

成本费用的会计与税务处理差异分析

山东财政学院 李伟毅

《企业会计准则——基本准则》规定,费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。在企业会计准则应用指南中,针对成本的核算设置了“主营业务成本”、“其他业务成本”科目,针对费用的核算设置了“销售费用”、“管理费用”和“财务费用”科目,针对税金的核算设置了“营业税金及附加”和“所得税费用”科目,针对损失的核算设置了“资产减值损失”和“营业外支出”科目。

根据《企业所得税法》的规定,扣除额=会计核算的成本、费用、税金和损失-税法规定不允许税前扣除的成本、费用、税金、损失和其他支出-税法规定的允许在税前限额扣除的成本、费用、税金、损失和其他支出超过规定标准的部分。这里着重阐述以下五个项目的会计与税务处理差异。

1. 主营业务成本。税法所指的“成本”概念与会计上的“成本”概念有所不同。会计上的“成本”是指企业在生产产品、提供劳务过程中劳动对象、劳动手段和活劳动的耗费,是针对

差异。在持有期间,会计准则要求按摊余成本和实际利率确认利息收入,计入投资收益。为简化纳税调整工作,财政部、国家税务总局在《通知》中认可了这种会计处理方法,因此在持有期间不需要进行纳税调整。但是在未到期提前处置时,会计上的处置收益为其账面价值与实际收款额之差,而税法上的处置收益为计税基础与实际收款额之差,两者不相等,需要进行纳税调整。

三、金融资产的减值

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定,企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产的账面价值进行检查,有客观证据表明该金融资产发生减值时,应当计提减值准备。

在上述三项金融资产中,交易性金融资产不需要计提资产减值准备。但资产负债表日,如果可供出售金融资产的公允价值发生较大幅度下跌,或在综合考虑各种相关因素后,预期这种下跌属于非暂时性的,一般可以认定该可供出售金融资产已发生减值,应当确认资产减值损失。其确认的资产减值损失金额为资产负债表日公允价值与账面价值之差。

对于已确认减值损失的可供出售债务工具(如债券等),如果其公允价值在以后会计期间回升,原确认的减值损失应当予以转回并计入资本公积,不得计入当期损益。持有至到期投资发生减值时,应当将其账面价值减记至预计未来现金流

一定的产出物计算归集的。在实践中,产品的成本一般包括直接材料、直接人工、燃料和动力、制造费用。

税法中的“成本”概念比会计准则中的“成本”概念范围要大,包括纳税申报期间已经申报确认的销售商品(包括产品、材料、下脚料、废料和废旧物资等)、提供劳务、转让和处置固定资产和无形资产的成本。企业发生的费用中,有的构成在产品、产成品等存货的成本,只有那些销售出去并在纳税申报期间确认了销售(营业)收入的相关商品的成本才能予以扣除。

2. 销售费用。会计准则中的“销售费用”科目主要核算企业销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用,包括保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等,以及为销售本企业商品而专设的销售机构(含销售网点、售后服务网点等)的职工薪酬、业务费、折旧费等经营费用。商品流通企业在购买商品过程中所发生的进货费用,按照会计准则的规定应计入采购成本,不属于销售费用。会计准则与税法在销售费用方面的主要差异项目

量,减记金额确认为资产减值损失,计入当期损益。以后如有客观证据表明该金融资产价值已恢复,且客观上与导致该损失发生的事项有关,原确认的减值损失应当予以转回,计入当期损益。

《企业所得税法》第十条规定,未经核定的准备金支出在计算应纳税所得额时不得扣除。《企业所得税法实施条例》第五十六条规定,包括投资资产在内的各项资产都应以历史成本为计税基础,发生的资产增值或减值,不得调整资产的计税基础(国务院财政、税务主管部门规定可计入损益的除外)。因此,在计提金融资产减值准备期间,会计利润与应纳税所得额不相等,要进行纳税调整。无论资产减值准备是否可以转回,调整数均为当期计提资产减值损失的数额。计提资产减值准备会减少金融资产的账面价值但不改变计税基础,因此在处置已计提减值准备的金融资产时,也要进行纳税调整。

另外,对持有期间被投资企业宣告发放的现金股利(已宣告未发放的股利除外)和利息收入,会计准则规定计入投资收益。而按照《企业所得税法》第二十六条及《企业所得税法实施条例》第八十三条的规定,企业取得的国债利息收入和符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入,这就与会计准则的规定不一致。因此,还应关注金融资产的会计与税务处理是否存在此类差异,以便正确地进行纳税调整。○

有广告费与业务宣传费、佣金和回扣等。

业务宣传费一般是指企业为销售商品或提供劳务而进行的宣传推销费用。会计上广告费与业务宣传费应按实际支出列支。税法规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,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;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

会计上的佣金和回扣支出一般可以据实列支。但是按税法的规定,佣金的扣除需要符合以下三个条件:①有合法、真实的凭证;②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);③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%。纳税人销售货物给购货方的回扣不得在所得税前扣除。

3. 管理费用。会计上的“管理费用”科目核算企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用,包括企业在筹建期间发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理过程中发生的或者应由企业统一负担的公司经费(包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、工会经费、董事会经费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费、排污费等。凡属于管理费用的支出,按会计准则的规定应全额列支,计入损益。但按税法规定某些费用在计算应纳税所得额时不得扣除或只能按限定标准扣除。除累计折旧、存货跌价准备、坏账准备等项目外,尚有以下几个主要项目:

(1)业务招待费。业务招待费又称交际应酬费,按会计准则的规定,根据实际发生额列入管理费用。但税法规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5‰。

(2)保险费。按企业会计准则的规定,企业缴纳的各种财产保险费用和企业为职工缴纳的各种保险费用,均可以如数列支。但按税法的规定,企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金,准予扣除。企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内,准予扣除。

(3)租赁费。固定资产租赁业务分为经营租赁和融资租赁两种。按企业会计准则的规定,经营租赁固定资产发生的租赁费,可直接计入管理费用或制造费用,融资租赁固定资产发生的未确认融资费用,通过“未确认融资费用”科目核算。

按税法规定,纳税人以经营租赁方式从出租方取得的固定资产,其符合独立纳税人交易原则的租金可根据受益时间均匀扣除;融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

(4)管理费。按企业会计准则的规定,企业支付的各种管理费用应全额计入损益。按税法的规定,企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费,以及非银行企业内营业机构之间支付的利息,不得扣除。

4. 财务费用。会计上的“财务费用”科目核算企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用,包括利息支出(减利息收入)、汇兑损益和相关的手续费,以及企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。从性质上讲,财务费用属于短期经营性借款费用,按企业会计准则的规定,不论贷款人及借款利率如何,企业支付的财务费用均应全额计入损益。按税法的规定,企业在生产经营活动中发生的下列利息支出,准予扣除:非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出;非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

5. 损失。会计上的“资产减值损失”科目核算企业计提各项资产减值准备所形成的损失。“营业外支出”科目核算企业发生的各项营业外支出,包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

税法中的“损失”,是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失,转让财产损失,呆账损失,坏账损失,自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。企业发生的损失,减除责任人赔偿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。企业已经作为损失处理的资产,在以后纳税年度又全部收回或者部分收回的,应当计入当期收入。

通过“资产减值损失”科目核算的企业各项资产减值准备所形成的损失不能在计提时扣除,应在实际发生后依照税法规定扣除。“营业外支出”科目核算企业发生的各项营业外支出,包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等,符合企业所得税法规定的条件的,依照税法规定程序确认后,方可在税前扣除。○

国家税务总局 国税函[2008]742号文件

关于调味料酒

征收消费税问题的规定

鉴于国家已经出台了调味品分类国家标准,按照国家标准调味料酒属于调味品,不属于配置酒和泡制酒,对调味料酒不再征收消费税。

调味料酒是指以白酒、黄酒或食用酒精为主要原料,添加食盐、植物香辛料等配制加工而成的产品名称标注(在食品标签上标注)为调味料酒的液体调味品。

(2008年8月21日印发)

法规制度