

浅析企业纳税调整

□ 耿中太 刘正东

2000年,财政部、国家税务总局分别发布了《企业会计制度》和《企业所得税税前扣除办法》,对所得税的调整项目及会计处理做出了新的规定,要求所有企业从2001年起以税法认定的收入进行纳税申报;当会计制度与税法不一致或不协调时,应按会计制度进行核算,纳税时再作调整。实际工作中,涉及纳税调整的主要有以下几个方面:

一、按会计制度规定核算时作为收益计入会计报表,在计算应纳税所得额时不确认收益的

具体如:1、国债利息收入。会计核算中,企业无论是购买何种债券所产生的利息收入,均计入当期损益;而税法规定,企业购买的国债利息收入不计入应纳税所得额,不交纳所得税。

2、股利收入。投资企业从被投资企业分回的已缴纳所得税的股利,会计上计入当期损益;税法上则规定如果投资企业的所得税率不高于被投资企业,投资企业从被投资企业分回的股利不需调整纳税所得。

二、按会计制度规定核算时不作为收益,不计入当期损益,而在计算应纳税所得额时作为收益,需要交纳所得税的

具体如:1、在建工程试运行收入。会计制度规定,企业的在建工程项目在达到预定可使用状态前试运转过程中形成的、能够对外销售的产品,其发生的成本,计入在建工程成本,销售或转为库存商品时,按实际销售收入或预计售价冲减工程成本;而税法规定,企业在建工程发生的试运行收入,应并入总收入予以征税,不能直接冲减在建工程成本。

2、企业以自己生产的产品用于本企业工程项目。在会计核算中按成本入账,不计入当期损益;而在税收上则应按该产品的售价与成本的差额计入应纳税所得额。

三、按会计制度规定核算时确认为费用或损失,在

计算会计利润时予以扣除,而在计算应纳税所得额时则不允许扣除的

具体如:1、罚款支出。会计制度规定,各种罚款、违约金、滞纳金等全部计入企业营业外支出。而税法规定,因违反法律、行政法规而支付的罚款、罚金、滞纳金在计算应纳税所得额时,不得扣除。惟有一点除外,即企业按照经济合同规定支付的违约金(包括银行罚息)、罚款和诉讼费可以在税前扣除。

2、公益、救济性捐赠支出。按照会计制度规定,企业通过非营利的社会团体、国家机关向教育、民政、中国绿化基金会等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠支出计入企业的营业外支出;而按照所得税条例和细则规定,纳税人用于公益、救济性的捐赠,在年度应纳税所得额3%以内的部分,准予扣除。这里应注意两点:(1)某些特定的捐赠行为,如企业等通过非营利性的社会团体和国家机关向红十字事业或青少年活动场所等进行捐赠的,其捐赠额允许在税前全额扣除,不受3%的标准限制;(2)纳税人直接向受赠人的捐赠以及纳税人向国外的捐赠和非公益、救济性的捐赠,纳税时不得扣除。

3、赞助费。按照有关行业财务制度规定,计入当期费用支出,冲减当期利润;税法则规定,在计算应纳税所得额时不允许扣除。

4、广告费和业务宣传费。会计制度对上述两项费用未进行严格区分,企业据实以广告费计入当期的营业费用。税法上,则区分为广告费和业务宣传费,对企业纳税年度的广告费支出应不超过销售(营业)收入的2%(2001年起部分行业,包括制药、食品、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育和家具建材商城等调整为8%),可据实扣除;超过部分可无限期向以后纳税年度结转。粮食类白酒不得在税前扣除。而业务宣传费(主要是未通过媒体的广告性支出,包括企业发放印有企业标志的礼品、纪念品等),企业

在不超过每一纳税年度销售(营业)收入5%的范围内,可据实扣除。

5、业务招待费。会计上,按企业实际发生数列入当期管理费用;而《企业所得税税前扣除办法》规定,全年销售(营业)收入净额在1 500万元及其以下的,不超过销售(营业)收入净额的5%,全年销售(营业)收入净额超1 500万元的,不超过该部分3%,企业应分段计算,超过部分调整增加应纳税所得。

6、借款费用。会计上对符合资本化条件的借款费用,计入所购建的固定资产成本,除此之外的借款费用,一律计入费用。其中,属于筹建期间发生的,计入开办费;属于正常生产经营期间发生的,作为财务费用处理。税法规定,企业在固定资产、无形资产购建期间发生的借款费用,应作为资本性支出计入相关资产的成本,资产交付使用后发生的,可在当期扣除。但是,以下三种情况应调增企业应纳税所得:(1)企业向非金融机构的借款利息支出,超过银行同期同类借款利息以上的部分;(2)企业明确用于对外投资的借款费用;(3)企业从关联方取得的借款金额超过其注册资本50%的,超过部分的利息支出。

7、资产减值。《企业会计制度》要求企业对应收账款、存货、短期投资、长期投资、固定资产、无形资产、在建工程和委托贷款等八项资产计提相应的减值准备,对当期确认的资产减值损失直接计入当期损益;税法规定,企业各项资产的计价应遵循历史成本原则,明确了存货跌价准备金、短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金、风险准备基金不允许税前扣除。其中,对坏账损失会计上与税法规定差异较大,会计制度规定坏账损失的核算只能采用备抵法,计提坏账比例由企业自行确定,计提范围包括应收账款(含应收票据)和非购销活动引起的应收债权(相当于其他应收款),还包括应收关联方的款项(不得100%计提);《企业所得税税前扣除办法》规定,纳税人发生的坏账损失,原则上应按实际发生额据实扣除,经报税务机关批准,也可按不超过年末应收账款余额(包括应收票据,不含其他应收款)的5%计提坏账准备金;关联企业之间的任何往来账款,不得提取坏账准备,也不得确认为坏账。

8、固定资产折旧。(1)企业采用的折旧的方法与税法规定不一致,可能会导致税前会计利润与纳税所得的不一致,需调整纳税所得;(2)接受捐赠旧的固定资产折旧,会计制度规定对于接受捐赠的固定资产,企业应当按照确定的固定资产入账价值,预计尚可使用年限、残值,按选用的折旧方法计提折旧,而税法规定,企业接受捐赠的固定资产,不能计提折旧;(3)企业进行股份制改造发生的固定资产评估增值可以计提折旧,但在计算应纳税所得时不得扣除。

9、工资支出。企业实发工资或提取的工资总额(工效挂钩)在计税工资标准以内,按实扣除;超过计税工资标准的

部分应调增纳税所得。

10、职工保障费用。会计制度规定,企业按照国家有关规定计提缴纳的各类保险费以及职工福利费、工会经费、职工教育经费等均可计入管理费用;税法规定,企业基本养老保险费、基本医疗保险费、基本失业保险费、残疾人就业保险费,特殊工种职工法定人身安全保险,可税前扣除。对企业按实发工资总额计提的工会经费、职工福利费、职工教育经费超过按计税工资总额计提的部分,应调增纳税所得。同时,税法还规定,企业的人寿保险或财产保险以及在基本保险以外的补充保险不得扣除(2001年财政部、国家税务总局又作调整,对辽宁省等试点地区的部分经济效益较好的企业为职工建立的补充养老保险、补充医疗保险提取交纳额分别在工资总额4%以内部分,均准予在缴纳所得税前扣除);对企业已按规定比例计提、未按期缴纳的社保费不得在税前扣除;企业计提的工会经费应使用专用收据,凡不能出具《工会经费拨缴款专用收据》的,其计提的工会经费不得在企业所提税前扣除。

11、财产损失。(1)企业当期发生的固定资产和流动资产盘亏、毁损净损失,由其提供清查盘存资料,经有关部门审核批准后,计入损益或准予扣除,这一点会计上与税法上基本一致;(2)非金融信贷企业直接借出的款项,由于债务人破产、关闭、死亡等原因无法收回或逾期无法收回的,一律不得作为财产损失在税前进行扣除,而非金融信贷企业委托金融保险企业等国家规定允许从事信贷业务的企业借出的款项,由于债务人破产、关闭、死亡等原因无法收回或逾期无法收回的,准予作为财产损失在税前扣除;(3)企业因存货盘亏、毁损、报废等原因造成损失的,不得从销项税金中抵扣进项税金,应视同企业财产损失,经主管税务机关批准准予与存货损失一起在所得税前按规定进行扣除。

(作者单位:江苏省灌南县审计局)

江苏省南通市海晏财政所)

责任编辑 季建辉

前沿培训网——专为职业人士设计的网上家园

www.fronttraining.com

福来得全面挺进职业培训:

会计职称 注册会计师 注册税务师 注册评估师

会计从业资格 经济师 司法考试 报关员 职称英语

在职研英语 空中英语 BEC 商务英语 财务英语

邮箱:front@fronttraining.com

咨询电话:010-62652013 62650987

传真:010-62522577

运筹网上
决胜职场