

计算税前会计利润与应纳税所得额在收入上的差异分析

徐家雨

(西昌市财政局, 四川 西昌 61500)

【摘要】近年,随着企业会计制度和收入、投资、建造合同、债务重组、非货币交易等会计准则对收入要素的确认与计量发生了一些变化,使得按企业制度与会计准则确认的税前会计利润与按企业所得税法规确认的应纳税所得额产生了新的差异,这些差异以永久性差异居多,目前,大多数企业在纳税申报时仅重视对扣除项目的调整,而对收入项目的调整重视不够,对这些差异的了解和正确处理,非常有利于企业的会计核算和企业所得税的征收管理。

【关键词】税前会计利润;应纳税所得额;收入;差异

【中图分类号】F275.2 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1673-1891(2006)01-0110-04

不论是按会计制度(及会计准则)规定,还是按企业所得税制度规定,在收入的基本内容均包括:生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入和其他收入。

虽然上述基本收入内容的确认与会计制度的规定基本一致,但在纳税人的生产经营过程中,还有一些特殊形式的收益流入,按照所得税收入确认原则,也应作为企业的收入或应纳税所得额,税法与企业会计制度确认收入的差异主要体现在以下方面:

一、正常销售商品收入

企业会计制度规定,商品销售收入需同时满足下列四个条件时才能予以确认,即:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;对商品没有保留与商品所有权相联系的继续管理权和实施继续控制;与交易有关的经济利益能够流入企业;相关的收入与成本能够可靠计量。从实质重于形式原则和谨慎性原则出发,侧重于收入实质性的实现。

在税法上,企业收入确认的基本条件是经济交易“形式”上完成,是否取得交换价值,强调发出商

品,同时收讫价款或取得索取价款的凭证。通常不考虑继续管理权的问题,这属于企业内部管理范畴。计税收入通常确认为“有偿”或“视同有偿”。从组织财政收入、公平税负等的角度出发,侧重于收入的实现,不考虑收入的风险问题。因为这属于企业经营风险,由企业的税后利润来补偿,国家不享有企业的所有利润,因此也不承担企业经营风险。

二、提供劳务收入

企业会计制度对提供劳务收入的确认,分是否跨年度分别进行处理:

1、对不跨年度收入确认按完成合同法,既在完成劳务时按合同、发票金额确认收入

2、跨年度的收入确认

在资产负债表日,劳务结果可以可靠计量,应采用完工百分比法确认劳务收入;劳务结果不能可靠计量,分已发生的劳务成本预计能够全部得到补偿、部分得到补偿和全部不能得到补偿三种情况处理。

在税法上,对不跨年度的收入确认与会计一致。跨年度的收入不承认谨慎性原则,按完工的进度和完成的工作量确认收入。

收稿日期:2006-01-05

作者简介:徐家雨(1966-),男,主要从事会计管理与会计教学工作。

三、视同销售

视同销售是指企业或纳税人在会计上不作为销售核算,而在税收上要作为销售确认收入计缴税金的商品或劳务的转移行为。

按企业会计制度和会计准则规定,企业将自己的商品、产品用于基建、在建工程、管理部门、非生产机构、样品、职工福利、奖励、捐赠、赞助、集资、广告、转作经营性资产、投资、抵偿债务、换取其他的非货币性资产等方面时,除对增值税的处理与税法接轨外,不作销售处理,而按成本转账。

按税法规定,企业将自己的商品、产品用于基建、在建工程、管理部门、非生产机构、样品、职工福利、奖励、捐赠、赞助、集资、广告、转作经营性资产、投资、抵偿债务、换取其他的非货币性资产等方面时,应视同对外销售作收入处理,并据以计算交纳各种税费。

四、特殊收入(或所得)的确定

1、售后回购

售后回购是指销货方在售出商品后,在一定期间内,按照合同的有关规定又将其售出的商品购买回来的一种交易方式。按企业会计制度不确认收入,按实质重于形式原则,视同融资作账务处理,即:在出售环节,售价与成本之差作为“待转库存商品差价”处理,而回购价与售价之差以计提财务费用的方式处理。

在税法上不承认融资,而视为销售产品和购入产品两项经济业务处理。

2、债务重组应税收益

企业会计制度对债务重组,无论是债权人还是债务人,均不确认债务重组收益。

(1) 债务人以低于应付债务的现金资产偿还债务,支付的现金低于应付债务账面价值的差额,计入资本公积。

(2) 债务人以非现金资产抵偿债务的,用以抵偿债务的非现金资产的账面价值和相关税费之和小于应付债务账面价值的差额,作为资本公积。

(3) 以债务转为资本的,债务人应将重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有股权账面价值之间的差额,确认为资本公积。

(4) 以修改其他债务条件进行债务重组的,如果重组应付债务的账面价值大于未来应付金额,减记的金额作为资本公积;债务人涉及或有支出的,结清债务时或有支出如未发生应将其作资本公积。

在税法上,对债务人因债务重组形成的资本公积,应调整确认当期应纳税所得;对债权人发生的债务重组损失,待符合坏帐确认的条件时,报主管税务机关批准后可以税前扣除。当以非货币性资产抵偿债务时,应分解为按公允价值转让非现金资产,再与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务处理,并确认债务重组的应纳税所得。

3、非货币性交易应税收益

企业会计制度规定按不同情况确认换入资产的人账价值,但不确认收入。

在税法上,对交易双方均要作视同销售处理,并按照公允价(计税价)与换出资产的账面价值的差额,确认当期所得。

对于收到补价的一方,对换出资产以确认了计税收入和与补价相对应的应纳税所得额的,对会计上确认的补价收益不再重复计入应纳税所得额,否则就会重复计算收益。

4、在建工程试运行收入

企业会计制度对在建工程达到预定可使用状态前的净支出,计入工程成本。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。

在税法上,在建工程试运行收入并入总收入予以征税,而不能直接冲减成本,应将收入扣除净支出后的差额,确认当期所得。

5、无法支付的款项

企业会计制度规定对纳税人因债权人死亡、失踪、注销、改组等原因豁免的债务以及确实无法支付的款项,应转作“资本公积—其他资本公积”核算。

在税法上,纳税人因债权人死亡、失踪、注销、改组等原因豁免的债务,确实无法支付的款项应作为企业的其他收入,并入企业的收入总额征税。申报所得税时,须将计入“资本公积”的金额作调增所得额处理。

6、关于企业捐赠

(1) 接受捐赠的收入

企业会计制度对企业接受的现金捐赠转入“资本公积—接受现金捐赠”,接受非现金资产时,转入“资本公积—接受捐赠非现金资产准备”。

在税法上,企业接受捐赠的货币性资产,须并入当期的应纳税所得,依法计算缴纳企业所得税,即接受捐赠的货币资产,应一次性计入企业当年度收益,计算缴纳企业所得税。

企业接受捐赠的非货币性资产,须按接受捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入,并入当期应纳税所得,依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大,并入一个纳税年度缴税确有困难的,经主管税务机关审核确认,可以在不超过 5 年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得,即接受捐赠的非货币性资产,符合相关条件的可在不超过 5 年的期限内平均计入企业应纳税所得额。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等,在经营中使用或将来销售处置时,可按税法规定结转存货销售成本、投资转让成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

(2) 对外捐赠

企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券(商业企业包括外购商品)用于捐赠,应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。企业对外捐赠,除符合税法法律法规规定的公益救济性捐赠外,一律不得在税前扣除。

7、以非货币性资产对外投资发生的评估增值

企业会计制度对企业以非货币性资产换入投资(短期投资或长期股权投资),应以换出非货币性资产的账面价值,加上应支付的相关税费,作为换入投资的入账价值。如果涉及补价,支付补价的,应加上补价作为换入投资的入账价值,收到补价的,应扣除补价作为换入投资的入账价值。会计上不考虑对外投资时非货币性资产评估增值问题。

在税法上,对投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务处理,应将非货币性资产的公允价值(或评估价)超过非货币性资产账面价值的差额确认当期所得。如果该项所得数额较大,符合相关条件的,可分五年计入所得。

8、补贴收入

企业取得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,应一律并入实际收到该补贴收入年度的应纳税所得额。

9、逾期包装物押金收入

企业取得的包装物押金,凡逾期未退还买方的,应确认为收入,依法征收企业所得税。“逾期未退还”指在买卖双方合同或书面约定的收回包装物返还押金的期限内,不退还的押金。考虑到包装物属于流动性较强的存货资产,为了加强应税收入的管理,企业收取的包装物押金,从收取之日起计算,已超过一年(12个月)仍未退还的,原则上要确认为期满之日所属年度的收入。

但企业会计制度规定,逾期包装物押金收入不作为当期损益处理。

10、对外投资分回利润、股息、红利

按企业会计制度和投资准则规定,企业对外投资有短期投资和长期投资之分,长期股权投资取得的利润、股息、红利因核算方法上有成本法与权益法之分而在确认损益上有所区别。

(1) 企业对外短期投资在持有期间获得的现金股利或利息,初取得时已计入应收项目的现金股利或利息外,其他应以实际收到时作为初始投资成本的收回,冲减短期投资账面价值,不确认投资收益,但按税法规定,除企业购买国债的利息所得外,应并入应纳税所得征收企业所得税。

(2) 按投资准则规定,成本法核算下的长期股权投资,如果投资企业投资年度应享有的被投资单位分派的利润或现金股利大于投资企业该年度应享有的投资收益的部分,应冲减初始投资成本,而且在投资年度以后,会计上也不是以实际分回的利润或现金股利。但按税法规定,企业应以实际分回的利润或现金股利确认纳税所得。

(3) 按投资准则规定,权益法核算下的长期股权投资,企业对外投资从被投资方分回的股息收入,如投资方适用的所得税税率高于被投资企业适用的企业所得税税率的,除国家税法规定享受定期减税、免税优惠政策以外,其取得的投资所得应还原补缴企业所得税。

投资方从联营企业分回的利润及股息、红利收入,由于地区间所得税适用税率存在差异的应按税率差补税。计算公式为:

应补缴所得税额 = 投资方分回的利润额 / (1 - 联营企业所得税税率) × (投资方适用税率 - 联营企业所得税税率)

11、纳税人取得的非货币性资产或权益确认的收入

企业在资产置换或转让过程中取得的非货币性

资产或权益,应当参照取得时的市场公允价值计算 或估定其收入额。

参考文献:

财政部颁布的《企业会计制度》和会计准则、国家税务总局颁布的所得税法规。

Analysis of the Income Difference between the Pre – tax Accounting Profit and Post – tax Income

XU Jia – yu

(Financial Bureau of Xichang, Xichang Sichuan 615000)

Abstract: Recent years, as the changing of the confirmation and measure rules of the income elements by the enterpris accounting system and the accounting rules of earning, investment, construction contract, debt recombination and non – monetary exchange, some income difference between the pre – tax accounting profit according to the enterprise system and accounting rules, and post – tax income according to enterprise income tax law, come into being. Most of the difference are permanent. Nowadays, many enterprises focus on the adjustment of deducted items, but pay little attention to the adjustment of income items. The realization and proper management of the difference are benefit to the enterprise accounting, and collection and collection and management of income tax.

Key words: Pre – tax accounting profit; Post – tax income; Income difference

(上接 109 页)

A Brief Discussion Accountant Agencies Allocation Mechanism

MENG Li – Xin

(Jing Da Accountant Agencies, XiChang SiChuan 615000)

Abstract: At present, a lot of interior contradictions emerge in all the accountant agencies in our country, and they all focus on the distribution system. This essay analyses the current situation in the agencies so that a better allcation mechanism can be set up . It also states a good distribution model—interest sharing system.

Key words: Allocation mechanism; Sharing; Interest system