

现行会计准则下企业所得税相关问题思考

顾立霞

(盐城师范学院 江苏盐城 224002)

【摘要】 现行会计准则和新企业所得税法的实施对企业会计人员提出了更高要求。本文在阐述现行会计准则下企业所得税采用资产负债表债务法核算的相关概念,应交所得税及所得税费用、递延所得税计算的基础上,就现行会计准则下收支确认与应纳税所得额计算口径不同对所得税的影响进行了探讨。

【关键词】 会计准则 新企业所得税法 应纳税所得额

现行会计准则和新企业所得税法的颁布实施对企业会计人员提出了更高的要求,依照会计准则准确地处理所得税相关问题对企业来说是非常重要的。现行会计准则下企业所得税采用资产负债表债务法进行核算,在资产负债表债务法下,必须正确理解相关概念、把握递延所得税确认规律、准确计算应交所得税及所得税费用。在此基础上,理清现行会计准则下收支确认与应纳税所得额计算在口径上的不同对所得税的影响,以便合理地进行企业所得税的纳税筹划。

一、现行会计准则下企业所得税的会计处理

《企业会计准则第18号——所得税》规定采用资产负债表债务法核算企业所得税,从而使各个企业提供的会计信息更具有可比性。资产负债表债务法的主要变化是核算理念由时期转变为时点,是先计算期末递延所得税资产或负债,然后由期末数减期初数得到本期发生额。可见,由此确认的所得税费用包括当期所得税费用和递延所得税费用,这种方法是通过计算暂时性差异来全面确认递延所得税资产或负债,将每一会计期间递延所得税资产或负债余额变化确认为收益。这样一方面提高了会计信息的质量,另一方面增加了会计处理成本和所得税会计核算的难度,给会计人员的实际操作带来了一定的困难。

(一) 正确理解资产负债表债务法的相关概念

1. 计税基础。企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。资产的计税基础是指企业在收回资产账面价值的过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。比如,某上市公司2005年对其他公司投资244万元,后因该公司财务状况恶化,连年严重亏损,公司于2008年对该项投资全额计提了减值准备,则该项资产的账面价值为0,而公司将来在处理该项投资时,按税法规定可抵扣的成本是244万元,即该项投资的计税基础为244万元,也即税法规定此项资产减值准备不允许税前扣除。负债的计税基础是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。比如,某公司2008年根据经济效益情况计提了2300万元的应付工资奖金,由于此奖金

2008年度没有实际支付,根据税法规定在计算2008年应纳税所得额时不能税前抵扣,只有在2009年实际支付时才能进行税前抵扣,因此2008年年底,应付工资奖金的账面价值是2300万元,但计税基础是0。

2. 暂时性差异。暂时性差异既包括传统意义上的时间性差异,又包括其他暂时性差异。资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额称为暂时性差异,按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。应纳税暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生应税金额(即增加未来应纳税额)的暂时性差异。可抵扣暂时性差异,是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时,将导致产生可抵扣金额(即减少未来的应纳税额)的暂时性差异。如上例中:负债的计税基础=负债的账面价值-未来可税前列支的金额=2300-2300=0,负债的暂时性差异=负债的账面价值-负债的计税基础=2300-0=2300(万元)。其中,计算结果为正的,为可抵扣暂时性差异;计算结果为负的,为应纳税暂时性差异。

(二) 正确把握递延所得税资产或递延所得税负债的产生规律

1. 从会计科目及所得税会计核算账户设置角度区分。对于资产类项目,当资产计税基础>资产账面价值时,形成可抵扣暂时性差异,确认递延所得税资产。如前文中对外投资计税基础244万元>对外投资账面价值0,此时确认的递延所得税资产则为244万元。当资产计税基础<资产账面价值时,形成应纳税暂时性差异,确认递延所得税负债。对于负债类项目,当负债账面价值>负债计税基础时,形成可抵扣暂时性差异;当负债账面价值<负债计税基础时,形成应纳税暂时性差异。现行会计准则规定,企业进行所得税会计处理时,应设置的账户包括:“应交税费——应交所得税”账户核算企业按照税法规定计算应缴纳的所得税;“所得税费用”账户核算企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用;“递延所得税负债”账户核算企业确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负

债;“递延所得税资产”账户核算企业确认的可抵扣暂时性差异产生的所得税资产。同时应在“递延所得税资产”、“递延所得税负债”一级科目下再按不同内容设置相关二级明细科目甚至三级明细科目,以合理地区分会计科目并理解所得税会计核算科目的设置规律,这样有利于会计人员更好地判断可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异,从而正确地计算递延所得税资产和递延所得税负债。

2. 从会计利润与税法利润比较的角度区分。当会计利润>税法利润时,会产生递延所得税负债;当会计利润<税法利润时,会产生递延所得税资产。会计利润与税法利润的差额即为递延所得税资产或递延所得税负债。

(三)正确计算本期应交所得税和所得税费用

本期应交所得税和所得税费用的计算可分为三个步骤:第一步计算本期应交所得税,即本期应交所得税=税法利润×所得税税率;第二步计算递延所得税资产或递延所得税负债的期末余额,即递延所得税资产期末余额=可抵扣暂时性差异期末余额×所得税税率,递延所得税负债期末余额=应纳税暂时性差异期末余额×所得税税率;第三步计算本期所得税费用,即本期所得税费用=本期应交所得税+(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-(期末递延所得税资产-期初递延所得税资产)。

二、现行会计准则下收支确认对应纳税所得额的影响

如前所述,在采用资产负债表债务法进行所得税会计处理时,必须准确计算应缴纳的所得税,而在确认本期应交所得税时,准确地确定税法利润即应纳税所得额成为关键所在。会计准则和税法在收入、费用确认规定方面存在着差异,使得会计人员在按会计准则进行会计处理时,必须准确把握两者之间的差异,才能更准确地确定企业的应纳税所得额。

1. 收入的确认对应纳税所得额的影响。会计准则所定义的收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入,强调的是能够导致经济利益流入,包括销售商品收入、提供劳务收入及让渡资产使用权收入。

税法规定企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入为收入总额,包括销售货物收入,提供劳务收入,转让财产收入,股息、红利等权益性投资收益,利息收入,租金收入,特许权使用费收入,接受捐赠收入及其他收入。以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额。其中,利息收入指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资或者因他人占用本企业资金取得的收入,包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入;其他收入是指企业取得的除前八项收入以外的其他收入,包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。可以看出,对于存款利息、资产溢余,税法规定是作为收入确认,而会计准则是作冲减费用(存货等流动资产盘盈冲减管理费用)处理。尽管两者实质上并无差异(即不需因此对利润总额进行纳税调整),但在进行所得税纳税申报时,

在申报表中是需要调整的。

另外,税法规定对其中一些收入给予免税或不征税,如规定国债利息,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益(符合条件是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益)为免税收入;财政拨款和依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金为不征税收入。这种差异的存在,要求企业必须将按照会计准则确认的收入剔除免税收入项目和不征税收入项目,若未进行这样的调整势必会增加企业的税负。

2. 费用支出的确认对应纳税所得额的影响。会计准则规定,利润包括收入减去费用支出后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等,而这些从收入中扣除的费用支出与税法规定的税前扣除项目是有差异的。会计准则规定按权责发生制将发生的费用支出全部据实扣除;而按税法规定,这些支出的一部分可以据实扣除,一部分按标准在税前扣除,还有一部分可以加计扣除,另外一部分则不允许在税前扣除。

费用扣除差异的存在,使得企业在按会计准则处理经济事项时,需要会计人员准确把握企业所得税法中的扣除规定,从而可以将利润总额调整为应纳税所得额。同时由于会计准则和税法差异的扩大,增加了企业将利润调整为应纳税所得额的工作量,相应地增加了企业的纳税成本。如果有关人员对两者之间的差异未能准确把握和理解,很容易造成偷漏税款而被处以罚款,从而增加了企业的涉税风险和守法成本。

三、现行会计准则下企业所得税的合理筹划

企业在按会计准则的要求对发生的经济事项进行会计处理的同时,应注重其与税法的差异,充分利用税法规定进行纳税筹划,以实现企业价值最大化目标。对企业所得税的纳税筹划可以从利用税收优惠政策、利用会计处理规则以及利用税法扣除规定三个方面进行考虑。

1. 充分利用税收优惠政策。税收优惠是国家调控经济的一种重要手段。税法给予企业所得税的优惠政策总体体现为“以产业(行业)优惠为主、地区优惠为辅”的原则。税法规定对于企业特定经营项目所得给予免征或减征所得税。如企业从事农、林、牧、渔业项目的所得,可以免征、减征企业所得税;企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税;企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得,包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合利用、节能减排技术改造、海水淡化等项目,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税;国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税等;对企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额,可以按一定比例实行税额抵免的优惠。同时规定,企业对优惠项目应当单独计算所得并合理分摊企业的期间费用才可以享受所得税的税收优惠,否则不得享受所得税优惠。

对于跨行业经营的企业在按会计准则处理经济事项收入

谈完善废旧物资回收经营业务的税收政策

马晨明 丁海军

(嘉兴学院 浙江嘉兴 314001)

【摘要】我国现行的废旧物资回收经营业务存在着偷税漏税、回收与利用企业的税收政策不统一、试点地区和非试点地区的税收政策存在差异等问题。本文从准入制度、税收制度、管理制度等方面入手探讨了如何完善废旧物资回收经营业务税收政策。

【关键词】废旧物资 回收经营 税收政策

一、废旧物资回收经营业务税收政策概述

废旧物资回收经营业务的税收政策可简要归纳如下:

①自2001年5月1日起,对废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税。②生产企业增值税一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资,可按照废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上注明的金额,按10%计算抵扣进项税额。③废旧物资回收经营单位应将废旧物资和其他货物的经营分别核算,不能准确分别核算的,不得享受废旧物资免征增值税的优惠政策。④废旧物资回收经营单位应严格按照有关规定使用废旧物资收购凭证。废旧物资回收经营单位收购城乡居民个人(不包括个体经营户)及

和支出时,应充分考虑税收优惠政策,对涉及所得税优惠政策的项目收支一定要单独核算,从而可以充分利用所得税减征或免征的规定进行纳税筹划,达到直接节税目的。

2. 合理利用会计处理规则。纳税人如果能够推迟应纳税所得额的实现,则可以使本期应纳税所得额减少,从而推迟或减少所得税的缴纳。纳税时间的推迟,可以使企业无偿使用这笔税款,以获取资金的时间价值。尽管纳税总额没有发生变化,但纳税时间发生了变化,相当于获得了一笔无偿使用的资金,增加了企业的经济效益,达到了相对节税的目的。

对一般企业来说,最主要的收入是销售商品收入,因此推迟销售商品收入的实现是纳税筹划的重点。在企业销售商品收入中,会计准则规定分期收款销售商品以合同约定的收款日期为收入确认时间,而订货销售和分期预收货款销售则在交付货物时确认收入,委托代销商品销售在受托方寄回代销清单时确认收入。企业适当地采用此类销售方式,可以推迟应纳税所得额的实现,在某种意义上也是节约了企业的纳税成本。另外,企业在确定本企业固定资产的折旧、存货计价等方法时都可以从纳税筹划的角度进行选择,以达到相对节税的目的。

3. 充分利用税法的扣除规定。税法中可以在税前扣除的支出项目中,一部分可以据实扣除,如董事会经费,工资费用,

非经营性单位的废旧物资,可按以下要求自行开具收购凭证:项目填写齐全、内容真实、不得涂改;票、物相符,票面金额与支付的货款金额相符;应按规定全部联次一次性开具,并加盖财务印章或发票专用章;应逐笔开具,不得按多个出售人汇总开具;应如实填写出售人居民身份证号码,收款人应在收购凭证上签署真实姓名;收购凭证限于废旧物资回收经营单位在本省、自治区、直辖市内开具。

二、废旧物资回收经营业务的税收环节

废旧物资回收经营业务的税收环节可表述为:产生废旧物资的企业(主要是生产企业)——个人和个体工商户(无证无照的个人居多)——享受免税的废旧物资回收经营单

除广告费、业务宣传费以外的销售费用,产品销售成本等支出;一部分是按规定标准扣除,如业务招待费、广告费、借款费用等支出,超过标准的部分不允许扣除或要求结转到以后年度扣除;另一部分可按实际发生数附加扣除,如“三新”开发费和支付残疾人员的工资费用等支出。这样,在合法的前提下,企业在按会计准则进行会计处理时,应充分利用相关扣除规定,尽量将经济事项所发生的支出列入据实扣除或附加扣除的支出项目中,以减小计税基数,合法地降低企业所得税支出,从而有利于企业实现价值最大化的目标。

主要参考文献

1. 盖地. 税务会计研究. 北京: 中国金融出版社, 2005
2. 盖地. 构建我国税务会计范式与模式探讨. 现代财经: 天津财经大学学报, 2006; 2
3. 魏明海, 龚凯颂. 会计理论. 大连: 东北财经大学出版社, 2005
4. 迈伦·斯科尔斯著. 张雁翎译. 税收与企业战略. 北京: 中国财政经济出版社, 2003
5. 李沛林, 李艳. 学习新企业所得税法的思考与体会. 冶金管理, 2007; 6
6. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006