

新税制下企业所得税的会计核算

○赵冬梅 李华 姜北华

为适应社会主义市场经济的要求,为了同国际惯例靠拢(接轨),我国自1993年先后制订颁布了许多财经税收法规。在新的会计制度和新的税收法规中,均体现了会计和税收各自相对独立性和适当分离的原则。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。由此造成了企业的会计所得(即:税前的利润总额)和应税所得(即:应纳税所得额)可能存在和出现差异,这种差异就其原因和性质不同分为两类。如:费用开支超过税法规定标准,会计所得中包含了税法不允许列支费用、包含了计算的收入项目,企业按年数总和法计提折旧,而税法规定只能采用直线法等。这种差异产生的原因主要体现在:①会计所得是根据公认会计原则计算确认的;应税所得是根据税法规定计算确定的。②有些收入和费用项目在确定会计所得时是计算在內的,而税法却不允许包括在內。从而导致两者出现差异,这种差异在以后的各期是不可转回的,是永久存在的,即永久性差异。③有些收入和费用项目,会计上确认的时间和方法与税法不同,从而导致两者暂时出现差异,这种差异发生于某一时期,但在以后一期或若干期内转回,可以随时间推移而消失,即时间性差异。

对于税前会计利润与纳税所得之间产生的永久性差异,应采用应付税款法进行帐务处理,也就是说:当期计入损益的所得税费用等于当期应缴的所得税,即:“所得税”科目与“应交税金——应交所得税”科目须相等。在采用应付税款法情况下,企业要按税法规定计算的纳税所得为依据计算应缴纳的所得税,并列作所得税费用处理,对于永久性差异的处理,是通过按税法规定对税前会计利润进行调整解决的。

对于“时间性差异”通常采用“纳税影响会计法”进行处理(纳税影响会计法是将本期税前会计利润与纳税所得之间的时间性差异造成的影响纳税的金额递延和分配到以后各期),纳税影响会计法又可以具体分为“递延法”和“债务法”两种,《企业所得税会计处理的暂行规定》明确指出:采用纳税影响会计法时,一般应按“递延法”进行帐务处理。

企业根据具体情况也可以采用“债务法”进行帐务处理。

新财务会计制度实施以来,财政部先后出台了許多会计制度补充规定和税收制度。这样一来,一些原有的会计核算内容和方法也就发生了相应的变化,本文仅以“利润分配”为例,来介绍其核算的内容和相应的帐务处理。

利润是企业经营成果的最终体现,利润分配的过程和结果关系到国家能否足额征收所得税,所有者的权益是否得到保护,还关系到企业是否能够长期、稳定的发展。为了详细地反映利润分配的过程和结果,企业应在“利润分配”总帐中下设若干个明细帐进行明细核算,下面就对“利润分配”科目的核算内容及帐务处理进行说明。

1.“利润分配——归还借款的利润”科目,是用来核

算企业按照规定用税前利润归还的各种专项借款,财政部在有关规定中强调“在税前归还贷款时”,必须用本项目投产后新增利润归还,不得吃“老本”。凡需税前还贷的企业必须向主管财税机关申请,经审批后按核准的数额办理税前还贷事项。企业按规定用税前利润归还的各种借款,借记“利润分配——归还借款的利润”科目,贷记“盈余公积——一般盈余公积”科目。

2.“利润分配——单项留用的利润”科目,是用来核算企业按照规定治理“三废”盈利净额、技术转让净收入以及国外来料加工装配业务利润等,仍然可以在缴纳所得税前单项留给企业的利润。企业按规定计算出单项留用的利润,借记“利润分配——单项留用的利润”科目,贷记“盈余公积——一般盈余公积”科目。

3.“利润分配——转作奖金的利润”科目,是用来核算企业奖金暂未列入费用的按规定从税后利润中提取的部分。企业在计算提取奖金时,借记“利润分配——转作奖金的利润”科目,贷记“应付工资”科目。

4.“利润分配——提取盈余公积”科目、“利润分配——盈余公积补亏”科目、“利润分配——应付利润”科目,仍按照现行会计制度的规定进行核算和帐务处理,不做变动。

5.关于“利润分配——应交所得税”科目,根据《企业所得税会计处理的暂行规定》的要求,在损益类科目中增设“所得税”科目,在负债类科目中增设“递延税款”科目,同时取消“利润分配”科目中的“应交所得税”明细科目。

6.关于“利润分配——应交特种基金”科目,根据财政部有关“两金”征收办法的规定,对于依法交纳所得税,取消包税办法的国有企业,自1994年起免征“两金”,“对依法缴纳企业所得税实行企业化管理的事业单位(包括社会团体)免征‘两金’。城镇及乡镇集体企业、私营企业和个体工商户,按应纳税所得额扣除缴纳所得税后的余额计征。”国有企业取消“两金”后,“利润分配”科目中应取消“应交特种基金”明细科目,对于继续缴纳“两金”的城镇和乡镇集体企业交纳的“两金”仍作为企业利润分配的一项内容,仍按照现行会计制度的规定进行帐务处理。

7.“利润分配——未分配利润”科目,是用来核算企业全年实现的净利润(即利润总额——所得税),利润分配和未分配的利润余额。年度终了,企业将今年实现的净利润自“本年利润”科目转入本科目,同时,将“利润分配”科目下的其它明细科目余额转入本科目;年终结转后,其它明细科目应无余额,本科目的余额等于“利润分配”总帐科目的余额,该余额如在借方,说明企业有历年累积的未弥补的亏损;该余额如在贷方,反映的是企业历年累积的未分配利润。

(作者单位:赵冬梅

牡丹江营林分公司

李华

姜北华 黑龙江省桦南林业局)

收稿日期:1998—02—10