



# 企业所得税汇算清缴重点难点风险点精讲

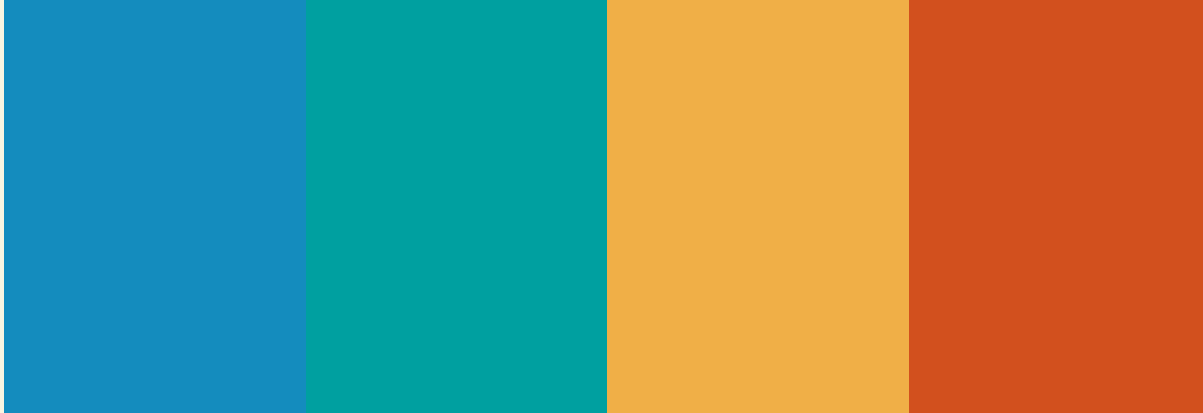
—— 纳税人容易忽略、犯错的风险提示

财务第一教室e讲堂

讲师：翟老师

Tel:400-600-2148

Web : [www.cfoclass.com](http://www.cfoclass.com)



未按权责发生制确认收入纳税调整风险



一、实务案例解析

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

A105020  
未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                             | 合同金额 (交易金额) | 账载金额 |    | 税收金额 |    | 纳税调整金额 |
|----|--------------------------------|-------------|------|----|------|----|--------|
|    |                                |             | 本年   | 累计 | 本年   | 累计 |        |
|    |                                |             | 1    | 2  | 3    | 4  |        |
| 1  | 一、跨期收取的租金、利息特许权使用费收入 ( 2+3+4 ) | -           | -    | -  | -    | -  | -      |
| 2  | (一) 租金                         |             |      |    |      |    | -      |
| 3  | (二) 利息                         |             |      |    |      |    | -      |
| 4  | (三) 特许权使用费                     |             |      |    |      |    |        |
| 5  | 二、分期确认收入 ( 6+7+8 )             | -           | -    | -  | -    | -  | -      |
| 6  | (一) 分期收款方式销售货物收入               |             |      |    |      |    | -      |
| 7  | (二) 持续时间超过12个月的建造合同收入          |             |      |    |      |    | -      |
| 8  | (三) 其他分期确认收入                   |             |      |    |      |    | -      |
| 9  | 三、政府补助递延收入 ( 10+11+12 )        | -           | -    | -  | -    | -  | -      |
| 10 | (一) 与收益相关的政府补助                 |             |      |    |      |    | -      |
| 11 | (二) 与资产相关的政府补助                 |             |      |    |      |    | -      |
| 12 | (三) 其他                         |             |      |    |      |    | -      |
| 13 | 四、其他未按权责发生制确认收入                |             |      |    |      |    | -      |
| 14 | 合计 ( 1+5+9+13 )                | -           | -    | -  | -    | -  | -      |

## 一、实务案例解析

### 一、一次性收取物业费的纳税调整风险

案例：甲企业是物业服务公司，增值税一般纳税人，2016年6月收取业主一年的物业费12720元，服务期限为2016年7月-2107年7月。甲企业促销政策为，一次性缴纳一年的物业费的业主，可获赠价值200元的花生油两桶。

甲企业账务处理：

一次性计入收入

借：银行存款12720

贷：主营业务收入12000

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）720

结转当月成本：

借：主营业务成本

贷：应付职工薪酬等

结转赠送花生油

借：销售费用400

贷：库存商品400

根据准则权责发生制等要求，甲企业应该分期确认收入，但很多企业根据发票累计收入成本

由此我们可以看出，当月核算了一年的收入，但只是结转了一个月的成本，明显是不匹配的。这既是根据发票进行收入计量的缺陷。

说明：在销售的同时赠送的礼品，其价值已经包括在销售的价值中，在增值税上以及企业所得税上均不视同销售。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函【2008】875号）

三、企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

一、一次性收取物业费的纳税调整风险

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》  
(国税函【2008】875号)  
劳务费。长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关  
劳务活动发生时确认收入。

根据文件规定，甲企业位业主提供的重要性的物业服务，应在劳动  
活动发生时确认收入。因此，2016  
年只需在企业所得税上确认6个月  
的收入6000元。

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目              | 合同金额 (交易金额) | 账载金额  |       | 税收金额 |      | 纳税调整金额    |
|----|-----------------|-------------|-------|-------|------|------|-----------|
|    |                 |             | 本年    | 累计    | 本年   | 累计   |           |
|    |                 | 1           | 2     | 3     | 4    | 5    | 6 ( 4-2 ) |
| 13 | 四、其他未按权责发生制确认收入 | 12000       | 12000 | 12000 | 6000 | 6000 | (6000)    |
| 14 | 合计 ( 1+5+9+13 ) | 12000       | 12000 | 12000 | 6000 | 6000 | (6000)    |

一、一次性收取物业费的纳税调整风险



第二年的调整

第一年收入账载金额1.2万元，  
纳税调整减600元，第二年收入  
账载金额0元，纳税调增6000元。

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                  | 合同金额（<br>交易金额） | 账载金额 |       | 税收金额 |       | 纳税调整<br>金额 |
|----|---------------------|----------------|------|-------|------|-------|------------|
|    |                     |                | 本年   | 累计    | 本年   | 累计    |            |
|    |                     | 1              | 2    | 3     | 4    | 5     | 6（4-2）     |
| 13 | 四、其他未按权责<br>发生制确认收入 | 12000          |      | 12000 | 6000 | 12000 | 6000       |
| 14 | 合计（1+5+9+13）        | 12000          |      | 12000 | 6000 | 16000 | 6000       |



## 一、实务案例解析

## 二、租金收入的纳税调整风险

案例1：甲企业2016年11月出租自有房产一套。合同期限为2016年11月至2018年11月，合同约定在2017年1月收取租金不含税12万元，在2018年1月收取12万元。甲企业实际按照合同约定收取了租金。该业务适用一般纳税方式。

甲企业2016年账务处理（单位：万元）

2016年确认两个月的房租收入

借：其他应收款2.22

贷：其他业务收入2

贷：应交税费——代转销项税额0.22

准则讲解，承租人应当将经营租赁的租金在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益；其他方法更为系统合理的方法。出租人应当根据应确认的收益，借记“银行存款”等科目，贷记“租赁收入”、“其他收入”等科目。

《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》  
(财税{2016}36号)

纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭借凭据的当天；  
取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期。



一、一次性收取物业费的纳税调整风险

2016年汇算清缴纳税调整

《企业所得税实施条例》  
第十九条租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期  
确认收入的实现。

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                             | 合同金额 (交易金额) | 账载金额 |    | 税收金额 |    | 纳税调整金额    |
|----|--------------------------------|-------------|------|----|------|----|-----------|
|    |                                |             | 本年   | 累计 | 本年   | 累计 |           |
|    |                                | 1           | 2    | 3  | 4    | 5  | 6 ( 4-2 ) |
| 1  | 一、跨期收取的租金、利息特许权使用费收入 ( 2+3+4 ) | 24          | 2    | 2  | 0    | 0  | -2        |
| 2  | (一) 租金                         | 24          | 2    | 2  | 0    | 0  | -2        |



一、一次性收取物业费的纳税调整风险

2017年账务处理  
2017年1月收到12万元，并开具发票

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                             | 合同金额 (交易金额) | 账载金额 |    | 税收金额 |    | 纳税调整金额    |
|----|--------------------------------|-------------|------|----|------|----|-----------|
|    |                                |             | 本年   | 累计 | 本年   | 累计 |           |
|    |                                | 1           | 2    | 3  | 4    | 5  | 6 ( 4-2 ) |
| 1  | 一、跨期收取的租金、利息特许权使用费收入 ( 2+3+4 ) | 24          | 2    | 2  | 0    | 0  | -2        |
| 2  | (一) 租金                         | 24          | 12   | 14 | 12   | 12 | 0         |

借：银行存款13.32  
贷：其他应收款2.22  
贷：预收账款10  
借：应交税费——待转销销项税额0.22  
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）1.32 【12\*11%】  
2017年确认10个月收入：  
借：预收账款10  
贷：其他业务收入10

2017年确认2个月收入  
借：其他应收款2.22  
贷：其他业务收入2  
贷：应交税费——代转销项税额0.22

一、一次性收取物业费的纳税调整风险

2018年账务处理  
2018年1月收到12万元，并开具发票

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                             | 合同金额 (交易金额) | 账载金额 |    | 税收金额 |    | 纳税调整金额    |
|----|--------------------------------|-------------|------|----|------|----|-----------|
|    |                                |             | 本年   | 累计 | 本年   | 累计 |           |
|    |                                | 1           | 2    | 3  | 4    | 5  | 6 ( 4-2 ) |
| 1  | 一、跨期收取的租金、利息特许权使用费收入 ( 2+3+4 ) | 24          | 10   | 24 | 12   | 24 | 2         |
| 2  | (一) 租金                         | 24          | 10   | 24 | 12   | 24 | 2         |

借：银行存款13.32  
贷：其他应收款2.22  
贷：预收账款10  
借：应交税费——待转销销项税额0.22  
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）1.32【12\*11%】  
2018年确认10个月收入：  
借：预收账款10  
贷：其他业务收入10



## 二、租金收入的纳税调整风险

《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函{2010}79号）

### 一、关于租金收入确认问题

根据《实施条例》第九条规定，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租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，**且租金提前一次性支付**的，根据《实施条例》第九条规定收入与费用配比原则，出租人可对上述已确认的收入，**在租赁期内，分期均匀相关年度收入**。

案例2：甲企业2016年出租设备一台，合同约定，租赁期限为2016年10月至2018年10月，租金合计不含税24万元，甲企业在2016年10月1日一次性收取租金，并开具发票。

甲企业账务处理：

借：银行存款26.64

贷：其他业务收入24

贷：应交税费应交增值税（销项税额）2.64

他根据企业所得税相关文件规定，甲企业应在2016年确认三个月3万元收入；2017年确认12万元的收入；在2018年确认9万元的收入。

二、租金收入的纳税调整风险

2016年纳税调整：

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                             | 合同金额 (交易金额) | 账载金额 |    | 税收金额 |    | 纳税调整金额    |
|----|--------------------------------|-------------|------|----|------|----|-----------|
|    |                                |             | 本年   | 累计 | 本年   | 累计 |           |
|    |                                | 1           | 2    | 3  | 4    | 5  | 6 ( 4-2 ) |
| 1  | 一、跨期收取的租金、利息特许权使用费收入 ( 2+3+4 ) | 24          | 24   | 24 | 3    | 3  | -21       |
| 2  | (一) 租金                         | 24          | 24   | 24 | 3    | 3  | -21       |



### 三、利息收入的纳税调整风险

案例：甲企业2017年因资金困难，从关联公司乙公司处借入资金1000万元，合同约定，借款期限2年，借款年利率5%，到期一次还本付息。

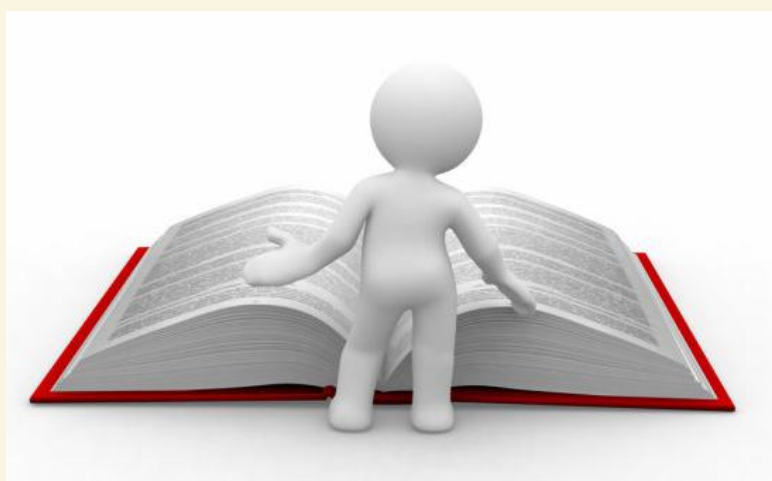
乙公司账务处理：（单位：万元）

2017年确认利息总收入

借：长期应收款53

贷：账务费用50

贷：应交税费——代转销项税额3



企业所得税规定：

《企业所得税法实施条例》

第十八条 企业所得税法第六条第（五）项所称利息收入，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。

增值税规定：

财税2016年36号文件

取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期。

三、利息收入的纳税调整风险

2017年企业所得税汇算清缴纳税调整

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                              | 合同金额（<br>交易金额） | 账载金额 |    | 税收金额 |    | 纳税调整<br>金额 |
|----|---------------------------------|----------------|------|----|------|----|------------|
|    |                                 |                | 本年   | 累计 | 本年   | 累计 |            |
|    |                                 | 1              | 2    | 3  | 4    | 5  | 6（4-2）     |
| 1  | 一、跨期收取的租金、<br>利息特许权使用费收入（2+3+4） | 100            | 50   | 50 | -    | -  | -50        |
| 2  | （一）租金                           |                |      |    |      |    |            |
| 3  | （二）利息                           | 100            | 50   | 50 | -    | -  | -50        |



三、利息收入的纳税调整风险

2018年企业所得税汇算清缴纳税调整

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                                  | 合同金额（<br>交易金额） | 账载金额 |     | 税收金额 |     | 纳税调整<br>金额 |
|----|-------------------------------------|----------------|------|-----|------|-----|------------|
|    |                                     |                | 本年   | 累计  | 本年   | 累计  |            |
|    |                                     | 1              | 2    | 3   | 4    | 5   | 6（4-2）     |
| 1  | 一、跨期收取的租金、<br>利息特许权使用费收<br>入（2+3+4） | 100            | 50   | 100 | 100  | 100 | 50         |
| 2  | （一）租金                               |                |      |     |      |     |            |
| 3  | （二）利息                               | 100            | 50   | 100 | 100  | 100 | 50         |

2018年确认利息收入  
借：长期应收税款53  
贷：其他业务收入50  
贷：应交税费——代转销项税额3  
借：应交税费——代转销项税额6  
贷：应交税费——应交增值税  
（销项税额）6



### 四、分期收款销售商品的纳税调整风险

1

账务处理规定：

2

企业所得税政策规定：

3

增值税政策规定：

企业会计准则讲解：

分期收款销售商品，是指商品已经交付，但货款分期收回的销售方式。在这种销售方式下，企业将商品交付给购货方，通常表明与商品所有权有关的风险和报酬已经转移给购货方，在满足收入确认的其他条件时，应当根据应收款项的公允价值（或现行售价）一次确认收入。按照合同约定的收款日期分期收回货款，强调的是—个结算时点，与风险和报酬的转移没有关系，因此，企业不应当按照合同约定的收款日期确认收入。

《企业所得税法实施条例》：

第二十三条 一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；

《增值税暂行条例实施细则》：

第三十八条 条例第十九条第一款第（一）项规定的收讫销售款项或者取得索取销售款型凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：

采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期，为货物发出的当天。



### 四、分期收款销售商品的纳税调整风险

案例：2016年1月1日，甲公司采用分期收款方式向乙公司销售一套大型设备，合同约定的销售价格为2000万元，分5次于每年12月31日等额收款。该大型设备成本为1560万元。在现销方式下，该大型设备的销售价格为1600万元。

(1) 2016年1月1日销售实现

借：长期应收款 23400000

贷：主营业务收入 16000000

贷：应交税费——代转销项税额 3400000

贷：未实现融资收益 4000000

借：主营业务成本 15600000

贷：库存商品 15600000

(2) 2016年12月31日收取货款

借：银行存款 4680000

贷：长期应收款 3680000

借：应交税费——代转销项税额 68000

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 680000

借：未实现融资收益 1268800

贷：财务费用 1268800

注：

该案例改变自准则讲解中的案例：按照实际利率法计算第一年确认融资收益1268800元，计算过程略：未来五年收款额的现值=现销方式下应收款项金额 $400 \times (P/A, r, 5)$  1600万元



四、分期收款销售商品的纳税调整风险

2016年纳税调整：

A105020

未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                 | 合同金额 (交易金额) | 账载金额 |      | 税收金额 |     | 纳税调整金额    |
|----|--------------------|-------------|------|------|------|-----|-----------|
|    |                    |             | 本年   | 累计   | 本年   | 累计  |           |
|    |                    | 1           | 2    | 3    | 4    | 5   | 6 ( 4-2 ) |
| 5  | 二、分期确认收入 ( 6+7+8 ) | 2000        | 1600 | 1600 | 400  | 400 | 1200      |
| 6  | ( 一 ) 分期收款方式销售货物收入 | 2000        | 1600 | 1600 | 400  | 400 | 1200      |



四、分期收款销售商品的纳税调整风险

2016年汇算清缴调整：

A105000

注：  
收入账载金额1600万元，成本1560万元，融资收益126.88万元，分期收款相关账面所得合计166.88万元  
收入纳税调减12200万元，成本纳税调整1248万元，融资收益纳税调减126.88万元，合计纳税调减78.88万元。  
2016年该事项企业所得税最终所得=166.88-78.88=88万元  
统算：税收上共299万元的收入，1560万元的成本，合计所得为440万元，分5年确认所得，每年确认所得=440/5=88万元。

纳税调整项目明细表

| 行次 | 项目                               | 账载金额     | 税收金额   | 调增金额    | 调减金额    |
|----|----------------------------------|----------|--------|---------|---------|
|    |                                  | 1        | 2      | 3       | 4       |
| 1  | 一、收入类调整项目                        | *        | *      | -       | 1200.00 |
| 3  | （二）未按权责发生制原则确认的收入<br>（填写A105020） | 1600.00  | 400.00 | -       | 1200.00 |
| 12 | 二、扣除类调整项目                        | *        | *      | 1248.00 | 126.88  |
| 22 | （十）与未实现融资收益相关在当期确认的财务费用          | (126.88) | -      | -       | 126.88  |
| 29 | （十六）其他                           | 15600.00 | 312.00 | 1248.00 | -       |

## 四、分期收款销售商品的纳税调整风险

2017年账务处理：

( 3 ) 20×2年12月31日收取货款

借：银行存款4680000

贷：长期应收款4680000

借：应交税费——代转销项税额680000

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）680000

借：未实现融资收益1052200

贷：财务费用1052200

注：  
第二年根据实际利率法计算的  
融资收益为1052200元。



四、分期收款销售商品的纳税调整风险

2017年纳税调整：

A105020



未按权责发生制确认收入纳税调整明细表

| 行次 | 项目                 | 合同金额 (交易金额) | 账载金额 |      | 税收金额 |     | 纳税调整金额    |
|----|--------------------|-------------|------|------|------|-----|-----------|
|    |                    |             | 本年   | 累计   | 本年   | 累计  |           |
|    |                    | 1           | 2    | 3    | 4    | 5   | 6 ( 4-2 ) |
| 5  | 二、分期确认收入 ( 6+7+8 ) | 2000        | 0    | 1600 | 400  | 800 | 400       |
| 6  | ( 一 ) 分期收款方式销售货物收入 | 2000        | 0    | 1600 | 400  | 800 | 400       |

四、分期收款销售商品的纳税调整风险

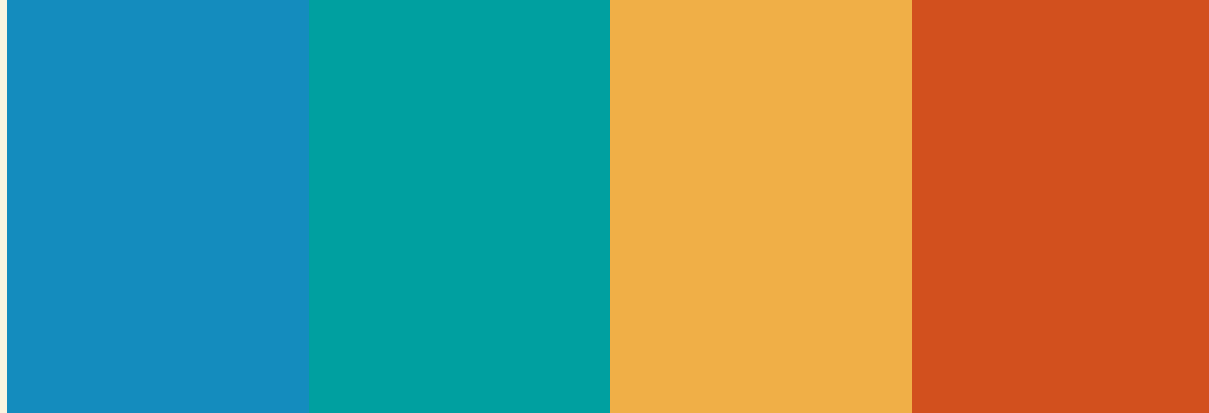
2017年汇算清缴调整：

A105000

注：  
收入账载金额0万元，成本0万元，融资收益105.22万元，分期收款相关账面所得合计105.22万元  
收入纳税调增400万元，成本纳税调减312万元，融资收益纳税调减105.22万元，合计纳税调减17.22万元。  
2017年该事项企业所得税最终所得=105.22-17.22=88万元  
统算：税收上共2000万元的收入，1560万元的成本，合计所得为440万元，分5年确认所得，每年确认所得=440/5=88万元。

纳税调整项目明细表

| 行次 | 项目                               | 账载金额     | 税收金额   | 调增金额 | 调减金额   |
|----|----------------------------------|----------|--------|------|--------|
|    |                                  | 1        | 2      | 3    | 4      |
| 1  | 一、收入类调整项目                        | *        | *      | 400  | -      |
| 3  | （二）未按权责发生制原则确认的收入<br>（填写A105020） | 0.00     | 400.00 | 4000 | -      |
| 12 | 二、扣除类调整项目                        | *        | *      | -    | 417.22 |
| 22 | （十）与未实现融资收益相关在当期确认的财务费用          | (105.22) | -      | -    | 105.22 |
| 29 | （十六）其他                           | 0.00     | 312.00 | -    | 312.00 |



## 公允价值变动损益纳税调整的风险



## 一、实务案例解析

### 金融资产纳税调整案例几种情形

#### 1、初始购买时的交易费用

购买时金融资产的交易费用在会计上计入当期损益，在税务上增加计税基础。

#### 2、持有期间的股息红利

符合居民企业免税条件的股息红利，可在当期予以免税。

#### 3、持有期间的公允价值变动损益

金融资产的公允价值变动损益，税务上不予承认，调整其计税基础。

#### 4、转让时的纳税调整

金融资产在转让时，应按照转让价减去其计税基础作为税务上认可的收益或损失。



这里尤其要注意，转让金融资产时对于公允价值变动损益的调整，很容易出现错误。



金融资产纳税调整案例解析

案例：甲企业2015年9月从证券市场购入2万元股股票，购入价格为5元/股，交易支付费用2000元，甲企业管理层管理层持有股票以图短期获利，因此按照交易性金融资产核算。

甲企业会计分录为：（单元：万元）

1、购入时

借：交易性金融资产——成本10×（5×2）

借：投资收益——0.2

贷：银行存款10.2

A105000

《企业所得税法实施条例》七十一条规定，投资资产按照以下方法确定成本：

（一）通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；  
交易性金融资产税务上的计税基础为10.2万元，会计上的账面价值为10万元。

纳税调整项目明细表

| 行次 | 项目                   | 账载金额 | 税收金额 | 调增金额    | 调减金额 |
|----|----------------------|------|------|---------|------|
|    |                      | 1    | 2    | 3       | 4    |
| 6  | （五）交易性金融资产<br>初始投资调整 | *    | *    | 2000.00 | *    |

金融资产纳税调整案例解析

2、2105年12月31日，该股票收盘价为8元/股。  
借——交易性金融资产——公允价值变动6【(8-5)×2】  
贷》公允价值变动损益6

A105000

纳税调整项目明细表

| 行次     | 项目           | 账载金额     | 税收金额 | 调增金额 | 调减金额     |
|--------|--------------|----------|------|------|----------|
|        |              | 1        | 2    | 3    | 4        |
| 7<br>益 | (六) 公允价值变动净损 | 60000.00 | *    | -    | 60000.00 |

《企业所得税法实施条例》第五十六条  
企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确定损益外，不得调整该资产的计税基础。

金融资产纳税调整案例解析

3、2016年3月该股票分配现金股利，每股0.1元。  
借：应收股利0.2  
贷：投资收益0.2

《企业所得税法实施条例》第八十三条规定符合条件的居民企业之间的股息、红利权益性投资收益，是指居民企业直接投资与其他居民企业取得的投资收益，但不包括连续持有居民企业发行上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。因此，甲企业该股息红利不符合免税条件。

A107010

免税、减税收入及加计扣除优惠明细表

| 行次 | 项目                                      | 金额      |
|----|-----------------------------------------|---------|
| 1  | 一、免税收入（2+3+4+5）                         | 2000.00 |
| 3  | （二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益（填写A107011） | 2000.00 |



假设符合免税条件，应如何调整？

### 金融资产纳税调整案例解析

4、2016年转让价为9元/股。

借：银行存款18 (  $9 \times 2$  )

贷：交易性金融资产——公允价值变动6

贷：交易性金融资产——成本10

贷：投资收益2

借：公允价值变动损益6

贷：投资收益6

此时的纳税调整，  
一定要注意，公允  
价值变动收益不需  
要在行调整。

将原先暂时计入价  
值变动收益的金额  
转入投资收益，正  
式确认投资收益。

二、案例解析

金融资产纳税调整案例解析

A105030

投资收益纳税调整明细表

| 行次 | 项目        | 处置收益      |           |           |           |              |           |         | 纳税调整金额 |
|----|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|--------------|-----------|---------|--------|
|    |           | 会计确认的处置收入 | 税收计算的处置收入 | 处置投资的账面价值 | 处置投资的计税基础 | 会计确认的处置所得或损失 | 税收计算的处置所得 | 纳税调整金额  |        |
|    |           | 4         | 5         | 6         | 7         | 8(4-6)       | 9(5-7)    | 10(9-8) |        |
| 1  | 一、交易性金融资产 | 180000    | 180000    | 160000    | 102000    | 20000        | 78000     | 58000   | 58000  |
| 10 | 合计        | 180000    | 180000    | 160000    | 102000    | 20000        | 78000     | 58000   | 58000  |

A100000

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表  
(A类)

| 行次 | 类别   | 项目                           | 金额     |
|----|------|------------------------------|--------|
| 8  |      | 加：公允价值变动收益                   | -60000 |
| 9  |      | 投资收益                         | 80000  |
| 13 |      | 三、利润总额（10+11-12）             | 20000  |
| 15 |      | 加：纳税调整加额（填写A105000）          | 58000  |
| 19 |      | 四、纳税调整后所得（13-14+15-16-17+18） | 78000  |
| 23 |      | 五、应纳税所得额（19-20-21-22）        | 78000  |
| 24 | 应纳税额 | 税率（25%）                      | 25%    |
| 25 | 计算   | 六？应纳所得税额（23×24）              | 19500  |

## 二、案例解析

### 金融资产纳税调整案例解析

统算：购买价10.2万元，转让价18万元，该金融资产业务企业所得税应纳税所得额=18-10.2=7.8万元

2015年会计投资收益-200元，纳税调增2000元，税务结果0

201年会计公允价值变动收益6万元，纳税调增6万元，税务结果0

2016年会计投资收益8万元，纳税调增5.8万元，税务结果13.8万元

2016年会计公允价值变动收益-6万元，不能纳税调整，税务结果-6万元。

最终调整的税务结果为13.8-6=7.8万元，核对相符。

结论：公允价值变动损益结转至投资收益的分录，在企业所得税汇算清缴不需调整只有对应的交易性金融资产——公允价值变动的公允价值变动损益方可调整。

注意，如果此时调增公允价值变动收益的6万元，则相当于纳税调增13.8万元，这个结果是不正确的。

转让的税务损益（18-10.2）转让的会计损益（18-16）=7.8-2=5.8

包含了对于公允价值变动收益的调整。

所以，我们要准确理解A105030《投资收益纳税调整明细表》调整的含义：调整投资收益相关的所有账面价值与计税基础差异的情形，当然包括因公允价值变动损益导致的差异。

金融资产纳税调整案例解析

2、2105年12月31日，该股票收盘价为8元/股。  
借——交易性金融资产——公允价值变动6【(8-5)×2】  
贷》公允价值变动损益6

A105000

纳税调整项目明细表

| 行次     | 项目           | 账载金额     | 税收金额 | 调增金额 | 调减金额     |
|--------|--------------|----------|------|------|----------|
|        |              | 1        | 2    | 3    | 4        |
| 7<br>益 | (六) 公允价值变动净损 | 60000.00 | *    | -    | 60000.00 |

《企业所得税法实施条例》第五十六条  
企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确定损益外，不得调整该资产的计税基础。

二、案例解析

金融资产纳税调整案例解析

A105030

投资收益纳税调整明细表

| 行次 | 项目        | 处置收益      |           |           |           |              |           |         | 纳税调整金额 |
|----|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|--------------|-----------|---------|--------|
|    |           | 会计确认的处置收入 | 税收计算的处置收入 | 处置投资的账面价值 | 处置投资的计税基础 | 会计确认的处置所得或损失 | 税收计算的处置所得 | 纳税调整金额  |        |
|    |           | 4         | 5         | 6         | 7         | 8(4-6)       | 9(5-7)    | 10(9-8) |        |
| 1  | 一、交易性金融资产 | 180000    | 180000    | 160000    | 102000    | 20000        | 78000     | 58000   | 58000  |
| 10 | 合计        | 180000    | 180000    | 160000    | 102000    | 20000        | 78000     | 58000   | 58000  |

A100000

中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表  
(A类)

| 行次 | 类别   | 项目                           | 金额     |
|----|------|------------------------------|--------|
| 8  |      | 加：公允价值变动收益                   | -60000 |
| 9  |      | 投资收益                         | 80000  |
| 13 |      | 三、利润总额（10+11-12）             | 20000  |
| 15 |      | 加：纳税调整加额（填写A105000）          | 58000  |
| 19 |      | 四、纳税调整后所得（13-14+15-16-17+18） | 78000  |
| 23 |      | 五、应纳税所得额（19-20-21-22）        | 78000  |
| 24 | 应纳税额 | 税率（25%）                      | 25%    |
| 25 | 计算   | 六？应纳所得税额（23×24）              | 19500  |



## 二、案例解析

### 金融资产纳税调整案例解析

统算：购买价10.2万元，转让价18万元，该金融资产业务企业所得税应纳税所得额=18-10.2=7.8万元

2015年会计投资收益-200元，纳税调增2000元，税务结果0

201年会计公允价值变动收益6万元，纳税调增6万元，税务结果0

2016年会计投资收益8万元，纳税调增5.8万元，税务结果13.8万元

2016年会计公允价值变动收益-6万元，不能纳税调整，税务结果-6万元。

最终调整的税务结果为13.8-6=7.8万元，核对相符。

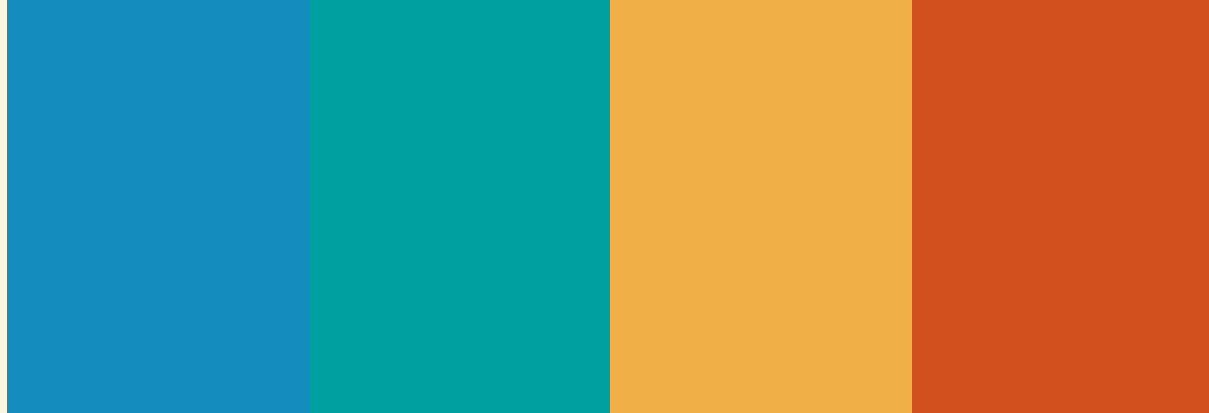
结论：公允价值变动损益结转至投资收益的分录，在企业所得税汇算清缴不需调整只有对应的交易性金融资产——公允价值变动的公允价值变动损益方可调整。

注意，如果此时调增公允价值变动收益的6万元，则相当于纳税调增13.8万元，这个结果是不正确的。

转让的税务损益（18-10.2）转让的会计损益（18-16）=7.8-2=5.8

包含了对于公允价值变动收益的调整。

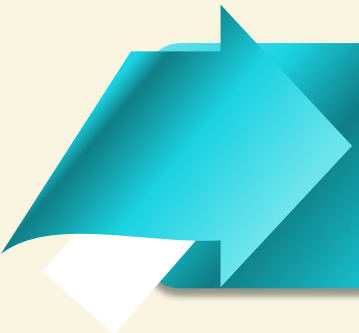
所以，我们要准确理解A105030《投资收益纳税调整明细表》调整的含义：调整投资收益相关的所有账面价值与计税基础差异的情形，当然包括因公允价值变动损益导致的差异。



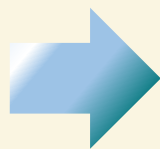
固定资产12个月取得发票税前扣除的风险



## 一、政策规定



《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税若干税收问题的通知》（国税函[2010]79号）



### 五、关于固定资产投入使用后计税基础确定问题

企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整，但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。

## 二、实务问题解析

外购的固定资产是否使用该政策？

由于工程款项尚未结清  
委屈的全额发票的

直接购入的——不属于工程款

定制的——属于工程款

## 二、实务问题解析

### 12个月仍未取得发票，如何纳税调整？

《青岛市国家税务局关于2010年度企业所得税汇算清缴若干问题的公告》（青岛市国家税务局公告2011年第1号）问：企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，暂按合同规定的金额作为固定资产计税基础计提折旧，如果发票金额与暂估金额不符且12个月是跨年度的，影响的折旧如何进行调整？是通过申请补交或退还上年度企业所得税？还是将影响的折旧额随第二年企业所得税汇算时考虑？

解答：

对超过12个月仍未取得全额发票的固定资产，不得继续计提折旧，**已计提的折旧额应当在12个月期满的当年度全额进行纳税调增。**

青岛市的意见是超过12月取得发票，纳税人要**全额**对已计提折旧额纳税调增！！！  
——意味着，取得发票的部分，也不能税前扣除！

所以我们一定要充分了解，很多税务机关匪夷所思的思路，不能仅凭自己判断。

## 一、实务问题解析

### 12个月仍未取得发票，如何纳税调整？

天津国税2016年所得税汇算清缴热点问答之一

9.问：固定资产投入使用后未全额取得发票折旧能够税前扣除吗？

答：固定资产投入使用后，由于尚未办理竣工决算未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础，并自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；在12个月内取得发票的，按发票金额调整原来的计税基础，补提的折旧应相应调整所属年度的应纳税所得额。12个月以后取得发票的，发票金额高于合同金额的差额部分，计算的折旧额不得在税前扣除，发票金额高于合同金额的差额待资产实际处置时允许在税前扣除。

北京

固定资产投入使用12个月后取得发票的，参照《企业会计准则》的规定，企业以达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原以计提折旧额，因此，对于固定资产投入使用12个月后取得发票的，调整该固定资产计税基础，但不需要调整原已计算扣除的折旧额其以后年度其以后年度的折旧按调整后的计税基础减已提取折旧额后的资产净值计算。

12个月后取得发票金额高于合同金额的部分计算折旧额不能税前扣除，待实际处置时税前扣除。

以后处置时，计税基础大于处置时的账面价值。

该意见是本人一直认为是理所当然的处理：12个月以后取得发票，按照发票调整折旧，但不调整以前的折旧额。

### 发票金额与合同金额不一致，应如何调整？

《青岛市国家税务局关于2010年度企业所得税汇算清缴若干问题的公告》

未取得全额发票的固定资产投入使用后可以按照合同金额暂估并计提折旧，企业应当在12个月内取得发票，如果发票金额与合同金额不一致的且跨年度的，应在发票取得当年按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已的折旧额。

12个月内取得发票，以发票为准调整，但不溯及以往

财税e讲堂

提升财务人职业价值

感谢聆听

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-600-2148



务第一教室