

基于权责发生制原则产生的税会差异浅析

黄鑫

企业会计准则规定，会计遵循权责发生制原则。税法在绝大多数情况下也遵循权责发生制原则，但在确认收入与费用时存在几种例外情形，导致暂时性差异的存在。

（一）利息、租金、特许权使用费

[例1]2016年1月1日，M公司与甲公司签订借款合同，借出资金1亿元，年利率为10%（不含增值税），借款期限3年，约定到期一次还本付息；与乙公司签订房屋租赁合同，约定租赁期限3年，年租金100万元（不含增值税），到期一次支付租金；与丙公司签订品牌使用协议，约定丙公司可以在未来10年内使用丙公司的品牌，年使用费50万元（不含增值税），合同签订当日一次收取，并开具了增值税发票；与丁公司签订商标使用协议，约定丁公司可以在未来10年内使用丁公司的商标，年商标使用费50万元，分别在第6年和第10年的1月1日支付。

税务分析：

1. 利息收入。税法规定，不允许一次性先收取利息。因此因利息收入引发的税会差异主要产生于一次还本付息的借款合同。本例中，M公司2016年和2017年均应确认其他业务收入1 000万元。由于合同约定到期一次还本付息，所以按照税法规定，2016年和2017年M公司无需确认所得税收入，应作纳税调减1 000万元。到期日，M公司应按税法规定确认收入3 000万元，由于会计上本期仅确认了1 000万元的收入，因此应调增应纳税所得额2 000万元。

2. 租金收入。《企业所得税法实施条

例》规定，一次性先收取租金的，可以按照合同期限均匀确认收入，不会造成税会差异，但后收租金的租赁合同会引发税会差异。本例中，M公司应在2016年和2017年分别纳税调减100万元，并于2018年租赁期满后纳税调增200万元。

3. 特许权使用费收入。对于特许权使用费收入，无论是一次性先收取，或是后收取均会导致税会差异的产生。本例中，M公司2016年在一次性收取品牌使用费时的会计处理为借记“银行存款”530万元，贷记“其他业务收入”500万元、“预收账款”450万元、“应交税费——应交增值税（销项税额）”30万元。按照税法规定应当于合同约定收款日确认收入，因此2016年应调增应纳税所得额450万元，并于未来9个纳税年度每年调减应纳税所得额50万元。对于商标使用业务，M公司2016年应确认“其他业务收入”50万元，因此在计算应纳税所得额时应调减50万元，同理，未来3个年度应分别调减应纳税所得额50万元，待第5个年度收取250万元商标使用费时，再调增应纳税所得额200万元。

（二）分期收款

[例2]M公司2016年1月销售大型工程机械一台，销售价格为3 000万元（不含增值税），销售成本为1 800万元。合同约定分三年收款（每年1月收款1 000万元），该工程机械如果一次性收款销售价格为2 400万元。假设根据实际利率法，M公司每年确认的利息收入分别为300万元、200万元、100万元。

税务分析：《企业所得税法》不承认实际利率法，认为所有取得的收入均为

销售商品收入，且应根据分期收款合同确认的收款时间进行确认，由此产生了税会差异。本例中，M公司2016年应确认所得税收入1 000万元，应调减应纳税所得额1 400万元；应确认所得税成本600万元，由于会计确认销售成本1 800万元，应调增应纳税所得额1 200万元；会计确认的300万元利息收入税法不予确认，因此应调减应纳税所得额300万元；同时对确认销售成本600万元，对会计确认的利息收入，税法不予确认。因此2016年综合调整应调减应纳税所得额500万元。

（三）工资薪金

[例3]M公司2014年12月计提当年绩效奖金1 000万元，由于资金困难于2017年4月发放。从2014年起，M公司实施了股票期权计划，满足条件的情况下，高管可以每股6元的价格购买100万股股票。2014至2016年三年等待期内，每年确认管理费用500万元，2017年4月员工行权，此时股票的公允价值为1 400万元，员工行权费用为600万元。

税务分析：

1. 现金工资。本例中2014年M公司应调增应纳税所得额1 000万元，2017年调减应纳税所得额1 000万元。

2. 股票期权。M公司在等待期内应每年调增应纳税所得额500万元。行权时，应就股票公允价值1 400万元与行权费用600万元的差额800万元缴纳个人所得税，同时调减应纳税所得额800万元。

（作者单位：国家税务总局）

责任编辑 张璐怡