

关于预提费用企业所得税前扣除的理解注册税务师考试 PDF
转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/547/2021_2022__E5_85_B3_E4_BA_8E_E9_A2_84_E6_c46_547002.htm

通常认为，预提费用是指预先分月计入成本、费用，在以后月份才支付的费用。预提费用的预提期限应根据该费用的受益期限确定。关于预提费用，有一种理解认为，预提费用是“尚未发生预先提取出来的费用”。此种理解似是而非，会计核算的基本原则之一是真实性原则，对尚未发生的经济业务是不能核算的，另有规定者除外，如坏帐损失在没有实际发生时可以预计并计提相应的准备。预提费用的真实含义是本期已经发生了耗费，应由本期负担，但尚未支付，体现了权责发生制的要求。实务中，税务机关对预提费用的所得税前扣除控制得非常严格，往往要求纳税人在汇算清缴时对预提费用余额进行调增处理。原暂行条例、84号文、以及新税法及其实施细则中都明确规定，权责发生制是税前扣除的基本原则。如84号文规定，税前扣除的权责发生制原则要求纳税人应在费用发生时而不是实际支付时确认扣除。如果仅仅因为预提费用尚未支付就将其余额予以调增，显然是将责任、义务的发生等同于义务的履行、款项的支付，也就是收付实现制了。此外，如果将年末预提的费用一律冲回，必须实际支付时才能税前扣除，那么就支付时间超过一个纳税年度的费用而言，显然违反了配比原则，顾此失彼。来源：考试大也有观点认为，预提费用余额无法提供符合规定的凭证，因此不得在税前扣除。事实上，这种观点也是站不住脚的。毫无疑问，税前扣除需要合法的凭证。但此种凭证不限于发票，因发票有规定的

使用范围；此外，也并不限于外部凭证，如工资的税前列支一般情况下就只需要内部凭证。而且，84号文将“发生”与“支付”区别使用，真实性原则仅仅要求纳税人能够提供证明有关支出确属已经实际发生而不是实际支付的适当凭据。比如，某企业向银行贷款，约定贷款期限为两年，利息按月计算，到期一次性付清，企业按期预提。在这种情况下，企业只需提供相关的借款协议证明有关利息金额计提正确即可，而毋须提供也不可能提供其他外部凭证。百考试题论坛对预提费用余额在汇算清缴时一律要求调增，显然是有失偏颇，还需根据预提费用的具体情况进行具体分析。当然，不属于预提费用核算范围的其他费用以及国家会计制度明确规定不得预提的费用不在此列。解答(一)、解答(二)就曾分别明确，广告费和固定资产修理费用直接计入当期费用，不得待摊或预提。其中，固定资产修理费用值得重点一提，因为实务中有税务机关援引《关于中国航空集团公司所属飞机、发动机大修理预提费用余额征收企业所得税问题的复函》(国税函[2003]804号)的规定，认为所有的预提费用余额都应当纳税调整。为便于讨论，现将804号文中相关条款引用如左，“对纳税人按照会计制度的规定预提的费用余额，在申报纳税时应作纳税调整，依法缴纳企业所得税。纳税人实际发生的固定资产修理支出可以据实在税前扣除。”804号文是对《关于中航集团所属航空公司飞机和发动机大修费预提余额在税前列支的请示》(中航集团[2003]42号)的答复，而这个请示是有其背景的。2001年的《企业会计制度》及其相应的会计科目说明中曾经规定，固定资产修理费用可以在预提费用科目中进行核算。而财政部于2001年11月9日颁布了《企业会计准

则固定资产》并要求于2002年1月1日起暂在股份有限公司施行，其中对大修理费用的规定与企业会计制度的规定并不一致。为此，财政部2003年3月发布了解答(二)，明确规定：已执行《企业会计制度》的企业应同时执行《企业会计准则--固定资产》。如果《企业会计制度》的规定与《企业会计准则--固定资产》的规定不一致，企业应按照准则的规定进行会计处理。准则规定，与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使产品质量实质性提高，或者使产品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，其增计后的金额不应超过该固定资产的可收回金额。除此以外的后续支出，应当确认为当期费用，不再通过预提或待摊的方式核算。企业因执行《企业会计准则--固定资产》，对固定资产大修理费用的核算方法由原采用预提或待摊方式改为一次性计入发生当期费用的，其原为固定资产大修理发生的预提或待摊费用余额，应继续采用原有的会计政策，直至冲减或摊销完毕为止；自执行《企业会计准则--固定资产》后新发生的固定资产后续支出，再按上述原则处理。了解了固定资产大修理费用会计核算相关规定的变化，以及804号文件出台的相关背景，可以认为，804号文件明确规定所有预提费用而不仅仅限于大修理费都不能在税前列支，显然值得进一步探讨。百考试题为你加油事实上，大修理费用与一般的预提费用有着本质的不同。一般而言，预提费用对应的义务已经确实发生，而为尚未发生的大修理支出预提相应费用显然更加接近于准备金的性质。区分这两者的关键主要有两点。其一在于责任、义务是否已然发生，前者已然发生，后者尚未发生

。其二在于金额是否确定，前者应当是确定的，后者往往是建立在经验法则的基础之上。当然，从会计核算角度而言，大修理费用按照原有做法预提或是在发生时一次性计入支出，如果预提期间在一个会计年度内对企业核算利润并没有区别。也有同志认为，如果允许企业将符合一定条件的预提费用余额在税前列支。那么根据内资企业超过三年、外资企业超过二年应支付而未支付的费用应当计入企业收入的规定，会不会给部分不法纳税人提供了在不同年度间调节利润的可能呢。其实，这个担忧是不必要的。按照配比原则，如果企业利用预提费用人为调节利润，应当按规定调整行为相关年度的纳税申报并加收滞纳金。这里顺便指出，外资二年的标准较之内资显然更为合理，因为根据民法通则的规定，诉讼时效一般为两年。超过诉讼失效的债务为自然债务。税法的调整对象往往是对商事法律调整的结果，当然，由于出发点不同不可能与商事法律完全保持一致，但此处显然也没有必要有所区别。在外资规定在前的情况，内资也并无必要与外资有所区别。这一点涉及到立法技术的问题，不是本文讨论的范围。最后，2006年新企业会计准则首次征求意见稿在固定资产准则解释部分曾明确固定资产资产修理费不得采取待摊、预提方式，但在会计科目和财务报表中仍然保留了科目和项目。在经历了征求意见稿、草案、正式稿几次变化之后，新准则应用指南附录会计科目和主要账务处理中取消了预提费用和待摊费用两个会计科目。依据《企业会计准则第30号财务报表列报》第十三条和第十五条的规定，期末预提费用和待摊费用余额分别作为“其他应付款”和“其他应收款”在资产负债表中列示反映，以便与购买商品或劳务引起的

支付义务相区分。但这一变化应当并不影响本文观点的成立。在《企业所得税法》的法规体系下，对于税前扣除的原则性规定在第八条，根据第八条的规定，可以税前扣除的支出有三个条件，一是实际发生，二是合理，三是与取得收入有关。在其后的条例中虽然对具体的扣除范围、扣除方式等作了规定，但并没有对“预提费用”单独予以阐述。个人理解，“预提费用”应该是会计核算方式上的一种处理方法，随着06版准则的实施，对于会计处理规定与税收法规规定不一致的处理已明确通过计税基础的确定，反映在应纳税和可抵扣的差异中，无须再言。这是其一。百考试题助你成功 其二、对于预提费用也要分析一下看是什么项目，即使采用预提的方式进行会计处理，也并不是全部不可以扣除，这在原企业所得税暂行条例的法规体系下即主贴引用的84号文中也有体现，即只要符合真实、合法的预提费用也还是可以税前扣除的。真实应当要提供两个凭据一是证明业务确实发生，二是金额确定。证明业务真实发生并不一定是发票，租赁合同、借款合同等等也可以，即从税务机关征管效率和效益的角度考虑，使其可核实，不要在凭据本身留有太多争议空间，再看是否应当归属申报纳税年度，如果确定，应当是可以扣除的。《企业所得税法》法规体系尚待完善，但从已出台的法及条例来看，扣除的原则规定并没有太大变化。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

www.100test.com