

油气田企业提供生产性劳务的 会计与税务处理差异分析

薛东成 王群

长海石化汽车运输有限公司(以下简称长海公司)是由某省石油勘探局参股设立的一家国家道路货物运输二级企业,主要为油田勘探开发提供井队搬迁、设备吊装、危险品运输、货物运输等运输劳务,属于油气田企业。长海公司2010年12月收到另一家油气田企业一笔运输劳务款,并通过防伪税控系统开具了增值税专用发票。根据合同约定,长海公司应在2011年提供运输劳务,用于抵减2010年已预收的劳务款。另外,长海公司还存在运输劳务已经提供,增值税专用发票尚未开具甚至可能跨年度开具的情况。那么,这两种情况应如何进行会计与税务处理?

一、会计与税务处理差异分析

(一) 会计处理规定

《企业会计准则——基本准则》第九条规定:“企业应当以权责发生制为基础进行确认、计量和报告。”在会计处理方面,是否确认收入,关键要看提供的运输劳务收入是否同时满足《企业会计准则第14号——收入》(以下简称收入准则)规定的确认条件。根据收入准则应用指南,长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费满足收入确认条件的,在相关劳务活动发生时确认收入。对照上述规定,长海公司已经开具发票但尚未实际提供应税劳务事项的,因为其收入和成本均无法可靠计量,不符合收入准则规定的收入确认条件,所以在会计处理上不应确认为劳务收入;对按照合同约定已经提供了生产性劳务,虽然延期开具增值税专用发票,但已经满足收入确认条件的,应当以权责发生制为基础确认劳务收入和对应的劳务成本。

(二) 税务处理规定

油气田企业提供生产性劳务的税务处理,主要涉及增值税和企业所得税。从增值税方面看,根据《财政部 国家税务总局关于印发〈油气田企业增值税管理办法〉的通知》(财税[2009]8号),油气田企业为生产原油、天然气提供的生产

性劳务应缴纳增值税。生产性劳务是指油气田企业为生产原油、天然气,从地质普查、勘探开发到原油天然气销售的一系列生产过程所发生的劳务。缴纳增值税的生产性劳务仅限于油气田企业间相互提供属于《增值税生产性劳务征税范围注释》内的劳务。油气田企业与非油气田企业之间相互提供的生产性劳务不缴纳增值税。从《增值税生产性劳务征税范围注释》第十五条可以看出,长海公司作为油气田企业,为另一家油气田企业提供的运输劳务,属于油气田企业为生产原油、天然气提供的生产性劳务,应当缴纳增值税;为非油气田企业提供的运输劳务则应当和一般运输企业一样开具运输发票,依照3%的税率缴纳营业税。油气田企业提供的生产性劳务,增值税税率为17%。《油气田企业增值税管理办法》在《增值税暂行条例》的基础上,对增值税纳税义务发生时间的规定进行了细化,更具有可操作性。《增值税暂行条例》第十九条规定,销售货物或者应税劳务的增值税纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天……《油气田企业增值税管理办法》与此相衔接,在其第十二条规定,油气田企业为生产原油、天然气提供的生产性劳务的纳税义务发生时间为油气田企业收讫劳务收入款或者取得索取劳务收入款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。收讫劳务收入款的当天,是指油气田企业应税行为发生过程中或者完成后收取款项的当天;采取预收款方式的,为收到预收款的当天。取得索取劳务收入款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期的当天;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为应税行为完成的当天。长海公司在尚未提供运输劳务的情况下就为其他油气田企业开具增值税专用发票同时预收劳务款,意味着已经在开具发票并收到劳务款的当天产生了增值税纳税义务,对已经按照合同约定提供了生产性劳务但延期开具增值税专用发票事项,同样在书面合同确定的付款日期的当天或应税行为完成的当天产生了增值

税纳税义务,所以这两种情况必须确认增值税销售额,按规定期限申报缴纳增值税。从企业所得税方面看,企业所得税是以应纳税所得额作为计税依据的。《企业所得税法实施条例》第九条规定,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。显然,已经开具发票尚未实际提供应税劳务事项没有产生收入,也没有与之配比的成本,无法实现应纳税所得额,所以不能确认为企业所得税的计税收入、计税成本,当然也无法产生应纳税所得额和应纳税所得额。

(三) 会计与税务处理差异

从上述规定看,油气田企业对已经开具增值税专用发票并预收劳务款但尚未实际提供生产性劳务的事项,增值税纳税义务发生时间与会计收入确认时间不同,增值税纳税申报表“应税劳务销售额”并不需要在“利润表”中反映;企业所得税纳税义务发生时间与会计收入确认时间一般情况下则是相同的,即会计与企业所得税法均暂不确认收入。

对已经按照合同约定提供了生产性劳务但延期开具增值税专用发票事项的处理,会计与税务之间一般不产生差异。

二、税务与会计处理差异协调

已经开具发票并预收生产性劳务款但尚未实际提供应税劳务事项产生的会计与税务处理差异,可以按照会计与税法相分离的原则进行协调。如本例,在2010年12月份开具发票并预收劳务款时,按照增值税纳税义务发生时间,作为增值税销售额,计提销项税额,分别包括在增值税纳税申报表“应税劳务销售额”和“销项税额”栏;但不需要确同期企业所得税的计税收入和计税成本,也不需要反映在利润表“营业收入”栏。在2011年实际提供劳务时,因收入确认条件已经满足,在企业所得税方面就可以按照纳税年度内完成的工作量确认收入的实现,同时扣除与该劳务收入相关的成本费用进行企业所得税纳税申报,但销售额和销项税额不再反映在增值税纳税申报表中,避免重复纳税。对增值税销售额与同期企业所得税计税收入和利润表会计收入的差额,应按照主管税务机关的要求,以书面形式或其他形式如实向主管税务机关加以说明并提供证据。

(一) 先开具发票后提供劳务的业务处理

假设长海公司2010年12月预收另一家油气田企业运输劳务款117万元,并开具了增值税专用发票。纳税义务发生时间为开具发票的当天。应当缴纳增值税销项税额为 $117 \div (1+17\%) \times 17\% = 17$ (万元)。在2010年度12月份的增值税纳

税申报表“应税劳务销售额”和增值税纳税申报表附列资料(表一)“防伪税控系统开具的增值税专用发票”项目“销售额”栏填写100万元、“销项税额”栏填写17万元,这项预收款项不涉及企业所得税申报。预收劳务款并开具增值税专用发票时编制如下会计分录(单位:万元,下同):

借:银行存款	117
贷:预收账款	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	17

2011年度对其他油气田企业提供运输劳务,取得运输劳务款351万元全部收存银行(包括预收的117万元),运输成本180万元。扣除2010年已经申报部分,在增值税纳税申报表“应税劳务销售额”填写200万元,在“销项税额”栏填写34万元。在企业所得税纳税申报表“营业收入”栏填写300万元,营业成本栏填写180万元。实际提供运输劳务时编制如下会计分录:

借:银行存款	234
贷:主营业务收入	200
应交税费——应交增值税(销项税额)	34
借:预收账款	100
贷:主营业务收入	100
借:主营业务成本	180
贷:劳务成本——运输劳务成本	180

(二) 先提供劳务后开具发票的业务处理

假设长海公司2010年12月已经向其他油气田企业提供运输劳务,合同约定年度终了付款后开具增值税专用发票,但在约定付款日,劳务款117万元尚未收到,长海公司也未开具增值税专用发票,对应的劳务成本60万元。由于符合收入准则和《油气田企业增值税管理办法》以及《企业所得税法实施条例》规定的收入确认条件,所以应在2010年度12月份的增值税纳税申报表“应税劳务销售额”和增值税纳税申报表附列资料(表一)“未开具发票”项目“销售额”栏填写100万元、“销项税额”栏填写17万元。在企业所得税纳税申报表“营业收入”栏填写100万元,营业成本栏填写60万元。实际提供运输劳务时编制如下会计分录:

借:应收账款	117
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	17
借:主营业务成本	60
贷:劳务成本	60

2011年度对其他油气田企业提供运输劳务,取得运输劳务款234万元,运输成本120万元,连同2010年12月份应收的117万元共计351万元全部收存银行,长海公司按照合同约定开具增值税专用发票,价税合计351万元。在2011年度增

贷款减值准备计提后利息收入的会计处理

黄中华

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(以下简称准则)规定,金融资产发生减值后,利息收入应当按照确定减值损失时对未来现金流量进行折现采用的折现率作为利率计算确认。但目前我国银行贷款金额巨大且数量繁多,涉及不同的客户、行业、国家和地区。银行在贷款减值后利息收入会计处理中存在以下问题:①现有会计信息系统的局限性,使得银行只能按贷款账面余额以合同利率计算利息收入,难以实现按单个或组合贷款的摊余成本以实际利率法计算利息收入;②在日常会计实务处理中,银行在计提减值准备后仍然按贷款账面余额以合同利率来计算并确认当期利息收入,而没有考虑贷款减值准备对合同利息收入的抵销影响,往往导致当期贷款利息收入的虚增。在目前情况下,要解决上述问题,笔者建议采取贷款减值准备对利息收入抵销的方法(即收入抵销法)进行会计处理,此种方法既便于银行日常实务操作,又满足准则的核算要求。

例:某银行于2008年1月1日发放贷款100万元,合同利率为10%,期限3年,按年收息,到期一次性收回本息,贷款初始发放时无交易费用,实际利率为10%。

1. 银行2008年1月1日发放贷款100万元及当年12月31日计提和收到利息时的会计处理(单位:万元,下同)。

借: 贷款	100
贷: 单位存款	100
借: 应计利息	10
贷: 利息收入	10
借: 存放同业款项	10
贷: 应计利息	10

2. 2008年12月31日,银行根据所掌握的资料估计:在2009年12月31日无法收到当期利息;在2010年12月31日贷款到期时仅能收回贷款本息90万元;一年期折现率为0.9091,二年期折现率为0.8264。银行应计提的贷款减值准备为25.62万元(减值准备=贷款账面价值-预计未来现金流量现值=100-90×0.8264)。

借: 资产减值损失	25.62
贷: 贷款损失准备	25.62

此时,贷款的摊余成本为74.38万元(90×0.8264)。

3. 2009年12月31日,银行根据所掌握的资料估计情况没有变化,仍按合同利率计提应收利息,同时确认2008年12月31日计提减值准备对合同利息收入的抵销。

(1) 按贷款账面余额以合同利率计提2009年度利息收入的会计处理(因为银行现有会计信息系统在功能上难以直接

值税纳税申报表附表资料(表一)“防伪税控系统开具的增值税专用发票”项目“销售额”栏填写300万元、“销项税额”栏填写51万元;在增值税纳税申报表附表资料(表一)“未开具发票”项目“销售额”栏填写-100万元、“销项税额”栏填写-17万元,按其净额在2011年度增值税纳税申报表“应税劳务销售额”栏填写200万元,“销项税额”栏填写34万元。在企业所得税纳税申报表“营业收入”栏填写200万元,营业成本栏填写120万元。提供劳务并开具增值税专用发票时编制如下会计分录:

借: 银行存款	351
贷: 主营业务收入	200
应交税费——应交增值税(销项税额)	34
应收账款	117
借: 主营业务成本	120
贷: 劳务成本	120

(作者单位: 河南省南阳市国家税务局
河南石油勘探局钻井工程公司)
责任编辑 武献杰