

企业所得税纳税申报表中 收入项目分析

山东滨州市公路管理局 秦文娇 陈艳 付泽民

《企业所得税年度纳税申报表》是企业汇算清缴时向税务机关申报的主表。笔者在实际工作中发现,许多人对于新修订的《企业所得税年度纳税申报表》(以下简称“申报表”)中“收入总额”项目所包括的内容填写很不规范,至于其会计上“收入”的差异也不甚清楚。因此,本文参照《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》、《企业会计准则——应用指南》等规定,结合相关实例,对申报表中的“收入总额”项目作一具体分析。

一、申报表中“收入总额”项目的变化

1. 申报表基本上建立在会计核算的基础上。比如,申报表第1行的“销售(营业)收入”反映的是纳税人按照会计准则核算的“主营业务收入”(扣除折扣或退回后的净额)、“其他业务收入”以及根据税法规定应确认为当期收入的视同销售收入。视同销售收入又分为“自产、委托加工产品视同销售的收入”和“处置非货币性资产视同销售的收入”。另外,明确了广告费、业务招待费、业务宣传费等费用扣除的计算基数为申报表主表第1行“销售(营业)收入”。

2. 申报表第2行的“投资收益”栏主要变化是:股息性所得不再进行还原;存款利息收入不再包含其中,而是列示于第9行“期间费用”中的财务费用。

3. 第5行的“其他收入”增加了“固定资产盘盈”及“让渡资产所有权收入”。

二、申报表中“收入总额”的内容分析

根据申报表的附表(一),一般企业的收入包括生产经营收入,提供劳务收入,让渡资产使用权收入,材料销售收入,代购代销手续费收入,包装物出租收入,自产、委托加工产品视同销售的收入,处置非货币性资产等视同销售的收入,财产转让收入,股息红利收入,补贴收入和其他收入。对于前十一项基本收入,其会计处理和税务处理会计人员基本都能理解,而“其他收入”则是我们应重点关注的特殊收入。

(一)基本收入

现就基本收入中变化最大的“分期收款发出商品”销售方式举例说明:

例1:甲公司售出设备一套,协议约定采用分期收款方式,从销售当年年末分5年收款,每年2000元,合计10000元(假设不考虑增值税)。假定购货方在销售成立日支付货款,只需付8000元即可。

分析:应收金额的公允价值可以认定为8000元,据此可

计算出年金为2000元、期数为5年、现值为8000元的折现率为7.93%(具体计算过程可参照相关财务管理教材中的“内插法”)。

账务处理(不考虑增值税因素):销售成立时,借:长期应收款10000元;贷:主营业务收入8000元,未实现融资收益2000元。第1年年末:借:银行存款2000元;贷:长期应收款2000元。借:未实现融资收益634元;贷:财务费用634元。第5年年末:借:银行存款2000元;贷:长期应收款2000元。借:未实现融资收益147元;贷:财务费用147元。

财税差异:对于分期收款发出商品销售方式,税法上规定,销售方应该以合同约定的收款时间来确定销项税额。如果一次性开具了发票,则应全额确定销项税额。新会计准则将应收金额与公允价值之间的差额计入“未确认融资收益”,按实际利率法摊销,冲减财务费用,这种做法税法并不认可,所以,以后各期摊销的未确认融资收益应调减应纳税所得额。

(二)特殊收入

申报表中的“其他收入”主要是指会计上不确认为收入而税法上视为收入的项目,包括“营业外收入”和“资本公积”科目的明细项目。如:固定资产盘盈、处置固定资产净收益、非货币性资产交易收益、出售无形资产收益、罚款净收入、因债权人原因确实无法支付的应付款项、债务重组收益、接受捐赠的资产、资产评估增值、新增的固定资产盘盈以及让渡资产所有权收入等。

现就一般企业的常见项目列举如下:

1. 资产评估增值。有四种情况:①清产核资中的评估增值,不计入应纳税所得额。②非货币性资产对外投资,交易发生时缴税,增值计入应纳税所得额。③产权转让中的净损益,计入应纳税所得额。④股份制改造中的资产评估增值,不计入应纳税所得额,但在计算应纳税所得额时,不得扣除因评估增值而多提的折旧和多摊销的成本,调整方法有两种,即据实逐年调整与综合调整。

2. 纳税人接受捐赠。税法规定:接受货币或非货币性捐赠,都应计入应纳税所得额。新会计准则没有设置“待转资产价值”科目,而是将其记入“营业外收入”科目,将应交所得税金额转入“递延所得税负债”科目。

3. 债务重组收益。《企业会计准则第12号——债务重组》的较大变化就是:改用公允价值作为债务重组的交易价格。现以非现金资产偿债的会计与税务处理作一分析:

谈企业存货跌价准备的审计

江苏涟水县财政局 王庆山

存货审计的关键是存货价值列报的真实性,而存货价值又与存货跌价准备有直接联系。本文拟谈谈有关存货跌价准备计提、使用、转销、转回和纳税及报表调整的审计方法。

一、对存货跌价准备计提合规性的审计

1. 对计提存货跌价准备企业范围的审计。根据现行会计制度的规定,除按规定仍在执行行业会计制度的企业不得计提存货跌价准备以外,执行其他类别会计制度的企业,凡存货的可变现净值低于其成本的,都应该按规定方法计提跌价准备。审计时如发现被审计单位应提未提或未提足准备的,应建议其作补充提取;对于执行行业会计制度的企业,如果存货发生减值并已计提跌价准备,应建议其冲回,并在会计报表附注中披露存货的减值情况;对于因执行行业会计制度而未计提存货跌价准备但经审计人员测试发现存货已发生大额减值

的,审计人员应建议企业在会计报表附注中披露减值情况,或者由审计人员在审计报告中做出适当说明。

2. 对存货可变现净值确定的审计。计提存货跌价准备的依据是存货成本与可变现净值的差异,而存货可变现净值的确定是审计存货跌价准备计提的核心。

(1)可变现净值表现为存货的预计未来净现金流量,应为销售的现金流量扣除销售过程中可能发生的销售费用和相关税费,作为原材料的存货还应扣除达到预计可销售状态可能发生的加工成本等相关支出。

(2)存货可变现净值的确定。①企业通常按照单个存货项目测试其可变现净值和计提跌价准备;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按照存货类别测试其可变现净值和计提跌价准备;只有难以与其他项目分开计量的存货,才可以合并进行

会计主体	新准则下的会计处理	税务处理
债务人	首先是以非现金资产(或权益)的公允价值进行处置,确认转让收益;再以公允价值偿付债务,确认债务重组损益。	若资产未计提减值准备,则无财税差异。
债权人	相当于先以公允价值购入非现金资产(或权益),再以公允价值作为债权的实际回收额,确认债务重组损益。	

例 2:甲企业 2007 年 12 月与乙公司达成债务重组协议,甲以固定资产(原价 10 万元,累计折旧 4 万元,公允价值 7 万元)抵偿所欠乙公司 8 万元的债务,假定乙企业对该笔应收账款已提取坏账准备 0.5 万元,不考虑任何流转税及附加。

会计主体	新准则下的会计处理	税务处理及报表列示
债务人	借:应付账款 8 万元; 贷:固定资产清理 6 万元,营业外收入——非流动资产 1 万元(8-7),营业外收入——债务重组利得 1 万元(7-6)。	无财税差异。主表第 5 行“其他收入”填入让渡资产所有权收入 2 万元。
债权人	借:固定资产 7 万元,坏账准备 0.5 万元,营业外支出——债务重组损失 0.5 万元(8-7-0.5); 贷:应收账款 8 万元。	财税差异=1-0.5=0.5(万元)。主表第 11 行“其他扣除”项目填入债务重组损失 0.5 万元;主表第 15 行“纳税调整减少额”为 0.5 万元(坏账准备)。

4. 《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》采用

两种计量基础:以公允价值计量的,换出资产公允价值与账面价值的差额计入当期损益;以账面价值计量的,不确认损益。其准则指南规定:换出资产为存货的,应当视同销售处理,根据《企业会计准则第 14 号——收入》按公允价值确认商品销售收入,同时结转商品销售成本。

例 3:A、B 两家公司进行非货币性资产交换。A 公司以产成品甲(账面价值 1 万元,公允价值 1.3 万元)换取 B 公司乙原料(账面价值 1 万元,公允价值 1.2 万元)作为生产材料,B 公司支付补价 0.1 万元。假如增值税税率为 17%,不考虑其他税费,产成品甲计提减值准备 800 元。

A 公司的会计处理:结转收入,借:原材料 12 400.7 元,应交税费——应交增值税(进项税额)2 040 元(12 000×17%),银行存款 1 000 元;贷:主营业务收入 13 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)2 210 元(13 000×17%),营业外收入——非货币性资产交换利得 230.7 元。其中,A 公司应确认的交易收益=补价-补价÷换出资产的公允价值×换出资产的账面价值-(补价÷换出资产的公允价值)×应交的相关税费=1 000-1 000÷13 000×10 000-1 000÷13 000×0=230.7(元)。在确认收益时,不考虑增值税。

结转成本:借:主营业务成本 9 200 元,存货跌价准备 800 元;贷:库存商品 10 000 元。

A 公司税务处理:所得税调减 800 元的存货减值准备。申报表列示如下:第 1 行销售(营业)收入 13 000 元,第 5 行其他收入 230.7 元,第 7 行销售(营业)成本 9 200 元,第 15 行纳税调减额 800 元。○