

2022 年度企业所得税年度申报表填写案例

收入类纳税调整项目填报-未按权责发生制确认收入

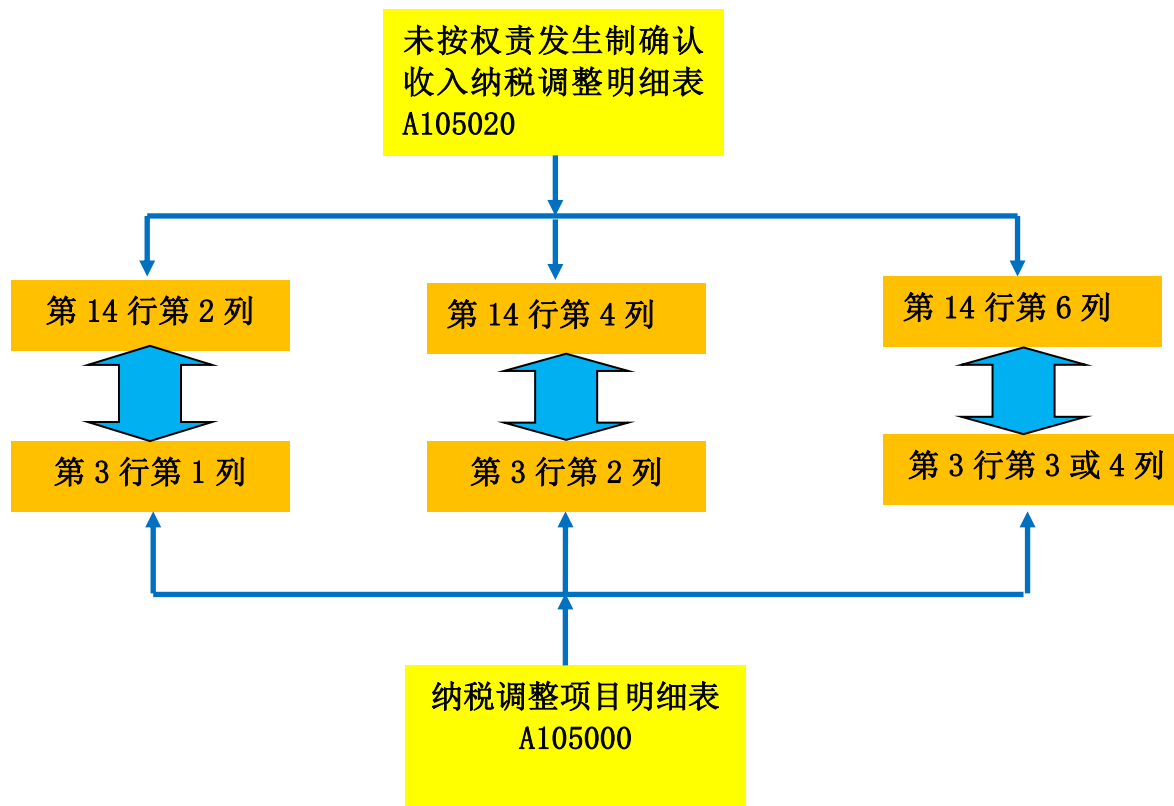
一、简要概述

适用范围：会计处理按权责发生制确认收入、税收规定未按权责发生制确认收入需纳税调整的纳税人填报。

政策依据：1.《企业所得税法实施条例》第九条：企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

- 2.《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）
- 3.《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）

二、涉及的申报表及表间关系



三、案例填报示范

【案例】：A 公司与承租人 B 公司签订 3 年房屋合同，租期是 2022 年 7 月 1 日到 2025 年 6 月 30 日，年租金 18 万元，合同约定 3 年租金提前在合同签订日一次性支付。A 公司 2022 年 1 月 1 日采用分期付款方式向 C 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 日等额收取。假设 A 公司发出商品时开出增值税专用发票，注明的增值税额为 260 万元。该大型设备成本为 1400 万元，在现销方式下，该大型设备的销售价格为 1600 万元。假定各年年末应抵减财务费用的飞确认融资费用分别为 127 万元、105 万元、82 万元、57 万元、29 万元。A 公司各期的会计处理及相应的纳税调整和表 A105020 的填报如下：

步骤 1：确认税会差异

项目	税收规定	会计规定	差异
租金、利	①租金：	企业在会计确认、计量和报告中应当以权责	①租金

<p>息和特许权使用费收入</p>	<p>合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。但合同规定或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的可以选择：1、在支付的当年一次性确认租金收入；2、分次均匀确认租金收入（国税函〔2010〕79号）。</p> <p>②特许权使用费： 属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始以及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入。（国税函〔2008〕875号）</p> <p>③利息： 按合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。（《企业所得税法实施条例》第19条）</p>	<p>发生制为基础。</p> <p>①租金：对于经营租赁的租金，出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益。</p> <p>②特许权使用费：按照合同或有关协议的收费时间和方法计算确认。</p> <p>③利息：按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确认。</p> <p>【注意】 如果纳税人会计上确认的租金、特许权使用费、利息收入与会计上确认的不一致，需要填写A105020。</p>	<p>如果按照承租人应付租金之日确认收入，税会有差异；如果在租赁期内分期均匀计入相关年度收入，税会无差异。</p> <p>②③特许权使用费、利息 税收上类似于“收付实现制”确认收入，会计上采用“权责发生制”确认收入。</p> <p>④分期付款方式销售 具有融资性质的，不考虑未实现融资收益，税会存</p>
-------------------	---	--	--

分期付款方式销售	④分期付款方式销售： 按照合同约定的收款日期确认收入。	④分期付款方式销售货物： 会计上按权责发生制确认收入时； 如果该业务具有实质性融资性质，在销售成立时以公允价格（分期收款总额的限制或商品采用一次性付款的售价）一次性确认收入，同时要核算未实现融资收益。	在差异；超过 12 月建造合同的，目前会计准则和国税函〔2008〕875 号均要求一致。
----------	---------------------------------------	--	--

假设，A 公司在租金选择上，选择在 2022 年一次确认租金收入。

步骤 2. 计算 2022 年租金收入以及 2022 年销售大型设备收入

- (1) 2022 年会计确认租金收入=90,000 元
- (2) 2022 年税收确认租金收入=540,000 元
- (3) 应纳税调整增加=450,000 元
- (4) 2022 年会计确认的分期收款方式销售货物收入=16,000,000 元

(5) 2022 年税收确认的分期收款方式销售货物收入=4,000,000 元

(6) 应纳税调整减少=-12,000,000 元

步骤 3. 填列《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》A105020 对应栏次

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)	540000	90000	90000	540000	540000	450000
2	(一) 租金	540000	90000	90000	540000	540000	450000
3	(二) 利息						
4	(三) 特许权使用费						
5	二、分期确认收入 (6+7+8)	20000000	16000000	16000000	4000000	4000000	-12000000
6	(一) 分期收款方式销售货物收入	20000000	16000000	16000000	4000000	4000000	-12000000

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)	20540000	16090000	16090000	4540000	4540000	-11550000

步骤 4.填列《纳税调整项目明细表》A105000 对应栏次

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
1	一、收入类调整项目 (2+3+...8+10+11)	*	*		
2	(一) 视同销售收入 (填写 A105010)	*			*
3	(二) 未按权责发生制原则确认的收入 (填写 A105020)	16090000	4540000		-11550000

步骤 5. 计算 2023 年租金收入以及 2023 年销售大型设备收入 (此后 2024 年和 2025 年基本相同)

- (1) 2022 年会计确认租金收入=180,000 元
- (2) 2022 年税收确认租金收入=0 元
- (3) 应纳税调整减少=180,000 元
- (4) 2022 年会计确认的分期收款方式销售货物收入=0 元
- (5) 2022 年税收确认的分期收款方式销售货物收入=4,000,000 元

(6) 应纳税调整增加=4,000,000 元

步骤 6.填列《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》A105020 对应栏次

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)	540000	180000	270000	0	540000	-180000
2	(一) 租金	540000	180000	270000	0	540000	-180000
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	20000000	0	16000000	4000000	8000000	4000000

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)	20540000	180000	16270000	4000000	80540000	3820000

步骤 7.填列《纳税调整项目明细表》A105000 对应栏次

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
1	一、收入类调整项目 (2+3+...8+10+11)	*	*		
2	(一) 视同销售收入 (填写 A105010)	*			*
3	(二) 未按权责发生制原则确认的收入 (填写 A105020)	180000	4000000	3820000	