开发的房地产用于对外出租的，应当设置“出租开发产品”科目，并在“出租开发产品”科目下设置“出租产品”和“出租产品摊销”二个明细科目，核算企业开发完成用于出租经营的土地和房屋的实际成本以及出租产品摊销的价值。

企业开发完成用于出租的土地和房屋，应于签订出租合同、协议后，按土地和房屋的实际成本，借记“出租开发产品——出租产品”科目，贷记“库存商品”科目。出租开发产品所取得的租赁收入，借记“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”科目；按期摊销出租产品的成本，借记“主营业务成本”或“其他业务支出”科目，贷记“出租开发产品——出租产品摊销”科目；发生的出租开发产品的维修费用，借记“主营业务成本”或“其他业务支出”科目，贷记有关科目。

企业改变出租产品用途，将其作为商品对外销售，应于销售实现时，按售价，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。按出租开发产品的账面余额，借记“主营业务成本”科目，按出租产品累计摊销额，借记“出租开发产品——出租产品摊销”科目，按出租产品原价，贷记“出租开发产品——出租产品”科目。企业如已对出租开发产品计提减值准备的，

应同时结转已计提的减值准备。

期末，对于意图出售而暂时出租的开发产品的账面价值，应在资产负债表的“存货”项目内列示；对于以出租为目的的出租开发产品的账面价值，在资产负债表的“其他长期资产”项目中列示。同时，在会计报表附注中披露出租房地产的成本、租赁合同主要条款等内容。

房地产开发企业对于本问题解答发布之前对外出租的自行开发房地产，未按照本规定原则进行处理的，应进行追溯调整。

62. 煤炭生产企业按照国家规定提取的安全费用，应如何进行会计处理？

答：煤炭生产企业按照国家有关规定提取安全费用时，应将按照国家规定标准计算的提取金额，借记“制造费用（提取安全费用）”科目，贷记“长期应付款（应付安全费用）”科目。

煤炭企业于未来期间使用已提取的安全费用时，在相关费用实际发生时，直接冲减长期应付款；如能确定有关支出最终将形成固定资产，应在“在建工程”科目下单列项目归集所发生的费用。待有关安全项目完工后，对于形成固定资产的，应按实际成本，借记“固定资产”等科目，贷记“在建工程”科目；同时，按固定资产的实际成本，借记“长期应付款”科目，贷记“累计折旧”科目，该项固定资产在以后使用期间不再计提折旧。

63. 本问题解答中的相关规定是否适用于金融企业？

答：执行《金融企业会计制度》的金融类企业，涉及本问题解答中规定的相关业务时，应按本问题解答的规定执行。

二、相关税收调整政策

64. 纳税人为对外投资而发生的借款费用应如何进行税务处理？

纳税人为对外投资而发生的借款费用，符合《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条和《企业所得税税前扣除办法》（国税发〔2000〕84号）第三十六条规定的，可以直接扣除，不需要资本化计入有关投资的成本。

1、纳税人为对外投资而发生的借款费用，除关联方借款另有规定外，符合《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条规定的，可以直接扣除，不需要资本化计入有关投资的成本。

2、纳税人为对外投资而从关联方借入资金，其发生的借款费用，按《企业所得税税前扣除办法》（国税发〔2000〕84号）第三十六条规定执行。

65. 企业捐赠，捐献方与受赠方应如何处理税务处理

1、企业将存货、固定资产、无形资产或有价证券等用于捐赠，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。

企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券（商业企业包括外购商品）用于捐赠，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。企业对外捐赠，除符合税收法律法规规定的公益救济性捐赠外，一律不得在税前扣除。

2、企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。

企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的入帐价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过5年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等，在经营中使用或将来销售处置时，可按税法规定结转存货销售成本、投资转让成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和有价证券等，在经营中使用或将来销售（转

让) 处置时, 可按税法规定结转存货销售成本、有价证券转让成本(以入帐价值为限) 或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

资产的“入帐价值”按《企业会计制度》确认标准执行, 接受方以入帐价值扣除由接受方承担的相关税费后的余额确认捐赠收入, 并入当期应纳税所得额, 依法缴纳企业所得税。

66. 企业提取的准备金应如何进行税务处理?

1、企业所得税前允许扣除的项目, 原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则, 除国家税收规定外, 企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金(包括资产准备、风险准备或工资准备等) 不得在企业所得税前扣除。

2、企业已提取减值、跌价或坏帐准备的资产, 如果申报纳税时已调增应纳税所得, 因价值恢复或转让处置有关资产而冲销的准备应允许企业做相反的纳税调整; 上述资产中的固定资产、无形资产, 可按提取准备前的帐面价值确定可扣除的折旧或摊销金额。企业在年终申报做上述纳税调减时, 一般应出具中国注册税务师或注册会计师的审核证明, 上报主管税务机关审核。

3、企业已提并作纳税调整的各项准备, 如因确凿证据表明属于不恰当地运用了谨慎原则, 并已作为重大会计差错进行了更正的, 可作相反纳税调整。

企业年终申报纳税前发生的资产负债表日后事项, 所涉及的应纳税所得调整, 应作为会计报告年度的纳税调整; 企业年终申报纳税汇算清缴后发生的资产负债表日后事项, 所涉及的应纳税所得调整, 应作为本年度的纳税调整。

企业年终纳税申报前(年度终了后 45 日内) 发生的资产负债表日后事项, 所涉及的应纳税所得调整, 应作为会计报告年度的纳税调整; 企业年终纳税申报后(年度终了 45 日后) 发生的资产负债表日后事项, 所涉及的应纳税所得调整, 应作为本年度的纳税调整。

67. 企业资产永久或实质性损害应如何确认和报批?

1、企业的各项资产当有确凿证据证明已发生永久或实质性损害时, 扣除变价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后, 应确认为财产损失。

2、企业须及时申报扣除财产损失, 需要相关税务机关审核的, 应及时报核, 不得在不同纳税年度人为调剂。企业非因计算错误或其他客观原因, 而有意未及时申报的财产损失, 逾期不得扣除。确因税务机关原因未能按期扣除的, 经主管税务机关审核批准后, 必须调整所属年度的申报表, 并相应抵退税款, 不得改变财产损失所属纳税年度。

企业的各项资产当有确凿证据证明已发生永久或实质性损害, 应于资产处置后, 扣除变价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后, 在处置当年上报主管税务机关审核批准, 确认为财产损失在税前扣除。企业的各项资产, 包括现金资产、非现金资产(存货、固定资产、无形资产、投资资产、在建工程等)。

因财产损失税前扣除引起的应纳税所得额负数, 可以作为年度亏损, 用企业下一年度的应纳税所得额弥补。

3、税务机关受理的企业申报的各项财产损失, 原则上必须在年终申报纳税之前履行审核审批手续, 各级税务机关须按规定时限履行审核程序, 除非对资产是否发生永久或实质性损害的判断发生争议, 不得无故拖延, 否则将按《中华人民共和国税收征收管理法》和税收执法责任制的有关规定追究责任; 发生争议的, 应及时请示上级税务机关。

对企业发生的永久或实质性损害资产金额较大, 或损害的金额难以确定, 企业在报经税务机关审核时, 应出具中国注册税务师或注册会计师等中介机构的审核证明。对永久或实质性损害资产金额较大的具体界定标准, 由县(市) 主管税务机关根据当地实际确定。

4、当存货发生以下一项或若干情况时, 应当视为永久或实质性损害:

- (1) 已霉烂变质的存货;
- (2) 已过期且无转让价值的存货;

- (3) 经营中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货；
- (4) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

5、出现下列情况之一的固定资产，应当视为永久或实质性损害：

- (1) 长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产；
- (2) 由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；
- (3) 已遭毁损，不再具有使用价值和转让价值的固定资产；
- (4) 因固定资产本身原因，使用将产生大量不合格品的固定资产；
- (5) 其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资产。

6 当无形资产存在以下一项或若干情况时，应当视为永久或实质性损害：

- (1) 已被其他新技术所替代，并且已无使用价值和转让价值的无形资产；
- (2) 已超过法律保护期限，并且已不能为企业带来经济利益的无形资产；
- (3) 其他足以证明已经丧失使用价值和转让价值的无形资产。

7 当投资存在以下一项或若干情况时，应当视为永久或实质性损害：

- (1) 被投资单位已依法宣告破产；
- (2) 被投资单位依法撤销；
- (3) 被投资单位连续停止经营 3 年以上，并且没有重新恢复经营的改组等计划；
- (4) 其他足以证明某项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的情形。

(一) 企业的各项资产当有确凿证据证明已发生永久或实质性损害，应于资产处置后，扣除变价收入、可收回的金额以及责任和保险赔偿后，在处置当年上报主管税务机关审核批准，确认为财产损失在税前扣除。企业的各项资产，包括现金资产、非现金资产（存货、固定资产、无形资产、投资资产、在建工程等）。

因财产损失税前扣除引起的应纳税所得额负数，可以作为年度亏损，用企业下一年度的应纳税所得额弥补。

(二) 对企业发生的永久或实质性损害资产金额较大，或损害的金额难以确定，企业在报经税务机关审核时，应出具中国注册税务师或注册会计师等中介机构的审核证明。对永久或实质性损害资产金额较大的具体界定标准，由县（市）主管税务机关根据当地实际确定。

68. 企业缴纳的养老、医疗、失业保险金应如何进行税务处理？

1、企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准缴纳的补充养老保险、补充医疗保险，可以在税前扣除。

2、企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准补缴的基本或补充养老、医疗和失业保险，可在补缴当期直接扣除；金额较大的，主管税务机关可要求企业在不低于三年的期间内分期均匀扣除。

3、企业按省政府《关于建立统一的企业职工基本养老保险制度的通知》（浙政[1997]15号）及《浙江省劳动和社会保障厅、浙江省财政厅关于建立企业补充医疗保险的意见》（浙劳社[2002]149号）规定为全体雇员缴纳补充养老保险、补充医疗保险，补充养老保险在不超过本企业工资总额 5%的范围内、补充医疗保险在不超过本企业工资总额 4%的范围内，据实在税前扣除。上述工资总额的计算应与基本养老保险、基本医疗保险计算基数一致。

69. 关于企业改组应如何进行税务处理？

1、符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）和《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》（国税发〔2000〕119号）暂不确认资产转让所得的企业整体资产转让、整体资产置换、合并和分立等改组业务中，取得补价或非股权支付额的企业，应将所转让或处置资产中包含的与补价或非股权支付额相对应的增值，确认为当期应纳税所得。

2、符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）第四条第（二）款规定转让企业暂不确认资产转让所得或损失的整体资产转让改组，接受企业取得的转让企业的资产的成本，可以按评估确认价值确定，不需要进行纳税调整。

3、企业为合并而回购本公司股，回购价格与发行价格之间的差额，属于企业权益的增减变化，不属于资产转让损益，不得从应纳税所得中扣除，也不计入应纳税所得。

70. 租赁的分类标准如何确定？

1、企业在对租赁资产进行税务处理时，须正确区分融资租赁与经营租赁。

2、区分融资租赁与经营租赁标准按《企业会计制度》执行。即：企业在对租赁进行分类时，应全面考虑租赁期届满时租赁资产所有权是否转移给承租人、承租人是否有购买租赁资产的选择权、租赁期占租赁资产尚可使用年限的比例等各种因素。满足以下一项或数项标准的租赁，应当认定为融资租赁：

(1) 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。

(2) 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购价预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。

(3) 租赁期占租赁资产尚可使用年限的大部分。但是，如果租赁资产在开始租赁前已使用年限超过该资产全新时可使用年限的大部分，则该项标准不适用。

(4) 就承租人而言，租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎等于租赁开始日租赁资产的帐面价值；就出租人而言，租赁开始日最低租赁收款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产原帐面价值。但是，如果租赁资产在开始租赁前已使用年限超过该资产全新时可使用年限的大部分，则该标准不适用。

(5) 租赁资产性质特殊，如果不作较大修改，只有承租人才能使用。

71. 坏帐准备的提取范围如何确定？

《企业所得税税前扣除办法》（国税发〔2000〕84号）第四十六条规定，企业可提取5%的坏帐准备金在税前扣除。为简化起见，允许企业计提坏帐准备金的范围按《企业会计制度》的规定执行。即：企业应当在期末分析各项应收款项的可收回性，并预计可能产生的坏帐损失。对预计可能发生的坏帐损失，计提坏帐准备。计提坏帐准备的范围包括应收帐款和其他应收款。预付帐款和应收票据转入“其他应收款”和“应收帐款”科目后计提坏帐准备，向职工个人的垫付款项不得计提坏帐准备。

72. 企业发生的销售退回，销货方应以何凭据冲销销售收入？

企业发生的销售退回，只要购货方提供退货的适当证明，可冲销退货当期的销售收入。

企业发生的销货退回，销货方应提供由购货方企业主管税务机关开具的“企业进货退出及索取折让证明单”等适当证明，可冲销退货当期的销售收入。

73. 企业发给停止实物分房以前参加工作的未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金应如何进行税务处理？

企业发给停止实物分房以前参加工作的未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金，省级人民政府未规定标准的，由省一级国税局、地税局参照其他省份及有关部门标准协商确定。

企业发给停止实物分房以前参加工作的未享受福利分房待遇的老职工的一次性住房补贴资金，按当地县（市）人民政府规定的标准，根据国家税务总局国税发〔2001〕39号第五条规定，经主管税务机关审核在不少于3年的期间内均匀扣除。

74. 企业发给职工与取得应纳税收入有关的办公通讯费用应如何进行税务处理？

企业发给职工与取得应纳税收入有关的办公通讯费用，按照企业主要负责人在每人每月

500元、其他人员在每人每月300元的额度内，据实在税前扣除。通讯费发放的形式包括现金补贴和凭票报销等，通讯费不计入企业计税工资总额。年终纳税申报前，企业应将通讯费发放形式、企业主要负责人名单、实际发放（报销）金额等情况报主管税务机关审核。

75. 企业发给职工的防暑降温补贴应如何进行税务处理？

对职工防暑降温补贴问题。根据浙江省劳动和社会保障厅、浙江省财政厅《关于认真做好企业夏季防暑降温工作的通知》（浙劳社劳薪[2001]178号）精神，适当提高职工夏季清凉饮料费的发放标准。高温作业工人每人每月95元；非高温作业工人每人每月85元；一般工作人员每人每月80元。发放时间为4个月。企业职工防暑降温补贴可在上述标准内，在税前据实扣除。今后浙江省劳动和社会保障厅、浙江省财政厅如对防暑降温补贴发放标准进行调整，按调整标准执行。

76. 商品流通企业（包括外贸商品流通企业）提取的网点建设资金（简易建设资金或外贸风险实业基金）是否可以税前扣除？

商品流通企业（包括外贸商品流通企业）提取的网点建设资金（简易建设资金或外贸风险实业基金），其所得税处理按《企业所得税税前扣除办法》（国税发[2000]84号）相关规定执行，不得在税前扣除。原浙国税发[1994]219号、浙地税发[1994]247号第五条第十一款规定；原浙国税二[1995]108号、浙地税二[1995]222号第十条规定予以废止。

三、其他地方税会计处理

77. 企业计提缴纳房产税，应如何进行会计处理？

（一）财务处理的原则

财务通则规定，企业缴纳的房产税应在企业“管理费用”中列支。

（二）企业单位交纳房产税的会计处理

1、计算房产税时：

借：管理费用

贷：应交税金——应交房产税

2、缴纳入库后

借：应交税金——应交房产税

贷：银行存款

3、缴纳滞纳金时

借：营业外支出

贷：银行存款

（三）事业单位交纳房产税的会计处理

1、预提房产税税金时

借：其他支出——房产税支出

贷：应付款——应付房产税

2、缴纳房产税时

借：应付款——应付房产税

贷：银行存款

78. 企业计提缴纳土地增值税，应如何进行会计处理？

（一）会计科目设置

交纳土地增值税的企业应在“应交税金”科目下增设“应交土地增值税”明细科目进行核算。

（二）应交土地增值税的核算

转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的企业，按规定计算出应交

纳的土地增值税，应分别以下情况进行会计处理：

1、主管房地产业务的企业，应由当期营业收入负担的土地增值税，借记“经营税金及附加”（房地产开发企业）、“经营税金”（外商投资房地产企业）、“营业税金及附加”（股份制试点企业）、“营业税金”（对外经济合作企业）等科目，贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

2、兼营房地产业务的企业，应由当期营业收入负担的土地增值税，借记“其他业务支出”[工业、农业、商业、运输（交通、民航）、邮电、施工企业、外商投资企业、农业、商业、交通、施工企业]、“其他营业支出”（金融企业）、“营业税金”（对外经济合作企业、外商投资租赁、旅游企业）、“内部供应和销售支出”[运输（铁路）企业]、“其他营业税金”（外商投资银行）等科目，贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

3、企业转让的国有土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”或“在建工程”、“专项工程支出”、“固定资产购建支出”等科目核算的，转让时应交纳的土地增值税，借记“固定资产清理”、“在建工程”、“专项工程支出”、“固定资产购建支出”等科目，贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

（三）交纳土地增值税的核算

企业交纳土地增值税时，借记“应交税金——应交土地增值税”科目、贷记“银行存款”等科目。

79. 企业计提缴纳车船使用税，应如何进行会计处理？

企业按规定计算缴纳的车辆使用税，借记“管理费用”科目，贷记“应交税金——应交车船使用税”；

实际交纳时，借记“应交税金——应交车船使用税”科目，贷记“银行存款”科目。

80. 企业计提缴纳印花税，应如何进行会计处理？

企业缴纳的印花税，可在缴纳所得税前列支，直接通过“管理费用”科目核算。如果企业一次购买印花税和一次缴纳印花税税额较大，需要分期摊入成本的，可通过“待摊费用”科目核算。

（一）企业购买印花税票税额较小的，直接列入管理费用

借：管理费用

贷：银行存款（或现金）

（二）企业购买印花税税额较大的，可通过“待摊费用”科目核算

1、购买印花税票时：

借：待摊费用

贷：银行存款

2、分期摊销时：

借：管理费用

贷：待摊费用

81. 企业计提缴纳城市维护建设税，应如何进行会计处理？

企业按规定计算城市建设税时，借记“主营业务税金及附加”科目，贷记“应交税金——应交城市维护建设税”；上交时，借记“应交税金——应交城市维护建设税”，贷记“银行存款”或“现金”。

82. 企业计提缴纳城镇土地使用税，应如何进行会计处理？

《财务通则》规定，城镇土地使用税在企业管理费用中列支。

城镇土地使用税的会计核算，应在“应交税金——应交城镇土地使用税”和“管理费用——

—“城镇土地使用税”科目进行核算，现赘述如下：

（一）企业计提城镇土地使用税时

借：管理费用——城镇土地使用税

贷：应交税金——应交城镇土地使用税

（二）企业将税款缴纳入库后：

借：应交税金——应交城镇土地使用税

贷：银行存款

（三）企业补缴城镇土地使用税

借：应交税金——应交城镇土地使用税

贷：银行存款

（四）结转补税时：

借：管理费用——城镇土地使用税

贷：应交税金——应交城镇土地使用税

（五）企业缴纳滞纳金：

借：利润分配——应交滞纳金

贷：银行存款