

所得税科目是年度审计时应重点关注的科目之一。关注的内容主要是对企业的税前会计利润按税法的规定进行调整,准确反映企业本年度的所得税税负,同时对企业经营行为中的合法性进行检查,帮助企业正确核算相关的成本费用。做好所得税科目的审计,有利于企业依法纳税,确保税收及时足额的入库;维护企业自身的权益;也能减轻注册会计师自身的风险,更好地为客户服务。目前,有一部分企业(主要是股份制企业)实行《企业会计制度》,更多的企业实行其他的会计制度。由于《企业会计制度》与其他会计制度相比更加谨慎和稳健,因此所得税审计时应关注的调整事项也就更多。

一、不实行《企业会计制度》的企业

1.调增应纳税所得的事项。

(1)工资及三费支出。根据税法,内资企业的工资及相应的福利费、职工教育经费、工会经费应按规定的办法扣除,包括限额计税工资、两率增长效益计税工资和提成计税工资。审查企业计入相应科目的实发工资,如超过规定标准,应调增应纳税所得。

(2)业务招待费支出。按《企业所得税税前扣除办法》(以下简称扣除办法)和有关规定,业务招待费的应按规定的比例扣除。目前比例为,内资企业收入在1500万以下部分按5%扣除,1500万以上的部分按3%扣除。外资企业有两种扣除标准,一是按销售收入的一定比例扣除,标准与内资企业一样;另一种是按营业收入的一定比例扣除,营业收入在500万以下部分按10%扣除,500万以上的部分按5%扣除。超过上述比例的部分不得在税前列支,应调增应纳税所得。

(3)广告费支出。依扣除办法和2001年8月份国家税务总局《关于调整部分行业广告费用所得税前扣除标准的通知》,从2001年起制药、食品(包括保健品、饮料)、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等行业的企业广告费按销售(营业)收入的8%扣除,其他行业的企业按销售(营业)收入的2%扣除;超过上述扣除标准的广告费应调增应纳税所得。

(4)利息支出。利息支出如果是向金融机构的借款支出，可以据实扣除;非金融机构借款按照不高于金融机构同期同类贷款利率计算的部分可以扣除，超标列支的利息不得扣除，应调增应纳税所得;向关联方借款超过注册资本 50%以上部分支付的利息不得扣除。

(5)坏账准备。企业计提的坏账准备只能按规定比例扣除，超过部分不得扣除;收回以前年度作坏账处理的应收款项，应计入当期所得计缴企业所得税。

(6)公益性捐赠超支部分。公益性捐赠，除向红十字会捐赠可全额扣除外，其他公益性捐赠应有收入总额的 3%以内扣除，超过部分不得扣除，应调增应纳税所得。外资企业公益性捐赠可全额扣除。

(7)资产盘亏、毁损支出。企业发生固定资产、流动资产盘亏、毁损支出，只有经各税务主管部分审核后才可以是在税前列支，未经审核批准，不得在税前列支，应调增应纳税所得。

(8)非正常损失。发生霉变、偷盗等与生产经营无关的损失，未经主管税务机关批准，不得在税前扣除，应调增应纳税所得。

(9)支付给总机构的管理费。在总收入的 2%以内且经过税务机关审核后才能在税前扣除，未经审核或超过标准均不得扣除，应调增应纳税所得。

(10)税收滞纳金、罚金、罚款支出。企业一般将这些科目在营业外支出核算，应全额剔除，调增应纳税所得。

(11)灾害事故赔偿。发生台风、火灾、地震等意外事故时从保险机构获得的赔偿，如果相应的灾害损失已在税前扣除，则获得的赔偿金应作为当期所得，缴纳企业所得税。

(12)非公益性捐赠。按税法，只有通过中国境内非营利的社会团体、国家机关进行的公益性捐赠才能在税前扣除，除此之外的捐赠均不得税前列支，应调增应纳税所得。

(13)资本性支出。企业购买固定资产支出、在建工程支出、无形资产受让支出、开发成功的无形资产开发成本等资本性支出及资本性利息，如果企业将上述支出当作当期收益性支出列支，则应剔除，调增应纳税所得。

(14)固定资产折旧和无形资产摊销。企业计提折旧和无形资产摊销的方法可能与税法规定的不一致，应按税法规定的折旧年限、折旧率和摊销年限计算当期允许列支的折旧额和摊销额，多提折旧和多摊部分，应调增应纳税所得。

(15)列支的属以前年度的折旧、费用。企业补提的固定资产折旧，摊销、列支属于以前年度的费用，不得在税前扣除，在年底汇算清缴时应调增应纳税所得。

(16)无赔款优待。企业参加财产、运输保险交纳的保险金允许在税前列支，收到的无赔款优待，应计入应纳税所得。

(17)补贴收入。除国务院、财政部、国家税务总局规定不计入据收益者外，均应计入当期所得，缴纳企业所得税。

(18)减免或返还的流转税金。企业收到的减免或返还的流转税，除国务院、财政部、国家税务总局规定有指定用途的项目外，均应计入当期收益，缴纳企业所得税。

(19)各种赞助支出。按扣除办法，非广告赞助支出不得在税前扣除，应调增应纳税所得。

(20)回扣。企业为了扩大销售量，经常会给购货方一些回扣。按税法，其支出不得在税前扣除，应调增应纳税所得。

(21)计提的存货跌价准备、短期投资减值准备、长期投资减值准备。企业计提的上述准备均不得有税前列支，应调增应纳税所得。

(22)与收入无关的担保支出。按税法，发生与收入无关的担保支出，汇算时应调增应纳税所得。

(23)工效挂钩企业计提的未发放的工资。工效挂钩企业计提的未超标的工资费用，如果当期未发放，对超过实际发放部分不得在税前扣除，应调增应纳税所得。作为工资储备基金的，在以后年度实际发放时再据实扣除。

(24)已提未缴的养老金、保险费、管理费等费用。上述已提未缴的费用应在申报期同缴纳，逾期未缴部分应调增应纳税所得。

(25)股票股利。企业收到股票股利一般计入长、短期投资科目，未作收放处理，股票股利应作红利所得，计缴企业所得税。

(26)包装物押金。一般企业当年收到的包装物押金不纳税，收到的超过一年的包装物押金则应纳入应纳税所得，计缴企业所得税。

(27)其他与收入无关的支出。按税法，与企业收入无关的支出不得在税前扣除。

2.调减应纳税所得的事项。

(1)国债利息收入。按税法，国债利息收入可以不用交纳企业所得税，审计时应将其从收入中调减。

(2)技术转让收益。按税法，企业技术转让收益及相应的技术咨询、技术服务、技术培训所得净收入在三十万元以下的，可以不用缴纳企业所得税。

(3)治理三废收益。按税法，企业治理三废收益不计入应税所得。

(4)加计扣除的技术开发费。按税法，盈利企业如果当年的技术开发费比上年实际发生额增长 10%以上，经税务机关核准后，可再按当年实际发生额的 50%在税前加计扣除。

(5)上年调增应纳税所得的非常损失本年获税务机关批准的部分。由于各种原因，企业发生非常损失的当年不一定能来得及申报(如年末盘点)或获得税务机关批准，而会在下一年度得到税务机关的批准，这样在损失当年应调增应纳税所得，而在下年则应调减应纳税所得。

(6)亏损弥补。企业发生的亏损，可以在未来五年内进行弥补，不过这里应注意两点，一是亏损必须是税务机关核准的亏损，二是弥补期限只能是未来五年，不管这五年是盈是亏。

(7)联营企业分回的利润。如果联营企业适用税率与企业本身一致，则分回的利润不用补税，可以调减应纳税所得;如果联营企业适用的税率低于企业本身，则应按适用税率差额进行补税。

(8)境外收益。企业从境外取得的收益，应调减应纳税所得，如果境外所纳税款小于扣除限额，则应对扣除限额与境外实纳税额之间的差额进行补税。

(9)国产设备投资。企业技术改造项目和外资企业在投资总额范围内购买的国产设备投资的40%，可从企业设备购置当年及以后的四年内比购置前一年新增的企业所得税中抵免，直接减少企业应纳税额。

(10)计提的减值准备的冲回。冲回的减值准备为实现的收益，不作为当期收入，可调减应纳税所得。

(11)补贴收入。国务院、财政部、国家税务总局有规定用途的补贴收入按规定可以不作为当期收益，调减应纳税所得。

二、实行《企业会计制度》的企业

审计实行《企业会计制度》的企业除了要关注上述调整事项外，还应关注以下新增的纳税调整事项：

1.调增应纳税所得的事项。

(1)新四项准备。《企业会计制度》要求计提的委托贷款减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备，按税法上述准备不得在税前扣除，应调增应纳税所得。

(2)债务重组收益。《企业会计制度》要求企业将债务重组收益计入资本公积，按税法，债务重组收益应作为当期所得，计缴企业所得税。

(3)短期投资持有期间的收益。《企业会计制度》要求企业在短期投资持有期间收到股利、利息等收益时不确认投资收益，作冲减投资成本处理;而按税法，企业当期收到的股息收入应作为当期所得，交纳企业所得税。

(4)短期投资转为长期投资的差额。《企业会计制度》要求企业将短期投资转为长期投资时产生的差额作为当期损失;而按税法，上述差额不能在税前扣除，应调增应纳税所得额。

(5)一次摊销的开办费。《企业会计制度》将筹建期间发生的开办费在企业开始生产经营的当月作为管理费用一次性计入当月损益;而据税法，企业在筹建期间发生的开办费，应当从开始生产、经营月份的次月起，在不短于五年的期限内分期扣除;审计时对企业摊销当期应调增应纳税所得。

(6)无法支付或无需支付的应付款项。主要是指无法支付或无需支付的应付账款和长期借款，《企业会计制度》中规定直接计入资本公积;而税法中将其作为其他收入计入企业当期收益，缴纳企业所得税。

(7)预计负债。《企业会计制度》新增的会计科目，用于核算企业各项预计的负债。预计负债时借计管理费用、营业外支出等损益类科目，贷记本科目。按税法，预计负债为未实现的损益，不得在税前扣除，所以审计时应将本年新增的预计负债数额调增当年应纳税所得额。

(8)附销售退回条件的销售收入。《企业会计制度》要求企业按以往经验对退货的可能性作出估计，发货时将不会发生退货部分确认为收入，估计会退货的部分不确认为收入;如果不能合理确定退货的可能性则不确认收入，待退货期满时再确认收入。按税法，附条件的销售是属直接收款方式销售，销售当期应全额确认为收入，待以后实际退货时再按退货发票上注明的退货金额冲减退货当期收入。若企业将可能退货部分或全额均未确认为收入，审计时应将其调增应纳税所得额。

(9)销售并再购回(非新旧交换交易)方式的销售收入。《企业会计制度》中对这种方式的销售不确认销售收入;如果以后购回的价格大于原售价，则在销售与回购期间内按期计提利息费用，计提的利息费用直接计入财务费用。按税法，销售与购回应按两个过程进行核算，销售时作为收入入账，购回时作为商品采购处理。

若企业当期采用这种方式销售，则审计时应将其计入当期应纳税所得额;为购回计提的费用也不得在税前列支，应调增应纳税所得额。

(10)现金短缺与不能收回的银行存款。《企业会计制度》将其计入营业外支出。按税法，现金短缺与不能收回的银行存款只有经过税务机关核准才可在税前列支，如未经核准，审计时应将其调增应纳税所得。

2.调减应纳税所得额的事项。

(1)新四项准备的冲回。《企业会计制度》要求将冲回的新四项准备计入当期收益。按税法，计提时未入收益，冲回亦不必作收益，可调减当期应纳税所得。

(2)应收票据计提的坏账准备。《企业会计制度》规定应收票据不得计提坏账准备。而按税法，应收票据可以计提坏账，计提比例为5‰，审计时可对企业年末的应收票据计提坏账准备金，调减应纳税所得额。

(3)以前年度一次摊销的开办费。在摊销当期调增了应纳税所得，在以后属税法规定的摊销年限应调减应纳税所得。