

注册会计师考试:叶青的税法的讲座笔记(十一) PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/376/2021_2022__E6_B3_A8_E5_86_8C_E4_BC_9A_E8_c45_376047.htm

第十四章 企业所得税法#8226. 本章作为所得税的主要税种，也是注册会计师执业活动中涉及最多的税种，因而也是税法考试中重点税种之一，考生应对本章内容全面掌握。历年考试各种题型都曾出现，特别是作为综合题型，常与流转税和税收征管法相联系，跨章节出题。本章一般分值为10—15分，题量在4 - 5题。#8226. 还应特别注意的是，2000年国家税务总局发布实施了“企业所得税税前扣除办法”，使得所得税应纳税所得额调整方法有了变化，此外，国家税务总局还颁布了《关于企业股权投资业分若干所得税问题的通知》、《关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》等规定，2002年、2003年教材还有一些补充、细化的说明和新增内容，因而本章成为2003年税法教材中变动内容较大的一章，考生应对新增和变化内容加以掌握。本章主要内容有#8226. 二．税率#8226. 四．资产的税务处理#8226. 六．应纳税额的计算#8226. 八．税额扣除#8226. 本章在所得税类中重点、难点最多，考生需在真正理解的基础上进行掌握。#8226. 本章难点问题有#8226. 准予扣除项目金额如何确定？#8226. 亏损如何弥补？#8226. 1、纳税人#8226. 企业所得税实行单一比例税率，其法定税率为33%。考虑到一些盈利水平较低企业的税收负担，企业所得税还规定了两档照顾性税率，它们是18%、27%，因而现行企业所得税有三个适用税率，企业在计算所得税税额时选择哪个税率，要看其当年应税所得额是多少，而不看其

经营规模是大是小。具体规定如下：#8226. 2、两档照顾性税率（1）年应纳税所得额 3（含3万元）==》18%（2）3万元#8226. 例：某企业2001年度发生亏损5万元，2002年度盈利8万元，该企业2002年度应纳企业所得税为：#8226.（2）因为应纳税所得额为3万元，所以适用18%的所得税税率

。#61620.18%=0.54(万元)三、应纳税所得额的计算#8226. 应纳

税所得额=收入总额-准予扣除项目金额（一）、收入总

额#8226. 收入总额的确定共有25个项目（包括基本规定和特殊规定），比2002年新增1个项目，考生应弄清每一个收入项目的具体内容。

1、收入确定的基本规定（1）生产、经营收入；（2）财产转让收入；（3）利息收入；（4）租赁收入（注意特殊规定）；（5）特许权使用费收入；（6）股息收入；（7）其它收入。这是指上述收入以外的一切收入，包括固定

资产盘盈收入、罚款收入、因债权人缘故确实无法支付的应付款项、物资及现金溢余收入。教育费附加返还款、包装物押金收入、债务重组收益等。这部分收入是企业记账时最易忽略、不进行处理，考生对此要特别关注。

2、收入确定的特殊规定#8226. 企业减税或退还的流转税（含即征即退、先征后退），一般情况下都应并入企业利润，照章征收企业所得税。对直接减免和即征即退的，应并入企业当年利润计征所得税；对先征税后返还和先征后退的，应并入企业实际收到退税或退还税款年度的企业利润计征所得税。#8226. 根据资产评估增值的起因不同，税务处理方法有如下具体规定

：#8226. 纳税人按国务院统一规定进行清产核资，发生的固定资产评估增值不计入应税所得额。#8226. 纳税人在产权转让中发生的产权转让净收益或净损失，需计入应税所得额，

依法缴纳企业所得税；#8226. 股份制改造中资产评估增值#8226. 按评估价值调整了有关资产账面价值并据此计提折旧或摊销的，对已调整相关资产账面增值部分，在计税时不得从应税所得中扣除。调整方法：据实逐年调整；综合调整。

#8226. 纳税人接受捐赠的实物资产，不计入应纳税所得额；纳税人出售该资产或进行清算时，以出售或清算价格与接受捐赠的实物价格相比较，谁价高以谁计入应纳税所得额。

#8226. 特别提示：注意P217-218（1）-（2）新增内容#8226.（4）销售货物给购货方的折扣销售,如果在同一张发票上注明,可以扣除.如果另开发票则不得从销售额中扣除。

P218#8226.（6）企业出售住房的净收入，上级主管部门下拨的住房资金和住房周转金的利息等不计入应纳税所得税。

P218#8226.（8）金融机构代发行国债取得手续费收入应作为企业所得税应税收入。#8226.（10）电信业，除纳入财政专户，实行收支两条线管理的不计征企业所得税，其余应征收企业所得税。#8226.（12）纳税人在建工程试运行收入；P219#8226.（14）取得非货币资产或权益的，参照当时市场价格计算或估定。#8226.（16）企业住房制度改革有关收入的确定：取消前；取消后。#8226.（注：16、17两条为2002年新增，第17条2003年教材又改为逾期贷款90天内应收未收利息应计入应税所得，超过90天的应收未收利息不计入应税所得，待实际收到时再计入当期应税所得。同时新增保险企业收入确定的规定，请考生特别关注）#8226. 申购成功投资者的冻结利息，作股票溢价计入资本公积；#8226. 若不能准确区分申购成功和申购无效，一律并入应税所得计税。（二）、准予扣除项目#8226. 2、准予扣除项目的基本范

围P221#8226. (1) 成本：指生产经营成本；#8226. (3) 税金：指已缴纳的消费税、营业税、资源税、关税、城建税五个价内税以及教育费附加（现行征收比例3%），简称五税一费。#8226. 注意两点：一是纳税年度内应计未计项目，不得转移以后年度补扣；二是会计处理与税法规定不一致的以税法为准。

3、部分扣除项目的具体范围和标准#8226. (1) 借款利息支出：P223#8226. 利息支出是纳税人为经营活动的需要承担的与借入资金相关的利息费用，包括：#8226. 与债券相关的折价或溢价摊销#8226. 准予扣除的借款费用与标准#8226. 生产经营期间向非金融机构借款的费用支出，在不高于按金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内部分，准予扣除。#8226. 注意：（ 的规定是企业所得税税前扣除办法的条款，教材上使用了“固定资产竣工决算”的概念，不确切；另外教材对无形资产借款费用的处理作了具体解释，请考生关注。）#8226. (2) 工资、薪金支出：#8226. 含义：工资、薪金支出是纳税人每一纳税年度支付给在本企业任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬。#8226. 工资、薪金支出包括基本工资、奖金、津贴、补贴（含地区补贴、物价补贴和误餐补贴、住房补贴），年终加薪、加班工资等。但下列支出不作工资、薪金支出：P224 - 雇员向纳税人投资而分配的股息性所得； - 根据国家或省级政府的规定为雇员支付的社会保障性缴款； - 从已提取职工福利基金中支付的各项福利支出（包括职工生活困难补助、探亲路费等）； - 各项劳动保护支出； - 雇员调动工作的旅费和安家费； - 雇员离退休、退职待遇的各项支出； - 独生子女补贴； - 纳税人负担的住房公积金； - 国家税务总局

认定的其他不属于工资薪金支出的项目。#8226. 在本企业任职或与其有雇佣关系的员工包括固定职工、合同工、临时工，但下列情况除外：P224 应从提取的职工福利费中列支的医务室、职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所人员 已领取养老保险金、失业救济金的离退休职工、下岗职工、待岗职工 已出售的住房或租金收入计入住房周转金的出租房的管理服务人员#8226. 计税工资（薪金）制P224#8226. 年计税工资扣除标准=员工平均人数#61620. 12（月）#8226. 实发工资在“两个低于”以内的准予扣除，按批准提取的工资超过实发工资部分不得扣除。#8226. 事业单位：P225#8226. 软件开发企业P225（注意与增值税结合出题）#8226. （3）职工工会经费、职工福利费、职工教育经费P225#8226. 建立工会组织的企业、事业单位、社会团体，按每月全部职工工资总额的2%向工会拨缴的经费，凭工会组织开具的《专用收据》在税前扣除（注意与上条规定不同）#8226. （4）公益、救济性捐赠#8226. 公益救济性捐赠是指纳税人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关，向教育、民政、文化事业等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠。#8226. 在年度应纳税所得额3%以内的部分，准予扣除；超过部分不得扣除。但是，金融、保险企业用于公益、救济性捐赠支出不得超过应纳税所得额的1.5%。#8226. 通过非营利的社会团体和国家机关、政府部门捐赠允许全额扣除的情况（2002年新增应特别注意）：#8226. 非营利的老年服务机构；P227#8226. 公益性青少年活动场所P227#8226. 国家重点交响乐团、芭蕾舞团、歌剧团、京剧团和其他民族艺术表演团体；公益性的图书馆、博物馆、科技馆、美术馆、革命历史纪念馆；重点文物保

护单位；文化行政管理部门所属的非生产经营性的文化馆或群众艺术馆接受社会公益性活动、项目和文化设施#8226.

调增所得额，即将企业已在营业外支出中列支的捐赠额剔除，计入企业应税所得额；#61620.允许扣除比例，计算出法定公益救济性捐赠扣除额；#8226. 应纳税所得额=调整后的所得额-公益性、救济性捐赠扣除例：某企业年终汇算清缴企业所得税，在对各项收支予以调整后，得出全年应纳税所得额为1800万元，并按此数额计算缴纳企业所得税594万元。但当税务机关核查时，发现企业有一笔通过希望工程基金会捐赠的款项100万元已在营业外支出中列支，未作调整。请按税法规定对这项捐赠款给予调整并计算应补交所得税

。#61620.3%=57（万元）（3）应纳税所得额=1900-57=1843（万元）（4）应纳所得税额=1843 #8226.（5）业务招待费

：#8226.（2）计提依据：营业收入净额包括主营业务收入和其他业务收入扣除销售折让和退回，不包括营业外收入、补贴收入和投资收益。#8226. 纳税人申报扣除的业务招待费，主管税务机关要求提供证明资料的，应提供能证明真实性的足够的有效凭证或资料。不能提供的，不得在税前扣除

。#8226. 解：准予从收入总额中列支的业务招待费=1500×5‰[(7500-500)-1500]×3‰=7.5 19.5=27(万元)#8226. 注意:业务招待费的计算方法与往年的不同#8226. 纳税人按国家有关规定上交的各类保险基金和统筹基金，包括职工养老基金、

待业保险基金等，经税务机关审核后，在规定的比例内扣除

。#8226. 按规定比例缴纳的财产和运输保险费用，准予扣除；但保险公司给予纳税人的无赔款优待，是保险公司对保险期内未发生意外事故或保险公司规定的其他事故对纳税人给

予的奖励，应计入当年应纳税所得额。#8226. (8) 固定资产租赁费：#8226. (1) 属于经营性租赁发生的租入固定资产租赁费，可按受益时间均匀扣除；#8226. 注意税务上对融资租赁的认定标准P229#8226. 处理原则：#8226. 坏账准备金扣除限额与计提基础#8226. 年末应收账款包括应收票据的金额。

#8226. (3) 纳税人发生非购销活动的应收债权以及关联方之间的任何往来账款，不得提取坏账准备金。#8226. 注意掌握会计处理与税法规定的差异#8226. 纳税人购买的国债在到期兑现时取得的利息收入，不计入应税所得额，但未到期转让国债取得的利息收入，需照章缴纳企业所得税。#8226. 注意对城市商业银行取得国库券收入的特殊规定。#8226. (12) 资产盘亏、毁损净损失（包括固定资产、流动资产）；#8226. (14) 支付给总机构的管理费（比例一般不超过总收入的2%）；#8226. (16) 残疾人就业保障基金；#8226. 以上几条按规定标准和方法处理后，经主管税务机关审核后，可在企业所得税税前扣除。#8226. 盈利企业当年“三新”费用超过上年实际发生额10%以上（含10%）的，除据实列支当年“三新”费用以外，年终经主管税务机关批准，还可再按实际发生额的50%，直接抵扣当年应纳税所得额；增长未达到10%的，不得抵扣。如果“三新”费用实际发生额的50%大于当年应纳税所得额，可就其不超过应税所得额的部分予以扣除，超过部分，当年和以后年度均不再扣除。

#8226. 请计算2001年和2002年允许在当年应纳所得税前扣除的究开发新产品发生的费用为多少？#8226. (1) 2000年刚开始研制，据实计入管理费用。#61624.98#8226. (3) 2002年比2001年增长 $(130-105) \div 105 = 23.8\%$ ；超过10%，所

以2002年应列支130 130#8226. 亏损企业当年的“三新”费用，只能按规定据实列支，不实行上述加扣办法。#8226. (19) 资助科技开发费用P231#8226. 企业向所属的科研机构 and 高等学校提供的研究开发经对资助支出，不实行上述办法。#8226. 对在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业，其项目所需国产设备投资的40%可从企业技改项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。#8226. 特别注意：企业所得税计算顺序：先补亏、后捐赠、再加计50%，最后投资抵免。#8226. 含义与内容#8226. 广告宣传费用分为两部分：#8226. 另一部分是业务宣传费。#8226. 广告费#8226. 纳税人申报扣除的广告费支出，必须符合下列条件：P194#8226. 已实际支付费用，并已取得相应发票；#8226. 业务宣传费#8226. 纳税人每一纳税年度发生的业务宣传费，在不超过其当年销售（营业）收入5‰范围内，可据实扣除；超过部分永远不能申报扣除。#8226. (22) 差旅费、会议费、董事会费#8226. 纳税人发生的佣金符合下列条件的，可计入销售费用税前扣除：有合法真实凭证；支付的对象必须是独立的有权从事中介服务的纳税人或个人（支付对象不含本企业雇员）；支付给个人的佣金，除另有规定者外，不得超过服务金额的5%。#8226. (25) 支付给职工的一次性补偿金（一次性生活补贴、买断工龄支出），可在税前扣除，数额大的，可在以后年度均匀摊销。（新增内容）#8226. 共有12个方面，尤其应注意P234，纳税人在计算应纳税所得额时不得扣除的有关“准备金”#8226. 1、资本性支出；#8226. 3、违法经营的罚款、被没收财物的损失；#8226. 5、自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分；#8226. 7、各种非

广告性质的赞助支出（实际已由业务宣传费代替）；#8226.9、与企业取得收入无关的其他各项支出。#8226.11、纳税人自行提取的存货跌价准备金、短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金、风险准备金（包括投资风险准备金），以及国家税收法规规定可提取准备金之外的任何形式的准备金不得扣除。#8226.同时注意：粮食类白酒的广告费，一律不得税前扣除。#8226.除了要掌握亏损弥补含义外，还应了解掌握一些具体规定。#8226.税法规定，纳税人发生年度亏损的，可以用下一纳税年度的所得弥补，下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补的期限最长不能超过5年。#8226.（1）这里所说的亏损不是企业财务报表中的亏损额，而是企业财务报告中的亏损额经主管税务机关按税法核实调整后的金额。#8226.（3）连续发生年度亏损，必须从第一个亏损年度算起，先亏先补，后亏后补，不得将每个亏损年度的连续弥补期相加，也不得哪年亏损额大先补哪年。#8226.解：(1)1991年应纳税额=90#8226.(2)1992年亏损到1996年弥补完.#8226.(4)1994年亏损到1999年弥补完,1999年盈余50万元.#61620.33%=29.7 56.1=85.8(万元)#8226.（1）有关联营企业与其投资方：#8226.投资方从联营企业分回的税后利润按规定应补缴所得税的，如果投资方企业发生亏损，其分回的利润可先用于弥补亏损，弥补亏损后仍有余额的，再按规定补缴企业所得税。2.企业境外业务之间的盈亏可以相互弥补（同一国家内的盈亏可弥补，不同国家的盈亏不能相互弥补），但企业境内外之间的盈亏不得相互弥补。P235#8226.行业和集团在批准实行汇总、合并纳税之前，其成员企业发生的亏损可用本企业以后年度所得予以

弥补，不并入母（总）公司亏损额，也不冲抵其它成员企业所得额；#8226. (五) 关联企业应纳税所得额的确定P236#8226. 税法对固定资产、无形资产、递延资产及存货的计价和摊销方法作出了规定，其内容与财务制度中对资产的会计处理有差异。当税法规定与会计制度规定相抵触时，以税法规定为准确定应纳税所得额。#8226. (一) 固定资产的计价和折旧#8226. 固定资产价值确定后，除下列特殊情况外，一般不得调整：P208 (1) 国家统一规定的清产核资；(2) 将固定资产一部分拆除；(3) 固定资产发生永久性损害，经主管税务机关审核，可调整至该固定资产可收回金额，并确认损失。(4) 根据实际价值调整原暂估价值或发现原计价有错误。#8226. 除另有规定者外，下列固定资产不得计提折旧：#8226. (2) 接受捐赠和盘盈的固定资产（注意：接受捐赠的固定资产2003年新税法规定已允许计提折旧）#8226. 折旧方法有变：#8226. 新政策：固定资产折旧的计算，采取直线折旧法。#8226. (二) 无形资产的税务处理#8226. (1) 非专利技术和专利的计价应当经过法定评估机构评估确认；#8226. 2 . 无形资产摊销：新增以下内容 (1) 纳税人自行研制无形资产发生的费用，凡在发生时已作为研究开发费直接扣除的，该项无形资产使用时，不得再分期摊销。(2) 纳税人为取得土地使用权支付给国家或其他纳税人的土地出让金作为无形资产管理，并在不短于合同规定的使用期间内平均摊销。(3) 纳税人购买计算机硬件所附带的软件未单独计价的应并入计算机硬件作为固定资产管理；单独计价的软件，应作为无形资产管理，按规定进行摊销。(4) 除另有规定者外，自制或外购的商誉和接受捐赠的无形资产，不得摊销费用（2003

年新规定接受捐赠的无形资产也可以摊销)。(三)递延资产的税务处理P239#8226。(1)固定资产修理支出可在发生当期直接扣除。#8226. 发生的修理支出达到固定资产原值20%以上;#8226. 经过修理后的固定资产被用于新的或不同的用途。#8226。(一)股权投资税务处理#8226。(1)投资方企业适用所得税税率高于被投资企业适用的所得税税率,除国家规定的定期减税、免税优惠以外(此项视同已按被投资企业适用税率交过了,另外的地域性税率差,要补税),其取得的投资所得应按规定还原为税前收益后,并入投资企业的应纳税所得额,依法补缴企业所得税(地区税率差,要补税)。注意P240-241新增内容#8226。(3)被投资企业会计账务上实际做利润分配处理(包括以盈余公积和未分配利润转增资本)时,投资方企业应确认投资所得的实现。(即,投资方此项纳税义务发生时间为被投资方做账时)#8226。(2)被投资企业发生经营亏损,由被投资企业结转弥补;投资方不得调整减低投资成本,也不得确认投资损失。(计算题)#8226.例如:投资成本20万,收回15万,损失5万,当年投资收益3万,只能抵3万,尚有2万向以后纳税年度结转扣除,不得用本企业当年实现的其他所得抵减。#8226.应在投资交易发生时,将其分解为两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算资产转让所得或损失:、按公允价值销售有关非货币性资产;、投资。#8226.4、整体资产转让的税务处理#8226.5、企业整体资产置换的税务处理#8226。(二)企业合并的税务处理#8226。(一)核算征收应纳税额的计算#8226.1、应纳税额=应纳税所得额#8226.应纳税所得额是所得税税额计算的关键,它是指纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额后的余

额，它包括来源于中国境内、境外的全部生产经营所得和其它所得，其计算方法为： $\#8226.$ 应纳税所得额与企业会计利润不同，它是以会计利润为基础，经过纳税调整确定的，因此应纳税所得额实务操作中的计算方法就有第二种方法。（2）

第二种公式 应纳税所得额=会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额 $\#8226.$ 1. 会计利润计算中已扣除，但超过税法规定扣除标准部分；2. 会计利润计算中已扣除，但税法规定不得扣除的项目金额；3. 未记或少记的应税收益。 $\#8226.$ 2

、例题：见P245-248 $\#8226.$ 该题内容有错： $\#8226.$ （2）广告宣传费应是500万元，而不是300万元，而且广告宣传费未区分，应按业务宣传费5%扣除； $\#8226.$ （4）由于以上错误，

答案就全错了，但该类综合题型对考生仍有重要参考价值，需认真研判，熟练掌握。 $\#8226.$ 1、核定征收企业所得税的适用范围（249页看看，理解，掌握为选择题） $\#8226.$ 、定额征收的，什么都不用算。 $\#8226.$ 应纳所得税额=应纳税所得额

\times 适用税率 $\#8226.$ A、收入可定，成本、费用不能准确核算时： $\#8226.$ B、成本费用资料可定，收入无法准确核算时

： $\#8226.$ 1. 民族自治地区的企业，需照顾和鼓励的，经省级

人民政府批准，定期减税或免税； $\#8226.$ 1. 国务院批准的高新技术产业开发区内的高新技术企业，可减按15%的税率征收企业所得税；新办的高新技术企业，自投产年度起2年内免

征所得税。 $\#8226.$ （1）对科研单位和大专院校服务于各业的技术成果转让、技术培训、技术咨询、技术服务、技术承包取得的技术性服务收入，暂免征收所得税（暂免）。 $\#8226.$

（3）对新办的独立核算的从事交通运输业、邮电通讯业的企业或经营单位，自开业之日起，第1年免征、第2年减征所得

税（一免两减半）。#8226.4 . 在国家确定的老、少、边、穷地区新办的企业，经主管税务机关批准后，可减征或免征所得税1年。#8226.6 . 企业遇风、火、水、震等严重自然灾害，经主管税务机关批准，可减征或免征所得税三年。#8226.8 . 高校和中小学校办工厂、农场生产经营所得、各类培训班进修班所得免税。#8226.10、乡镇企业可按应缴税款减征10%。#8226.12、12项政府性基金免税。#8226.14、灾歉、意外减免#8226.16、境外减免税处理（实际是税收饶让）#8226.18、新设科研机构的税收优惠#8226.19、2002.1.1起，福彩机构发售福彩的收入，包括返还奖金、发行经费、公益金，暂免#8226. 范围：云、贵、川、渝、陕、甘、青、和五个自治区、3个自治州。（结合地图来理解）#8226. 限定条件：主业必须是《目录》所列项目，且主营业务收入 总收入的70%#8226. 、西部区内新办的交通、电力、水利、邮政、广播电视企业，业务收入 总收入的70%的，自开始经营之日起，两免三减半。（适用15%，减半就是7.5%）#8226.21、转制科研机构享受的所得税优惠P255共6条，实际是第18条的补充规定，请考生连在一起看。注意科研机构联合其他企业组建公司的税收规定，50%比例很重要。•. 以上19、20、21条为本年新增内容，请考生关注。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com