

新准则下“收入总额”的财税分析 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/502/2021_2022__E6_96_B0_E5_87_86_E5_88_99_E4_c42_502820.htm 2006年2月15日，财政部

发布了包括《企业会计准则基本准则》和38项具体准则在内的企业会计准则体系，而后又于同年10月30日发布了《企业会计准则应用指南》，实现了我国会计准则与国际会计准则的实质性趋同。执行新准则给企业的财务操作和管理工作都带来了巨大的挑战。笔者结合会计实践，就新会计准则中同企业会计结合紧密的具体准则与读者朋友做一交流。《企业所得税年度纳税申报表》是企业汇算清缴时向税务机关要求申报的主表，笔者在实际工作中发现，许多人对于申报表（本文指“主表”，下同）中“收入总额”所包括的内容填写得很不规范，至于其同会计上“收入”的差异，更感到模糊和不易理解。因此，本文参照国税总局下发的《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》（国税发[2006]56号），以及财政部2006年10月30日最新颁布的《企业会计准则应用指南》

（财会[2006]18号）等有关文件，适当结合会计处理实例，对申报表中的“收入总额”做一分析。新收入准则“亮点”1. 强调“收入”是“日常活动”产生的，以区别于“利得”是“非日常活动”形成的。2.采用公允价值模式入账。分以下几种情况：从购货方已收或应收的合同或协议价款，通常为公允价值；合同本身不公允的，以公允价值为准，公允价值与已收或应收金额的差额，计入“资本公积”；分期收款发出商品，实质上带有融资性质，应当按应收的合同或协议价款的现值确定为公允价值。公允价值与应收金额的差

额，计入“未实现融资收益”，并按实际利率法摊销，冲减“财务费用”。

3.会计科目的变化： 代销商品业务采用：发出商品（也可单设委托代销商品）、代理业务资产/负债（也可沿用旧科目受托代销商品或受托代销商品款）。 售后回购业务采用“应付账款”科目代替了“待转库存商品差价”科目（已取消）。 分期收款发出商品业务，新准则没有设置“分期收款发出商品”科目，而是将其记入“发出商品”科目。

4.销售商品和提供劳务不能分开或不能单独核算的，应当全部按销售商品处理。 新申报表中“收入总额”项目的变化

1.新申报表基本上建立在会计核算的基础上。比如新申报表第一行的“销售（营业）收入”口径反映的是纳税人按照会计准则核算的“主营业务收入”（扣除折扣或退回后的净额）、“其他业务收入”，以及根据税法规定应确认为当期收入的视同销售收入。视同销售又分为“自产、委托加工产品视同销售的收入”和“处置非货币性资产视同销售的收入”。另外明确了广告费、业务招待费、业务宣传费等项费用扣除的计算基数为申报表主表第一行“销售（营业）收入”。

2.新申报表第二行的“投资收益”栏主要变化是：股息性所得不用再进行还原；存款利息收入不再包含其中，而是列示于第九行的“期间费用”中的财务费用中。

3.第五行的“其他收入”增加了“固定资产盘盈”及“让渡资产所有权收入”。 新申报表中“收入总额”项目内容（一）基本收入根据新申报表附表（一），一般企业的基本收入包括生产经营收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入、材料销售收入、代购代销手续费收入、包装物出租收入、自产、委托加工产品视同销售的收入、处置非货币性资产等视同销售的

收入、财产转让收入、股息红利收入、补贴收入和其他收入。对于前11项收入，会计处理和税务处理一般人员基本能理解，实务操作也相对简单，而“其他收入”则是我们应重点关注的特殊收入。现就基本收入中变化最大的“分期收款发出商品”销售方式举例说明：「例1」甲公司售出设备一套，协议约定采用分期收款方式，从销售当年末分五年分期收款，每年2000元，合计1万元。假设不考虑增值税。假定购货方在销售成立日支付货款，只须付8000元即可。分析：应收金额的公允价值可以认定为8000元，据此可计算得出年金为2000元、期数为五年、现值为8000元的折现率为7.93%（具体计算过程可参照有关财务管理教材的“内插法”）。账务处理（不考虑增值税因素）：销售成立时：借：长期应收款1万元 贷：主营业务收入8000元 未实现融资收益2000元 第一年末：第五年末：借：银行存款2000元 借：银行存款2000元 贷：长期应收款2000元 贷：长期应收款2000元 借：未实现融资收益634元 借：未实现融资收益147元 贷：财务费用634元 贷：财务费用147元 财税差异：分期收款发出商品，税法上规定，销售方应该以合同约定的收款时间来确定销项税额。当然，如果一次性开具了发票，则应全额确定销项税额；新会计准则将应收金额与公允价值之间的差额计入“未确认融资收益”按实际利率法摊销，冲减财务费，税法并不认可。所以，以后各期摊销的未确认融资收益应调减应纳税所得额

，（二）、特殊收入新申报表“其他收入”主要是指会计上不作收入而税法上视作收入的项目，包括“营业外收入”和“资本公积”科目的明细项目。例如固定资产盘盈、处置固定资产净收益、非货币性资产交易收益、出售无形资产收益

、罚款净收入、因债权人原因确实无法支付的应付款项、债务重组收益、接受捐赠的资产、资产评估增值，以及新增的固定资产盘盈及让渡资产所有权收入等内容。这几项收入的情况各异，但它们有一个共同的特点没有一定需要其扣除的支出，不是严格按照“配比原则”确定的收入。现就一般企业常见项目列举如下：1.资产评估增值。有四种评估增值：（1）清产核资中的评估增值，不计入应纳税所得额；（2）非货币性资产对外投资，交易发生时缴税，增值计入应税所得额；（3）产权转让中净损益，计入应税所得额；（4）股份制改造中资产评估增值，不计入所得额，但在计算应纳税所得额时，不得扣除因评估增值而多提的折旧和多摊销的成本，调整方法有两种，据实逐年调整，综合调整。「例2」企业固定资产原值80万元，已提折旧30万元，股份制改造中固定资产评估值为60万元，综合折旧率为15%。（1）据实调整。会计上的折旧额=60×15%=9万元 评估增值多提的折旧=[60-(80-50)]×15%=1.5万元 当年调增应纳税额1.5万元 税前扣除的折旧额=-9-1.5=-7.5万元（2）综合调整。将评估增值10万元在10年内调整 当年应调增应纳税所得额=10÷10=1万元 2.纳税人接受捐赠 税法规定：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，可以在不超过五年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。会计规定：旧准则将其记入资本公积，但按照新准则的精神，接受捐赠应该直接计入当期损益。对应地，核算接受捐赠的“待转资产价值”科目在应用指南

中也取消了，而是将其计入“营业外收入”科目，待应交所得税金额转入“递延所得税负债”科目。财税差异：在新的企业会计准则体系下，企业接受存货捐赠的会计处理，与税务处理基本上是一致的，不存在暂时性差异。只有在“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，可以在不超过五年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得”的情况下，税务处理为在不超过五年的期限内分期确认收入，而会计处理则是一次性计入当期损益，这时才产生应纳税暂时性差异。「例3」假设接受捐赠价值100万元设备，经税务机关审核确认，企业分五年平均将捐赠收入计入应纳税所得额中，则：接受捐赠时：借：固定资产100万元 贷：营业外收入100万元 第一年年末：借：所得税费用80万元 贷：递延所得税负债80万元 第二年至第五年每年年末，分别借：递延所得税负债20万元 贷：所得税费用20万元 注意：根据新准则的有关规定，上述分录中，“递延所得税负债”借记或贷记的对方科目应为“所得税费用”科目，而不直接借记或贷记“应交税费”科目。

3. 债务重组收益

《企业会计准则第12号债务重组》较大变化就是：改用“公允价值”作为债务重组的交易价格。现就以非现金资产偿债的财税处理做一分析：「例4」甲企业2007年12月与乙公司达成债务重组协议，甲以固定资产（原价10万元，累计折旧4万元，公允价值7万元）抵偿所欠乙公司8万元的债务，假定乙企业对该笔应收账款已提取坏账准备5000元，不考虑任何流转税及附加。

4. 非货币性资产交易收益

新准则《企业会计准则第7号非货币性资产交换》主要变化如下：采用两种计量基础：公允价值（交换具有商业实质）和账面价

值。以公允价值计量的，换出资产公允价值与账面价值的差额记入当期损益；以账面价值计量的，不确认损益。准则指南规定：“换出资产为存货的，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第14号收入》按公允价值确认商品销售收入，同时结转商品销售成本”。不像旧准则一样按账面价值结转。「例5」A、B两家公司进行非货币性交换。A公司以产成品甲（账面价值1万元，公允价值1.3万元）换取B公司乙（账面价值1万元，公允价值1.2万元）原料作为生产材料，B公司支付补价1000元。假如增值税率17%，不考虑其他税费，产成品甲计提减值准备800元。A公司会计处理：结转收入：借：原材料12400.77元 应交税费应交增值税（进项税额）2040（12000*17%）银行存款1000元 贷：主营业务收入1.3万元 应交税费应交增值税（销项税额）2210元（1.3万*17%）营业外收入非货币性交换损益230.77元 A公司应确认的交易收益=补价-（补价/换出资产的公允价值）*换出资产的账面价值-（补价/换出资产的公允价值）*应交的相关税费=1000-1000/1.3万*1万-1000/1.3万*0=230.77（元）注：在确认收益时，不考虑增值税。结转成本：借：主营业务成本9200元 借：存货跌价准备800元 贷：库存商品1万元 A公司税务处理：所得税调减800元的存货减值准备。申报表列示如下：第1行销售（营业）收入1.3万元，第五行其他收入230.77元，第七行销售（营业）成本9200元，第15行纳税调减额800元。其他差异分析

1.财税收入确认的差异。

会计上规定收入的确认必须满足收入确认的五个条件，而税法通常是根据交易货物所有权的转移来确认应税收入的，也就是纳税义务发生的时间。由于确认标准不同，造成了会计与税法对收入额的确认存有差异。

如某企业为推销一项新产品，规定在试用期的两个月内，客户不满意可给予退货。这种情况从税法上确认为收入的实现，在会计处理上认为商品所有权上的风险和报酬并未转移给买方，不认为是收入，只有当买方正式接受商品或退货期满时才能确认为收入。

2.收入确认的出发点有异。新准则和税法对收入确认在时间上规定差异较大。新准则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；而税法从组织财政收入的角度出发，侧重于收入社会价值的实现（对单个企业来说收入可能还未实现）。

3.新准则将企业代第三方收取的款项不认为是收入，而是作为负债处理；而税法在流转税上的应税销售额一般包括全部价款和价外费用两部分，为第三方或客户代收的款项属于价外费用，一概并入销售额计算应纳税额。

4.新准则收入计量上最大的不同就是采用公允价值模式入账，税法上收入计量采用名义金额，按企业与购货方签订的合同或协议金额、或者双方接受的金额确定。

5.新准则体系在收入准则、债务重组、非货币性资产交换、金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并均谨慎地采用了“公允价值”，从而成为本次会计准则的一大亮点，但也极有可能成为某些企业人为操纵利润的新起点。所以，对于准则实施中“人”的问题，只有通过加强监管、职业道德建设、提高投资者甄别会计信息的能力等系统工程来解决。

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