



会计准则与税法在利润处理上的差异分析

赵娟 李伟毅

(山东英才学院 济南 250104 山东财政学院 济南 250014)

【摘要】 企业既要按照会计准则的要求进行会计核算,又要严格按照税法的要求计算纳税。本文对会计准则与税法在利润处理上的差异进行了分析,指出了存在差异的原因并提出了差异协调的建议。

【关键词】 会计准则 税法 利润处理 差异协调

税法与企业会计准则虽然存在密切联系,但由于各自的制定目标、服务对象不同,二者之间必然会存在一定的差异。企业既要按照会计准则的要求进行会计核算,又要严格按照税法的要求计算纳税。企业首先必须了解会计准则与税法的差异,然后在会计核算的基础上按照税法的规定进行纳税调整,正确计算应纳税所得额,依法申报纳税。本文对会计准则与税法在利润处理上的差异进行分析,指出存在差异的原因并提出差异协调的建议。

一、会计准则与税法在利润处理上的差异

会计准则规定,利润是指企业在一定会计期间的经营成果,包括收入减去费用后的净额、一部分利得和损失等。税法中的利润称为应纳税所得额,是指纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目(成本、费用、税金、损失)金额后的余额。会计准则与税法在利润处理上存在很大的差异,主要表现为以下方面:

1. 投资收益。①短期投资收益:会计上冲减短期投资成本,不确认投资收益;而税法规定,除了初始投资时存在的已到期尚未领取的利息(或已宣告但未发放的现金股利),其他持有期间取得的利息或股利(以被投资方已进行利润分配为准),应作为投资收益。②以权益法核算的长期股权投资的收益:会计上根据年末投资方应享有的被投资方当年实现的净利润的份额来确认投资收益;而税法规定,以被投资方已进行利润分配为准(非完全收付实现制)确认投资收益。

2. 补贴收入。补贴收入是指企业实际收到税务机关退还的增值税税款或国家定期给予的定额补贴,以及企业作为国家财政扶持的对象而获取的其他形式的补贴。会计准则规定,企业取得的各种补贴收入,应计入当期损益。但财政部、国家税务总局《关于企业补贴收入征税等问题的通知》规定:企业取得的国家财政性补贴和其他补贴收入,除国务院、财政部和国家税务总局规定不计入损益的外,其余的一律并入实际收到补贴收入年度的应纳税所得额。对于企业流转税减免或返还,财政部、国家税务总局《关于减免及返还的流转税并入企业利润征收企业所得税的通知》规定:对于减免或返还的流转税(含即征即退、先征后退),除国务院、财政部、国家税务总局规

定有指定用途的外,其余都应并入企业利润,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征收企业所得税;对先征后返和先征后退的,应并入企业实际收到退税款或返还税款年度的企业利润征收企业所得税。国家税务总局《关于企业出口退税款税收处理问题的批复》对退还出口产品的增值税作了特别规定,明确企业出口货物所获得的退税款应冲抵相应的“进项税额”或“已交增值税”,不并入利润征收企业所得税。

3. 营业外收入和营业外支出。营业外收入是指企业获得的与其生产经营无直接关系的各项收入,包括固定资产盘盈、处置固定资产净收益、处置无形资产净收益、罚款收入等。会计上的营业外收入在税法中属于其他应税收入,除另有规定外,都应计算缴纳企业所得税。而国家税务总局《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)规定,在整体资产转让、整体资产置换、合并和分立等业务中,获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额确认为当期的应纳税所得额。

营业外支出是指企业发生的与其生产经营无直接关系的各项支出,包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、处置无形资产净损失、债务重组损失、计提的无形资产减值准备、计提的固定资产减值准备、罚款支出、捐赠支出、非常损失等。对于营业外支出,会计上与税务上存在以下差异:

(1)非广告性支出。会计上将非广告性支出列入营业外支出或管理费用;而《企业所得税法实施条例》规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分准予扣除。也就是说,不符合条件的非广告性支出应作纳税调整。

(2)捐赠支出。公益性捐赠是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,对《公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。会计准则规定,不论是实物捐赠还是货币捐赠,不论捐赠的具体性质、对象、方式和数额,一律作为营业外支出。而税法规定的公益性捐赠支出的税前扣除标准为:企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额12%的部分

准予扣除。年度利润总额,是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。捐赠支出的税前扣除方法见下表:

捐赠类别	税前扣除方法	要 点
公益性捐赠	限额比例扣除	①限额比例:12% ②限额标准:年度利润总额×12% ③扣除方法:扣除限额与实际发生额中的较小者 ④超标准的公益性捐赠支出,不得结转到以后年度
非公益性捐赠	不得扣除	企业直接向受赠人进行的捐赠,应作纳税调整

(3)罚款、罚金、滞纳金。罚款、罚金、滞纳金在会计上列作营业外支出。按税法规定,这三项支出在计算应纳税所得额时不得扣除,但纳税人按照经济合同支付的违约金(包括银行罚息)、罚款和诉讼费可以在税前扣除。税法规定的罚款、罚金、滞纳金,是指纳税人违反国家税收法规和其他法律法规,被税务机关和其他行政机关所处的滞纳金、罚款以及被司法部门所处的罚金。

(4)财产损失。会计准则规定,企业发生的固定资产盘亏、处置固定资产净损失、处置无形资产净损失以及非常损失等财产损失,应作为营业外支出。但《企业所得税法实施条例》规定,企业发生的损失,减除责任人赔款和保险赔款后的余额,依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。《企业财产损失所得税前扣除管理办法》(国家税务总局令第13号)规定,凡未经税务机关批准的财产损失,一律不得自行在税前扣除。

4. 税收优惠扣除。

(1)技术开发费加计扣除。国家对企业的技术创新在税收上给予优惠,规定企业发生的技术开发费,在按规定实行100%扣除的基础上,允许再按技术开发费实际发生额的50%抵扣当年度的应纳税所得额。《企业所得税法实施条例》规定:研究开发费用的加计扣除,是指企业为研发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产成本而计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,再按研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产成本的,按照无形资产成本的150%摊销。

(2)企业支付给残疾职工的工资的加计扣除。税法规定,该项加计扣除是指企业在将支付给残疾职工的工资据实扣除的基础上,再按照支付给残疾职工工资数额的100%加计扣除。残疾职工的范围适用《残疾人保障法》的有关规定。

(3)税额抵免。是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,该专用设备投资额的10%可以从企业当年的应纳税所得额中抵减;当年不足抵减的,可以在以后5个纳税年度内抵减。抵减是指对应纳税所得额的直接抵减,这实际上属于一项减免税优惠。

(4)税前弥补以前年度经营亏损。《企业所得税法实施条例》规定,企业当年发生亏损的,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,可以逐年弥补,但是弥补年限最长不得超过五年。

二、存在差异的原因分析

笔者认为,会计准则与税法制定的目的不同是产生差异的主要原因。会计准则制定的目的是促使企业为会计信息使用者(投资人、债权人、企业管理者、政府部门以及其他财务报表使用者)提供真实、完整的财务信息;而税法制定的目的是保证国家的财政收入,利用税收杠杆进行宏观调控。由于两者制定的目的不同,它们所遵循的原则也必然存在较大的差异,从而导致会计准则和税法对有关业务的处理规定不同。

特别需要指出的是:第一,我国目前采用的是会计政策与税收政策基本分离的模式,企业日常的会计核算应当以会计准则为依据,如果会计政策与税收政策不一致,在计算纳税时只作纳税调整,而不得调整会计记录和财务报表相关项目的金额;第二,由于会计政策与税收政策都在不断变化,以上的比较只揭示了基于现有规定的主要差异,随着时间的推移和政策的改变,相应的差异内容也会发生变化;第三,由于某些会计政策与税收政策较为原则化,不同的人可能对相同的政策会有不同的理解,因此在实际工作中应当根据有效的会计政策进行会计处理,并根据有效的税收政策进行纳税申报。

三、差异协调的建议

1. 认识上的协调。统一论与分离论之争已成为历史,即会计政策(财务会计)与税收政策(税务会计)相分离已成为现实;国际化与中国特色的现实矛盾仍然突出,主要表现为国际化的会计政策与国家化的税收制度的矛盾、国际化的会计规范与民族化的会计人员素质的冲突;需要权衡会计信息的高质量与纳税调整的高成本。

2. 制度上的协调。企业会计准则已体现了一定的协调精神,如视同销售的会计处理、接受资产捐赠的会计处理等。《企业会计制度》在协调会计政策与税收政策方面也有了新的进展,主要体现在资产减值准备的计提范围、长期股权投资核算、融资租入固定资产计价等方面。税务行政许可项目调整后,部分差异内容相应减少或消除。

3. 处理方法上的协调。主要表现为:①合理选择税务会计模式;②所得税会计的处理方法应逐步从应付税款法拓展到纳税影响会计法;③辅助性(备查性)会计记录在协调中显示出特别重要的意义;④税务精细化管理的重点与方法需要作相应的调整。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法.北京:经济科学出版社,2008
3. 中国注册会计师协会.2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2008
4. 董树奎.税收制度与会计制度差异分析及协调.北京:中国财政经济出版社,2003