

# 税法与会计准则对 收入费用的确认和计量差异

王震

(石家庄经济学院 石家庄 050021)

**【摘要】** 本文根据企业所得税政策发生重大变化的新形势,从降低企业涉税风险、正确处理企业收入和费用的会计业务和涉税业务出发,系统地分析了税法和会计准则对企业收入费用处理规定的差异,以便纳税人进行税务与会计的协调,提高纳税申报与财务报告的效率。

**【关键词】** 税法 会计准则 收入 费用 确认和计量

由于税法与会计准则服务于不同的目标导向,以致企业收入费用的税务处理与会计处理出现较大的差异性。在目前企业所得税政策发生了重大变化的新形势下,研究税法和会计准则的差异,对于保障国家财政收入、提高企业纳税申报与财务报告的效率具有重要的现实意义。

## 一、税法与会计准则对收入要素的确认和计量差异

下面分 11 种收入形式具体加以说明:

**1. 超过正常信用条件销售货物收入。**税法规定,以分期收款方式销售货物的,按照合同约定的收款日期确认收入的实现。会计准则对于采用递延方式分期付款、具有融资性质的销售货物收入,规定按合同或协议价款的折现值确定销售收入,并将销售收入与应收账款的差额确认为未实现融资收益,在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销,计入财务费用。税法不对具有融资性质的分期收款销售货物收入进行折现处理,要求按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售收入的金额,两者的差异需做纳税调整处理。

**2. 附销售退回条件的销售收入。**会计准则对这种情况的规定是,企业根据以往交易经验能够合理估计退货并确认与退货相关负债的,可在发出商品时确认收入;企业不能合理估计退货的,通常在退货期满时确认收入。而按照税法规定,附条件的销售属直接收款方式销售,销售当期直接收款应全额确认为收入,待实际发生退货时再按退货发票上注明的退货金额冲减收入,两者的差异需做纳税调整处理。企业按会计准则规定将可能发生退货未确认收入的部分,在货物发出当期申报纳税时,应调增应纳税所得额。

**3. 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益。**税法规定,股息、红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定的外,按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。按照会计准则规定,企业采用权益法核算长期股权投资时,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净收益的份额,确认投资收益。年终所得税汇算清缴时,企业应将会计确认的投资收益金额从利润总额中剔

除。另外,凡是居民企业从其直接投资的居民企业分回的股息、红利等权益性投资收益免税,但需做纳税调整处理。

**4. 利息收入。**税法所称利息收入是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资,或者因他人占用本企业资金取得的收入,包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。利息收入按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。会计准则规定,一般企业应在资产负债表日按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定利息收入金额。金融企业发放的贷款,应按期计算利息并确认利息收入,两者的差异需做纳税调整处理。

**5. 特许权使用费收入。**税法所称特许权使用费收入,是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。特许权使用费收入按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。会计准则规定,如果合同或协议规定一次性收取特许权使用费且不提供后续服务的,应当视同销售该项资产,一次性确认收入;而提供后续服务的,应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。对于合同或协议规定分期收取特许权使用费的,通常应按合同或协议规定的收款时间和金额或按规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。对两者因确认标准不同而形成的差异,需做纳税调整处理。

**6. 租金收入。**税法所称租金收入,是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入应按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。会计准则规定的租金收入不包括出租人以经营租赁方式租出的土地使用权和建筑物以及电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议取得的收入。会计准则要求承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。属于融资租赁的,在租赁期开始日出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额,确认为未实现融资收益。未实现融资收益应当采用实际利率法在租赁期内各个期间进行分配,确认当期的

融资收入。出租人至少应当于每年年度终了,对未担保余值进行复核。有证据表明未担保余值已经减少的,应当重新计算租赁内含利率,并将由此引起的租赁投资净额的减少,计入当期损益;以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确认融资收入。

**7. 售后租回收益。**税法将售后租回视为销售、租回两项经济业务进行货物所得税和劳务营业税处理。会计准则规定,售后租回交易认定为融资租赁的,售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延,计入递延收益,并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊,作为折旧费用的调整。售后租回交易认定为经营租赁的,售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延,计入递延收益,并在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊,作为租金费用的调整。在资产出售当期,应按税法规定确认资产转让所得,进行纳税申报时调增应纳税所得额,会计上逐期分摊的递延收益应作纳税调减处理。对有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的,售价与资产账面价值之间的差额应当计入当期损益,如果资产的计税基础与账面价值相同,则两者确认的资产转让所得无差异;如果资产的计税基础与账面价值不同,则两者确认的资产转让所得形成的差异,需做纳税调整处理。

**8. 逾期未退包装物押金收入。**税法规定,企业逾期未退包装物押金必须并入当期所得额征税。会计上一般对逾期的未退包装物押金暂不做账务处理。如果在包装物押金逾期的当年,会计上没有进行账务处理,则在纳税申报时需要调增应纳税所得额,待将来实际退还押金或转作营业外收入时,再做相反的纳税调整处理。

**9. 非货币性资产交换收入。**《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,企业按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本发生补价的,收到补价与支付补价的双方都不计入当期损益。税法规定,除税收法律、行政法规另有规定的外,企业以非货币性资产与其他企业的资产相互交换,应当视同销售货物、转让资产,应按照公允价值确认收入,两者形成的差异需做纳税调整处理。

**10. 免税收入。**《企业所得税法》第二十六条规定,企业的下列收入为免税收入:国债利息收入;符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益;符合条件的非营利组织的收入等。会计上对上述收入正常核算列报,在纳税申报时,直接做调减当期的应纳税所得额处理即可。

**11. 关联方交易收入。**会计准则只是规范了企业关联方交易的披露,会计上一般不对关联方交易进行特别的账务处理。税法为了防止企业利用关联方交易避税,针对关联方交易进行特别规制。《企业所得税法》第四十一条规定,企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法进行调整。企业与其关联方共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,在计算应纳税所得额时应

当按照独立交易原则进行分摊。

## 二、税法与会计准则对费用要素的确认和计量差异

会计准则下,企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。符合费用定义和费用确认条件的项目,应当列入利润表。

从税法的角度看,费用要素主要涉及所得税,在企业所得税中,与费用对应的概念是扣除。税法允许企业取得收入的合理支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出在计算应纳税所得额时可以扣除,但其必须符合以下几个扣除原则:①正常性原则。该原则要求纳税人的一项支出必须是正常的成本、费用和损失,符合经营常规,这样的支出才允许在税前扣除。②必要性原则。该原则要求纳税人的一项费用,只有对企业的生产经营是必要的才允许在税前扣除。③合理性原则。该原则要求纳税人的一项成本或费用,只有在内容和数额上都是合理的才允许在税前扣除,否则要进行纳税调整。④合法性原则。该原则要求纳税人在计算应纳税所得额时不论费用是否真实发生、确定、相关、必要、合理,如果是非法支出,即便是按照财务会计制度已作为费用列支,也不允许在税前扣除。需要说明的是,合法性原则主要是针对成本、费用扣除而言,对于收入来说,不应受合法性原则的限制。

税法与会计准则对费用要素的确认与计量差异,除了上述原则性差异,还有两种情况,一是按照费用税前扣除的程度可以分为:全额扣除、限额扣除、加计扣除、不得扣除等费用项目。①全额扣除项目,税法与会计准则的规定无差异。②限额扣除项目,产生永久性差异,在所得税年终汇算清缴时直接调增应纳税所得额,会计报表及相应的账务处理不用调整。③加计扣除项目,产生永久性差异,在所得税年终汇算清缴时直接做纳税调减处理,会计报表及相应的账务处理不用调整。④不得扣除项目,产生永久性差异,在所得税年终汇算清缴时直接做纳税调增处理,会计报表及相应的账务处理不用调整。

二是按照费用是否可以跨期结转分为:不能跨期结转费用项目和可跨期结转费用项目。①不能跨期结转费用项目,只影响当期发生的会计利润和应纳税所得额,纳税调整比较简单,上述全额扣除项目、不得扣除项目和大部分限额扣除项目都属此类。②可跨期结转费用项目,一般是限额扣除项目,发生纳税年度部分扣除,未扣除余额在以后纳税年度补扣,形成可抵减暂时性差异。

### 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解. 北京:人民出版社, 2008
2. 国家税务总局. 新企业所得税法解读. 北京:中国税务出版社, 2008