

QIYE SHUIKUAI
CHAYI YU TIAOZHENG

企业税会 差异与调整

史玉光◎著



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>



QIYE SHUIKUAI
CHAYI YU TIAOZHENG

企业税会 差异与调整

史玉光◎著

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry
北京·BEIJING

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

企业税会差异与调整 / 史玉光著. —北京: 电子工业出版社, 2015.1
ISBN 978-7-121-24654-8

I. ①企… II. ①史… III. ①企业管理—税收管理—研究—中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 254601 号

责任编辑: 杨洪军

印 刷: 三河市鑫金马印装有限公司

装 订: 三河市鑫金马印装有限公司

出版发行: 电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本: 787×1092 1/16 印张: 13.25 字数: 306 千字

版 次: 2015 年 1 月第 1 版

印 次: 2015 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 38.00 元



凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题, 请向购买书店调换。若书店售缺, 请与本社发行部联系, 联系及邮购电话: (010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线: (010) 88258888。

前 言

从《企业会计准则（2006）》发布以来，我国企业会计准则建设取得了很大成就。财政部先后发布了6个企业会计准则解释，出版了3版企业会计准则讲解。2013年1月，企业开始执行《小企业会计准则》。2014年7月1日，开始执行修订后的5个准则（如长期股权投资、职工薪酬等）和新发布的3个准则（如公允价值计量等）。

从《中华人民共和国企业所得税法》出台以来，我国相关税法也得到完善。2008年11月，我国修订了《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》和《中华人民共和国营业税暂行条例》，2011年修订了资源税，2013年开始营业税改增值税推广至全国。为了支持小微企业发展，近两年又对小微企业的营业税、增值税、所得税等实行优惠政策，这一系列税制改革，体现了我国税收政策日臻完善。

《小企业会计准则》与相关税法基本是一致的，所以，小企业在日常会计处理中基本上不存在由会计准则而引起的财税差异。而《企业会计准则》和相关税法对于一些日常经济业务处理的规定存在差异，因此大中型企业在日常会计处理中会出现财税差异。本书的主旨是介绍企业主要经济业务的财税差异，并分析这些差异的纳税调整及其纳税申报表的填制。

本书可作为会计人员、办税员、财务经理、财税研究人员、会计主管学习财税差异的业务参考书，也可作为高等院校财经类专业及管理类专业学生的教材。

国内许多学者和实务工作者对一些业务的财税差异进行了广泛而深入的论述。本书的编写参阅了大量的文献资料，在此向相关作者表示感谢！

本书的撰写得到了对外经济贸易大学国际商学院余恕莲教授和王秀丽教授的悉心指导，向两位老师表示感谢。参加本书编写的还有林燕、倪雪峰、孙一秀、李岩、郑卉、邹童英、丁珽、周蕾、陈月、刘欢、刘洋等，其中，周蕾撰写了第13章，在此一并表示感谢。

由于作者水平有限，书中难免存在疏漏之处，恳请广大读者批评指正。

史玉光

2014年12月

目 录

第 1 章 概述	1
1.1 会计利润和应纳税所得额的差异	1
1.2 税会差异的处理方法	8
附录 暂时性差异项目和永久性差异项目	17
第 2 章 存货的税会差异与调整	21
2.1 取得存货的税会差异与调整	21
2.2 发出存货的税会差异与调整	23
2.3 存货减值、损失的税会差异与调整	27
第 3 章 金融资产的税会差异与调整	30
3.1 交易性金融资产的税会差异与调整	31
3.2 应收款项减值的税会差异与调整	36
3.3 持有至到期投资的税会差异与调整	38
3.4 可供出售金融资产的税会差异与调整	40
第 4 章 长期股权投资的税会差异与调整	44
4.1 取得长期股权投资的税会差异与调整	44
4.2 持有长期股权投资的税会差异与调整	49
4.3 处置长期股权投资的税会差异与调整	56
第 5 章 投资性房地产的税会差异与调整	59
5.1 取得投资性房地产的税会差异与调整	59
5.2 持有投资性房地产的税会差异与调整	61
5.3 处置投资性房地产的税会差异与调整	66
5.4 投资性房地产转换的税会差异与调整	72
5.5 土地增值税的纳税筹划	74

第 6 章	固定资产的税会差异与调整	79
6.1	取得固定资产的税会差异与调整	79
6.2	持有固定资产的税会差异与调整	84
6.3	处置固定资产的税会差异与调整	93
第 7 章	无形资产的税会差异与调整	98
7.1	取得无形资产的税会差异与调整	98
7.2	持有无形资产的税会差异与调整	102
7.3	处置无形资产的税会差异与调整	108
第 8 章	职工薪酬的税会差异与调整	111
8.1	工资的税会差异与调整	113
8.2	其他职工薪酬的税会差异与调整	115
8.3	股份支付的税会差异与调整	121
第 9 章	收入的税会差异与纳税调整	126
9.1	商品销售收入的税会差异与调整	126
9.2	提供劳务收入的税会差异与调整	145
9.3	让渡资产使用权收入的税会差异与调整	147
9.4	政府补助的税会差异与调整	148
第 10 章	借款费用等的税会差异与纳税调整	150
10.1	借款费用的税会差异与调整	150
10.2	或有事项的税会差异与调整	156
10.3	资产负债表日后事项的税会差异与调整	157
第 11 章	非货币性资产交换的税会差异与调整	162
11.1	非货币性资产交换的税会差异分析	162
11.2	非货币性资产交换的纳税调整	170
11.3	整体资产置换改组业务的税会差异与调整	176
第 12 章	债务重组的税会差异与调整	180
12.1	以现金清偿债务的税会差异与调整	180
12.2	以非现金资产清偿债务的税会差异与调整	181
12.3	债务转为资本的税会差异与调整	185
12.4	修改其他债务条件的税会差异与调整	187



第 13 章 企业合并的税会差异与调整	190
13.1 企业合并税会处理概述	190
13.2 免税合并的税会差异与调整	191
13.3 应税合并的税会差异与调整	195
13.4 企业合并的纳税筹划	200
参考文献	203

概 述

▶▶ 1.1 会计利润和应纳税所得额的差异

我国企业会计准则体系包括《企业会计准则》(简称会计准则)和《小企业会计准则》。《小企业会计准则》与相关税法基本是一致的,所以,小企业在日常会计处理中很少存在由于《小企业会计准则》而产生的税会差异。相反,《企业会计准则》和相关税法对于一些日常经济业务处理的规定存在差异,如会计准则与《中华人民共和国企业所得税法》(简称所得税法)、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(简称所得税法实施条例)之间的差异。

从所得税法和会计准则实施的实际情况来看,两者的差异主要表现在企业所得税申报表和利润表的税会差异上,即会计利润和应纳税所得额存在差异。会计利润是按照会计准则的要求计算出来的反映企业于一定会计期间内生产经营的财务成果。应纳税所得额是税法上的概念,是按照企业所得税法的规定计算出来的,是企业所得税的计税依据。会计利润是计算应纳税所得额的基础,经过纳税调整之后的会计利润就是企业的应纳税所得额。二者的差额反映了税会差异。在直接计算法下,企业每一纳税年度的收入总额减去不征税收入、免税收入、各项扣除,以及允许弥补的以前年度亏损后的余额为应纳税所得额。在间接计算法下,是在会计利润总额的基础上加或减按照税法规定调整的项目金额后为应纳税所得额。

1. 营业收入

会计准则将主营业务收入和其他业务收入合并计入利润表中的营业收入。营业收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常经营活动中所形成的经济利益的总流入。对于一般企业而言,营业收入通常对应税法中“收入总额”所指的销售货物收入、劳务收入、租金收入、特许权使用费收入。

与营业收入相关的纳税调整项目主要包括:



(1) 视同销售收入。为了保证流转税征收链条的完整,避免造成货物税收负担的不平衡及逃避纳税的现象,税法将会计准则不确认为收入的一些行为视同销售货物,计入收入总额。例如,纳税人将自产或委托加工的货物用于捐赠、赞助、广告、样品等用途的,应当视同销售货物,缴纳企业所得税,从而形成了税会差异,视同销售收入,通常应作为纳税调整增加的项目,如表 1-1 所示。

表 1-1 视同销售的税会差异

视同销售的情形	会计准则	税法规定	纳税调整
非货币性交换视同销售;将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、广告、样品等用途	不确认收入	计税收入	视同销售的收入做纳税调整增加处理,视同销售结转的成本做纳税调整减少处理

(2) 未按权责发生制确认的收入。会计处理遵循权责发生制,而税收制度是收付实现制与权责发生制的结合。例如,分期收款销售商品按会计准则的要求销售行为发生时一次性确认收入,而税法规定在合同约定的收款日期分期确认收入。所以,在销售行为发生的当期,纳税申报时应做纳税调整减少处理;而在合同约定的收款日期,按照税法规定确认应税收入后,应做纳税调整增加处理。

(3) 生产符合国家产业政策规定的产品取得的收入。按照税法的规定,企业综合利用资源生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减按 90% 计入收入总额。因此,企业如果符合这一条件,则应在会计利润的基础上进行纳税调整减少的税务处理,即调整减少销售该产品取得收入 10% 的数额。

2. 营业成本

会计准则将主营业务成本与其他业务成本合并计入利润表中的营业成本。营业成本是指与营业收入相关的、已经确定了归属期和归属对象的费用。结合税法的规定,营业成本通常对应企业所得税法中规定的税前可以扣除的“成本项目,包括与上述收入相配比的各项成本。

与营业成本相关的纳税调整项目主要包括:

(1) 视同销售成本。由于视同销售货物的成本不包含在营业成本的范围内,因此视同销售货物的成本应作为纳税调整减少的项目。

(2) 工资、薪金支出。税法规定了合理的工资、薪金支出准予据实扣除,取消了“计税工资”的相关规定。根据国税函[2009]3 号文件的规定,合理的工资、薪金支出应当同时具备两个条件:一是有工资薪金制度,二是实际发放给员工。因此,在同时符合这两个条件的情况下,工资、薪金支出项目不存在纳税调整项目。同时,按照税法的规定,企业支付给残疾人员的工资,可享受加计扣除 100% 的规定。因此,如果企业职工中有残疾人员,则应在会计利润的基础上进行纳税调整减少。

(3) 职工福利费、工会经费和职工教育经费。对于职工福利费、工会经费、职工教育经费则规定了扣除标准。计入生产成本的职工福利费、工会经费和职工教育经费的实际发



生数在扣除标准以内的,可以据实扣除;超过扣除标准的部分,则应作为纳税调整增加的项目,如表 1-2 所示。

表 1-2 职工福利费、工会经费和职工教育经费的税会差异

	会计规定	税法规定	纳税调整
职工福利费	不采用计提的办法	实际发生额在工资总额的 14% 以内的可据实扣除,超过标准的只能按标准扣除	超标准的部分 纳税调整增加
职工工会经费	按工资总额的 2% 计提	标准以内的可据实扣除,超过标准的只能按标准扣除	超标准的部分 纳税调整增加
职工教育经费	按工资总额的 2.5% 计提	标准以内的可据实扣除,超过标准的准予结转以后纳税年度扣除	超标准的部分 纳税调整增加

3. 营业税金及附加

营业税金及附加是指企业日常经营活动应负担的税金及附加,具体包括营业税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等。结合税法的规定,营业税金及附加通常对应企业所得税法中规定的税前可以扣除的“税金”项目,是企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的企业缴纳的各项税金及附加。对于这一项目,会计与税法的计算口径一般是一致的,不存在纳税调整的情况。

4. 销售费用

(1) 广告费与业务宣传费项目。计算会计利润时,广告费与业务宣传费用可按实际支出列支,而按照税法的规定,企业发生的符合条件的广告费与业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,在税法规定的扣除标准以内的可据实扣除,超过扣除标准的,则不得扣除。此项目视不同情况做纳税调整增加(减少)处理,如表 1-3 所示。

表 1-3 广告费与业务宣传费的税会差异

会计规定	税法规定	纳税调整
按实际发生额列支	不超过当年销售(营业)收入 15% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除	本年度超标准的部分做纳税调整增加处理;当年实际发生额小于扣除限额时,以前年度的结转额做纳税调整减少处理

(2) 产品质量保证计提的预计负债。按照会计准则的规定,销售商或制造商在销售商品或提供劳务后,作为对客户提供服务的一种承诺,企业要计提产品质量保证费用,并计入当期损益。按照税法的规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,可以在计算应纳税所得额时扣除。可见,预计负债只是履行该义务很可能导致经济利益流出企业,还没有实际发生,不符合税法规定的实际发生、真实性、确定性原则,所以不允许在计算应纳税得额时扣除,应做纳税调整处理。

5. 管理费用

管理费用是指企业为组织和管理生产经营所发生的各项费用,包括企业在筹建期内发生的开办费,董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费、工会经费、业务招待费、研究开发费用、印花税等。计算会计利润时,管理费用可以全额列支计入当期损益。但按税法规定,有些费用只能按限定标准扣除或者在纳税时不得扣除。

存在税会差异的项目主要包括以下几项:

(1) 计入管理费用的职工福利费、工会经费和职工教育经费(税会差异见表1-2)。

(2) 业务招待费。业务招待费可按实际发生额列入管理费用。但按税法规定,企业发生的与生产经营有关的业务招待费支出,只能按限额扣除,超过限额标准的部分不得扣除,应作为纳税调整增加的项目,如表1-4所示。

表 1-4 业务招待费的税会差异

会计规定	税法规定	纳税调整
按实际发生额列支	按实际发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%,即扣除标准为二者中的较小者	超标准的部分纳税调整增加

(3) 研究开发费用。按照会计准则的相关规定,企业内部研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出和开发阶段支出。研究阶段的支出全部费用化,计入当期损益(管理费用);开发阶段的支出符合条件的资本化,不符合条件的计入当期损益(管理费用)。而按照税法的规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用未形成无形资产而计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,允许加计扣除;形成无形资产的,可以加计摊销,从而形成了税会差异,如表1-5所示。

表 1-5 研究开发费用的税会差异

会计规定	税法规定	纳税调整
研究阶段的支出,全部计入当期管理费用。	计入当期损益的研发费用,可加扣实际发生额的50%。	符合条件的计入管理费用的费用,按实际发生额的50%,做纳税调整减少处理。
符合资本化条件的研发费用,按不低于10年的年限摊销	形成无形资产的研发费用,按照无形资产成本的150%摊销	符合条件的予以资本化的费用,按摊销额的50%,做纳税调整减少处理

(4) 资产折旧、摊销费用。固定资产的折旧费用税会差异如表1-6所示,无形资产摊销的税会差异如表1-7所示。所得税法规定,与经营活动无关的资产,不得计算折旧、摊销费用,不允许扣除。

表 1-6 固定资产的折旧费用税会差异

固定资产的折旧费用	税会差异
折旧范围	会计准则规定,企业应当对所有固定资产计提折旧,但已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外;税法则规定了应当提取折旧的固定资产和不得提取折旧的固定资产的具体范围
折旧方法	会计准则规定的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等;税法规定采用直线法,但确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采用加速折旧方法
计提折旧的总额	会计准则规定了固定资产计提折旧的总额为固定资产的原值扣除资产减值准备、预计净残值后的余额;税法规定的计提折旧的总额为固定资产原值扣除其预计净残值后的余额

表 1-7 无形资产摊销的税会差异

无形资产摊销	税会差异	纳税调整
摊销范围	会计准则规定使用寿命不确定的无形资产,不应摊销	考虑了无形资产减值 的因素后,会计确认的无 形资产摊销费用将小于 税法允许在所得税前扣 除的无形资产摊销费用, 因此,每年一般要做纳税 调整减少处理
摊销方法	会计准则规定的摊销方法一般为直线法,特殊无形资产 可选用其他方法;税法规定只能用直线法摊销	
摊销金额	会计准则和税法对无形资产原值的确认存在一定的差 异;准则规定无形资产的摊销额为其入账价值扣除预计残 值和已计提的无形资产减值准备。税法规定不允许扣除减 值准备,并不考虑残值,因此二者计算摊销额会有所不同	

6. 财务费用

财务费用主要包括利息支出(减利息收入)、汇兑损益,以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。即不论贷款人及借款利率如何,企业支付的财务费用均应全额计入当期损益。而按照税法的规定,企业在生产经营活动中发生的下列利息支出,准予扣除:

(1) 非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出;

(2) 非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率的数额的部分。

因此,如果非金融企业向非金融企业支付的利息支出超过按照金融企业同期同类贷款利率的部分,则不允许在税前扣除,从而形成了税会差异,如表 1-8 所示。



表 1-8 利息费用的税会差异

会计规定	税法规定	纳税调整
非金融企业向非金融企业支付的利息支出全额计入财务费用	非金融企业向非金融企业支付的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率的数额的部分。 企业实际支付给关联方的利息支出，不超过规定比例计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除	实际支付给非金融企业的利息支出超过限额标准的部分，做纳税调整增加处理。 实际支付给关联方的利息支出超过规定比例计算的部分，做纳税调整增加处理； 实际支付的利息低于规定比例计算的部分，做纳税调整减少处理

7. 资产减值损失

会计准则中界定的资产减值损失是指纳税人各项资产发生的减值损失。企业发生的各项资产减值损失应计入当期损益。根据税法的规定，未经核定的准备金支出不得在税前扣除，从而形成了税会差异，如表 1-9 所示。

表 1-9 资产减值损失的税会差异

资产减值损失	会计准则	税法规定	纳税调整
资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的价值减计至可收回金额，减计的金额确认为资产减值损失	将资产减值损失确认为当期损益，并计提资产减值准备	未经核定的准备金支出（不符合财政部、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出）不得在税前扣除	本期计提额减去本期转回额后的结果为正数，则余额做纳税调整增加处理；反之，则余额做纳税调整减少处理

8. 公允价值变动损益

按照会计准则的规定，公允价值变动收益（损失）是指交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（或损失）。按照税法的规定，企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，均以历史成本为计税基础。企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。可见，税法并不承认这一未实现的损益，同时形成了资产的账面价值和计税基础的差异（暂时性差异）。

9. 投资收益

投资收益是指纳税人以各种方式对外投资所取得的收益。按照税法的规定，企业的部分债权性投资收益和股权性投资收益为免税收入。另外，由于会计与税法对投资资产计量属性的不同也形成了税会差异。

上述差异主要体现在：

（1）国债利息收入。企业因购买国债所取得的利息收入，计入投资收益，但根据税法的规定，国债利息收入免征企业所得税。因此，该项目应做纳税调整减少处理。

（2）符合条件的权益性投资收益。按照税法的规定，符合条件的居民企业之间的股息、



红利等权益性投资收益及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免征企业所得税。同理,该项目也应做纳税调整减少处理。

(3) 按权益法核算的长期股权投资持有期间的投资损益。按照会计准则的规定,投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资,采用权益法进行会计处理。投资企业取得长期股权投资后,应当按照被投资单位实现的净利润或发生的净亏损中投资企业应享有或应分担的份额确认投资收益。而按税法的规定,股息、红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

可见,税法并不承认这部分未实现的损益。因此,该项目形成了税会差异,在进行税务处理时,如按权益法核算的长期股权投资持有期间的投资损益结果为正数,则做纳税调整减少处理,反之,则应做纳税调整增加处理。

10. 营业外收入

营业外收入是指与其生产经营无直接关系的各项收入,包括处置非流动资产利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、罚没收入、政府补助收入、确实无法支付而按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项、捐赠利得、盘盈等。这些利得一般与税法应税收入中的“转让财产收入、接受捐赠收入、其他收入”相对应,往往不涉及纳税调整项目。

按照会计准则的规定,长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额的差额部分计入营业外收入,同时应调整长期股权投资的初始投资成本。而根据税法的规定,企业的投资资产应以历史成本为计税基础。因此,对于计入营业外收入的数额应做纳税调整减少的项目。

11. 营业外支出

营业外支出是指企业发生的与其经营活动无直接关系的各项支出,包括处置非流动资产损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、罚款支出、捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。而按照税法的规定,有些支出税法上不予确认。

这一项目的税会差异主要体现在:

(1) 罚金、罚款和被没收财物的损失、税收滞纳金。罚金、罚款和被没收财物的损失、税收滞纳金全额计入营业外支出,但按照税法的规定,上述项目发生的支出不得在税前扣除。所以,上述项目应做纳税调整增加处理。

(2) 非广告性质的赞助支出。非广告性质的赞助支出全额计入营业外支出,但按照税法的规定,上述项目发生的支出不得在税前扣除。所以,上述项目也应做纳税调整增加处理。

(3) 捐赠支出。捐赠支出可以分为公益性捐赠支出和其他捐赠支出。按照税法的规定,对于其他捐赠支出不得在税前扣除,则应按发生额做纳税调整增加处理。而对于公益性捐赠支出,税法允许按照会计利润总额的12%进行限额扣除,超过标准的部分,则作为纳税调整增加处理。



(4) 对未决诉讼、债务担保、亏损合同等计提的预计负债。企业因未决诉讼、债务担保、亏损合同等确认负债时所确认的费用,在利润表中应作为“营业外支出”的组成部分予以反映。而按照税法的规定,只有这些方面的支出实际发生时,才允许扣除。因此,上述业务形成的营业外支出应作为纳税调整增加处理,待这些支出实际发生时,再作为纳税调整减少处理。

12. 开办费的税会差异

企业在筹建期间内发生的开办费,一般包括:筹建相关人员的职工薪酬,主要有筹办人员的工资、工资性奖金等工资性的支出,以及缴纳的各种社会保险费、住房公积金等;印刷费、注册登记费、验资费、税务登记费、公证费等;办公费、差旅费;培训费,包括选派一些职工在筹建期间外出进修学习引进的设备和技术发生的费用,以及聘请专家进行技术指导和培训的劳务费及相关其他费用;不计入固定资产成本的借款费用,包括筹资时发生支付的手续费,不能计入固定资产和无形资产初始成本的汇兑损益和利息等;其他,如筹建期间发生的广告费、交际应酬费、印花税、资讯调查费、诉讼费以及庆典礼品费等支出等。

《企业会计准则》规定,在开办费用实际发生时直接借记“管理费用”,贷记“应付职工薪酬”、“银行存款”等科目。《小企业会计准则》与《企业会计准则》保持一致,不通过“长期待摊费用”账户进行会计处理,直接记入“管理费用”账户。因此,不管企业在筹建期间是否将“管理费用”结转至“本年利润”或编制利润表,开办费已成为企业确实实的支出并计入了当前损益,不再影响以后生产经营期间会计年度的损益。

《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》明确了政策,不硬性规定开办费必须摊销,而给了企业自我选择的空间,一种是企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,一种是按照新税法有关其他长期待摊费用的处理规定处理,即自支出发生月份的次月起不低于3年分期摊销。以上两种处理方式,一经选定不得改变。综合来看,税法上的开办费在开始经营之前一贯不作为税前扣除项目,在开始经营之前的年份只能进行归集,不能税前扣除,真正的税前扣除日期为企业各项资产投入使用的开始之日的当年,或者企业对外经营活动开始之日的当年。

【例 1-1】企业在 2013 年筹建期间共发生开办费总额 200 万元,其中业务招待费 50 万元,广告费 50 万元。2014 年 1 月 1 日企业开始生产经营。2014 年企业调整开办费前的应纳税所得额为 200 万元。企业选择分 3 年摊销开办费。

税务处理:业务招待费 50 万元只能按 60%扣除,广告费 50 万元按 100%扣除,开办费可扣除金额 180 万元,2014 年汇算清缴时本年摊销 55 万元($180 \div 3 \div 12 \times 11$),汇算清缴时应纳税所得额为 145 万元,按规定进行纳税。

1.2 税会差异的处理方法

税会差异的处理方法主要通过纳税调整和所得税会计进行。



1.2.1 纳税调整

(1) 企业所得税按月或季预缴，年终汇算清缴。

(2) 企业在报送年度所得税纳税申报表时，需要针对税会差异的项目进行纳税调整，调整过程通过纳税申报表的附表（如附表三“纳税调整项目明细表”）明细项目反映。

【例 1-2】天顺公司 2013 年度销售某产品的销售收入为 1 000 万元。合同约定，该批产品实现 3 年保修，预计保修费用 21 万元。

借：销售费用 210 000

贷：预计负债 210 000

应当纳税调增 2013 年度应纳税所得额 21 万元。

纳税申报表的填制：

① 附表二第 26 行：填报 21 万元，结转到主表第 4 行填报 21 万元。

② 纳税调整：

附表十（见表 1-10）第 15 行“其他”——第 1 列：0 万元；第 2 列：0 万元；第 3 列填报 21 万元；第 4 列：21 万元；第 5 列：21 万元。

结转到附表三第 49 行第 3 列纳税调增。

假设 2014 年天顺公司实际支付保修费用 10 万元，则

借：预计负债 100 000

贷：银行存款 100 000

税务处理：纳税调减 10 万元。

纳税申报表的填制：

附表十（见表 1-11）第 15 行“其他”——第 1 列：21 万元；第 2 列：10 万元；第 3 列：0 万元；第 4 列：11 万元；第 5 列：-10 万元。

结转到附表三第 49 行第 4 列纳税调减 10 万元。

表 1-10 资产减值准备项目调整明细表

年 月 日			金额单位：元（列至角分）			
行 次	准备金类别	期初余额	本期转回额	本期计提额	期末余额	纳税调整额
		1	2	3	4	5
16	其他（2013 年）	0	0	210 000	210 000	210 000
17	合计					

经办人（签章）：

法定代表人（签章）：



表 1-11 资产减值准备项目调整明细表

年 月 日

金额单位: 元 (列至角分)

行 次	准备金类别	期初余额	本期转回额	本期计提额	期末余额	纳税调整额
		1	2	3	4	5
16	其他 (2014 年)	210 000	100 000	0	110 000	-100 000
17	合 计					

经办人 (签章):

法定代表人 (签章):

1.2.2 所得税会计

企业日常业务的税金差异主要包括暂时性差异和永久性差异。企业常见的暂时性差异和永久性差异分别如本章附录中的表 1-16 和表 1-17 所示。暂时性差异是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。暂时性差异按照对未来期间应税金额的影响, 分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

对于暂时性差异, 主要采用资产负债表债务法来进行会计处理。其具体步骤如下:

第一, 确定资产和负债项目的账面价值。

第二, 确定资产和负债项目的计税基础。

资产的计税基础是企业收回资产账面价值过程中, 计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。本质上就是税收口径的资产价值标准。

例如, 存货的期末余额为 150 万元, 其已提跌价准备为 30 万元, 则该存货的账面价值为 120 万元, 但由于税务上不承认存货的跌价准备, 所以存货的计税基础为 150 万元。

负债的计税基础是指其账面价值减去该负债在未来期间可予税前列支的金额。本质上就是税务口径下的负债价值。

例如, 企业因产品质量担保计提的预计负债形成年末余额为 100 万元, 此预计负债的账面价值为 100 万元, 但由于税务上实际发生时准予税前扣除, 因此预计负债的计税基础为 0 元。

第三, 比较账面价值与计税基础, 确定暂时性差异。

一般来说, 应纳税暂时性差异产生于资产的账面价值大于其计税基础或负债的账面价值小于其计税基础, 可抵扣暂时性差异产生于资产的账面价值小于其计税基础或负债的账面价值大于其计税基础。

第四, 确认递延所得税资产及负债。

企业在计算确定了应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异后, 确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。

第五, 确定利润表中的所得税费用。