

几种特殊收入纳税调整与会计处理注册税务师考试 PDF转换  
可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/542/2021\\_2022\\_\\_E5\\_87\\_A0\\_E7\\_A7\\_8D\\_E7\\_89\\_B9\\_E6\\_c46\\_542411.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/542/2021_2022__E5_87_A0_E7_A7_8D_E7_89_B9_E6_c46_542411.htm) 所得税会计差异即会计利润与应纳税所得额之间的差异额。它分为永久性差异和暂时性差异两类。本文所涉及的几种特殊收入的计税差异即属于永久性差异。永久性差异是指某一会计期间，由于会计准则，制度和税法在计算收益、费用和损失时的口径不同，标准不同，所产生的税前会计利润与应税所得额之间的差异，这种差异不影响其它会计报告期，也不会和其它期间得到弥补。

一、售后回购的会计处理及纳税调整 企业会计准则规定，对于售后回购一般情况下不应当确认为收入，企业销售商品在附有回购协议的方式下，发出商品的实际成本与销售价格以及相关税费之间的差额，在“待转库存商品差价”科目核算，不确认收入。若回购价格大于原售价的，应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当期财务费用。企业日后重新购回该项商品时，按购入物资处理，并将与该购回商品有关的“待转库存商品差价”科目的余额冲减或增加购回商品的成本。但税法规定，售后回购业务应视为销售、购入两项业务，应对销售收入征收企业所得税和增值税。

[例1]甲、乙企业签署了一项售后回购协议，2005年1月1日，甲企业将商品销售给乙企业，销售价格为400万元，增值税68万元，商品成本300万元。根据协议，甲企业在12月31日以420万元（不含增值税）的价格购回了该批商品。假设甲、乙企业增值税税率为17%，企业所得税税率为33%，暂不考虑其它税费，甲企业2005年利润总额200万

元。根据会计规定，甲企业在2005年年末应计提利息费用20万元，购入商品的增值税进项税额=420×17%=71.4（万元），但税法上视售后回购业务为销售、购入两项经济业务。所以，甲企业2005年应调增应纳税所得为400-300=100（万元）。应纳税所得额；200 100=300（万元），应交所得税=300×33%=99（万元）。甲企业相关会计处理如下：2005年1月1日甲企业向乙企业销售时：借：银行存款 4680000 贷：库存商品 3000000 应交税费应交增值税（销项税额） 680000 待转库存商品差价 1000000 2005年计提利息费用时：借：财务费用 200000 贷：待转商品进销差价 200000 2005年12月31日甲企业向乙企业回购时：借：库存商品 3000000 应交税费应交增值税（进项税额） 714000 待转商品进销差价 1200000 贷：银行存款 4914000

## 二、在建工程试运行收入的会计与纳税处理

企业会计准则规定，工程达到预定可使用状态前因进行试运行多发生的净支出，计入工程成本。企业的在建工程项目在达到预定可使用状态前所取得的试运行过程中形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本，计入在建工程成本；销售或转为库存商品时，按实际销售收入或预计售价冲减工程成本。但税法规定，企业在建工程发生的试运行收入，不能直接冲减在建工程成本，而应并入总收入予以征税。[例2]甲企业一在建工程试投产运行期间共生产出产品1000件，总成本为20万元，销售产品后取得款项29.25万元。甲企业当年利润总额为100万元。设甲企业所得税税率为33%。甲企业试运行阶段取得销售收入29.25万元，其中不含增值税的价格 $29.25 \div (1+17\%) = 25$ （万元）。根据会则规定，这25万元应冲减在建工程成本，并且生产这批产品发生的总成本20万元应计入

在建工程成本。但税法规定，甲企业在建工程的试运行收入不能直接冲减在建工程成本，所以其应调增的应纳税所得额： $25-20=5$ （万元），应纳税所得额： $100+5=105$ （万元），应交所得税= $105\times 33\%=34.65$ （万元），所以，甲企业相关会计处理如下：借：在建工程 200000 贷：银行存款 200000 借：银行存款 292500 贷：在建工程 250000 应交税费应交增值税（销项税额） 425000 借：所得税费用当期所得税费用 346500 贷：应交税费应交所得税 346500

三、补贴收入的纳税调整及会计处理 企业会计准则规定，企业实际收到即征即退、先征后退、先征税后返还的增值税，借记“银行存款”，贷记“补贴收入”。但税法规定，自2000年6月24日起至2010年以前，对增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按17%的法定税率征收增值税后，对其实际税负超过3%的部分实行即征即退的政策、所得税款由企业用于研究开发软件产品和扩大再生产的，不作为企业所得税应税收入，不征收企业所得税。

[例3]某企业2005年12月获得软件产品增值税超负返还款5万元，2005年利润总额100万元。根据企业会计准则规定，该企业在获得软件产品增值税超税负还款5万元时，在会计上计入“补贴收入”科目。但税法规定。若所退税款由企业用于研究开发软件产品和扩大再生产的，不作为企业所得税应税收入，不征收企业所得税。所以，在计算交纳企业所得税时，应调减应纳税所得额5万元，应纳税所得额= $100-5=95$ （万元），应交所得税= $95\times 33\%=31.35$ （万元），甲企业的会计处理如下：借：银行存款 50000 贷：补贴收入 50000 借：所得税费用当期所得税费用 313500 贷：应交税费应交所得税 313500

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](http://www.100test.com)