

以下两种情况下对应纳税所得额的影响不同:

(1) 按照预计使用年限 2 年计提折旧;

(2) 按照税法规定的最低折旧年限 3 年计提折旧 (税法规定电子设备的最低折旧年限为 3 年)

则当年可税前扣除的该固定资产折旧限额

$= (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \div \text{税法规定的固定资产最低折旧年限}$

$= (3200 - 200) \div 3$

$= 1000 (\text{元})$

第一种情况下: 按预计使用年限 2 年计提折旧

当年折旧额 $= (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \div \text{固定资产预计使用年限}$

$= (3200 - 200) \div 2$

$= 1500 (\text{元})$

显然已经计提的 1500 元折旧已减少会计利润, 但在计算应纳税所得额时, 按税法规定允许扣除的折旧额为 1000 元, 则应调增纳税所得 $= \text{当年实际计提的折旧额} - \text{按税法规定可税前扣除的折旧限额} = 1500 - 1000 = 500 (\text{元})$

则当年应纳税所得额 $= \text{利润总额} + \text{纳税调增} = 100000 + 500 = 100500 (\text{元})$

第二种情况下: 按税法规定的最低折旧年限 3 年计提折旧

当年折旧额 $= (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \div \text{税法规定的最低折旧年限}$

$= (3200 - 200) \div 3$

$= 1000 (\text{元})$

则此时的折旧额与税法规定可以税前扣除的固定资产折旧限额一致, 无需纳税调整, 应纳税所得额 $= \text{利润总额} = 100000 (\text{元})$ 。

关于折旧年限的选择问题, 税法有相应的补充规定, 即企业由于技术进步等原因需加速折旧的, 其固定资产的折旧年限可以缩短, 但是最低折旧年限不得超过税法规定折旧年限的 60%。

近几年来, 税法知识处于不断更新之中, 比如对于固定资产的税前扣除, 最近又发生了新的变化, 根据财政部、税务总局 2018 年 5 月 7 日出具的《关于设备器具扣除有关企业所得税政策的通知》(财税〔2018〕54 号), 在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间, 除房屋、建筑物外, 企业新购进的设备、器具, 如果其单位价值在 500 万元以内, 则可以不用再分年度计算折旧, 允许其一次性计入当期成本费用而无需调增纳税所得; 单位价值超过 500 万元的, 仍按原有规定计提折旧进行税前扣除。

三、职工福利费支出

对于职工福利费, 在中职企业财务会计教材中, 主要介绍了职工福利费的两种核算方法: 一种是依据工资总额的一定比例 (新会计准则对于计提比例并未进行具体规定), 按受益对象进行计提计入相关成本费用 (即: 借记“管理费用—福利费”等, 贷记“应付职工薪酬—应付福利费”, 发生时借记“应付职工薪酬—应付福利费”, 贷记“库存现金、银行存款”等); 另一种是在职工福利费实际发生时进行列支 (即: 借记“管理费用—福利费”等, 贷记“库存现金”等), 如果同税收政策规定不一致时, 需要进行纳税调整。但并没提及税法的相关规定, 此时就必须将税法的相关规定予以补充, 根据企业所得税法规定, 职工福利费应该在实际发生时计入相关成本费用, 年终汇算清缴时, 应计算实际发生额是否超过工资总额的 14%, 超过部分不得税前扣除。

例如: 假设某企业本年度符合税法规定的工资薪金总额 500 万元, 当年实现利润总额为 100 万元, 如果不考虑其他纳税调整因素, 则职工福利费支出在以下两种情况下对应纳税所得额的影响不同:

(1) 当年实际发生职工福利费支出 50 万元;

(2) 当年实际发生职工福利费支出 80 万元

则当年允许税前扣除的福利费限额 $= 500 \times 14\% = 70 (\text{万元})$

第一种情况下: 实际发生职工福利费支出 50 万元 < 扣除限额 70 万元

则无需纳税调整, 应纳税所得额 $= \text{利润总额} = 100 \text{ 万元}$

第二种情况下: 实际发生的职工福利费支出 85 万元 > 扣除限额 70 万元

则应调增纳税所得 $= 85 - 70 = 15 (\text{万元})$

应纳税所得额 $= \text{利润总额} + \text{纳税调增额} = 100 + 15 = 115 (\text{万元})$ 。

在教学中, 笔者强调学生首先要清楚职工福利费的开支范围, 在日常的账务处理中尽量不采用计提的方法, 而是在实际发生时才计入相关成本费用, 同时要关注实际发生额是否超过计税工资总额的 14%, 对于全年的实际发生额超过计税工资总额的 14% 的部分要进行纳税调增。

由于会计与税法的差异始终存在, 如何将税法与会计进行有机结合, 让会计专业的学生既有较强的会计实践能力, 同时具备较强的税法知识及操作能力, 从而胜任相关会计工作, 这是广大财会教师们亟待解决的问题。以上是笔者在财会教学中的一些做法, 希望与广大同仁们共同探讨。

责任编辑 朱守铨