

新收入准则下的 会计收入确认及其纳税影响分析

吴明泉 高允斌

《企业会计准则第14号——收入(2006)》《企业会计准则第15号——建造合同(2006)》(以下统称原收入准则)对销售商品、提供劳务、让渡资产使用权和建造合同分别采取不同的收入确认模式,与现实的经营环境产生了越来越多不相适应的问题,因此,财政部颁布了新修订的《企业会计准则第14号——收入》(以下简称新收入准则),对收入确认、计量及报告、披露事项作出了一系列全新规定。未来实施后,将会对企业的经营指标、绩效考核、合约安排,纳税处理等产生重大影响。从税收角度看,收入确认方法的变化对增值税、消费税、企业所得税、土地增值税等主体税种会产生直接影响。由于会计目标与税收目标的不一致,且税收上还未同步对计税收入确认规则进行相应调整,因此,即将分步实施新收入准则的企业应当事先分析其产生的税收影响。本文就新收入准则主要变化与现行增值税、企业所得税计税收入方面的税收规定进行对比分析。

一、新准则下的收入确认逻辑

收入是企业销售商品、提供劳务或服务、让渡资产使用权等行为中获得的

对价,而企业的这些经营业务都是以订立合同作为发起起点的,所以新收入准则以合同作为逻辑起点来规范收入的确认问题,将商品“控制权转移”——指购买方能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益,作为确认收入的最重要标志。笔者将其间的逻辑关系图示如下(见图1)。

二、收入确认方法产生的增值税纳税影响分析

由于消费税是在增值税基础上附加征收的税种,所以,纳税人应重点关注新收入准则对增值税的纳税影响。

1. 收入确认的标志以及确认的节奏

原收入准则将“商品所有权相关的主要风险和报酬转移”作为收入确认的重要标志之一,而新收入准则则强调“商品控制权转移”。相比而言,前者在把握上,对会计职业判断的要求更高,也加重了会计的“模糊性”,后者则更容易通过一些法律文件、商务程序和手续等予以明确和判断。例如,在原收入准则下,有的企业商品控制权转移后,合同等业务要素也非常完整,但并不确认收入,理由是合同中约定了退货条款,在退货期满之前,与商品权属有关的主

要风险和报酬没有转移。然而细究业务场景,这些商品实际上是无法退货的,例如可能是已用于建筑工程的设备、电线电缆等,且按经验数据其退货的概率和金额很小。在新收入准则下,一旦货物发出并置于购买方或其签约的物流企业等第三方的控制之下,合同要素齐备,就应当确认收入。所以笔者认为,新收入准则在一定程度上会约束企业选择性确认收入时点的自由度。

但凡事都有两面性,笔者认为需要注意的问题是:首先,企业有时会通过形式上的安排貌似转移了商品控制权,但实质上商品还处于销售方的控制之下,这就需要掌握企业交易的整体架构和全部流程,进行综合分析后才能作出准确判断。其次,对于有形商品、权利性无形资产的控制权相对而言易于把握,但是对于“劳务”这类商品,由于它是分期提供的,有的服务项目存在一次性交付成果,可以认为在某个时点上转移了商品控制权,而有的服务项目则不存在一次性的成果交付(如常年法律顾问),或者未产生成果交付(例如受托研发失败,但委托方仍支付了基础报酬),又该如何运用商品控制权能转移这一规则呢?再次,会计准则中的“商

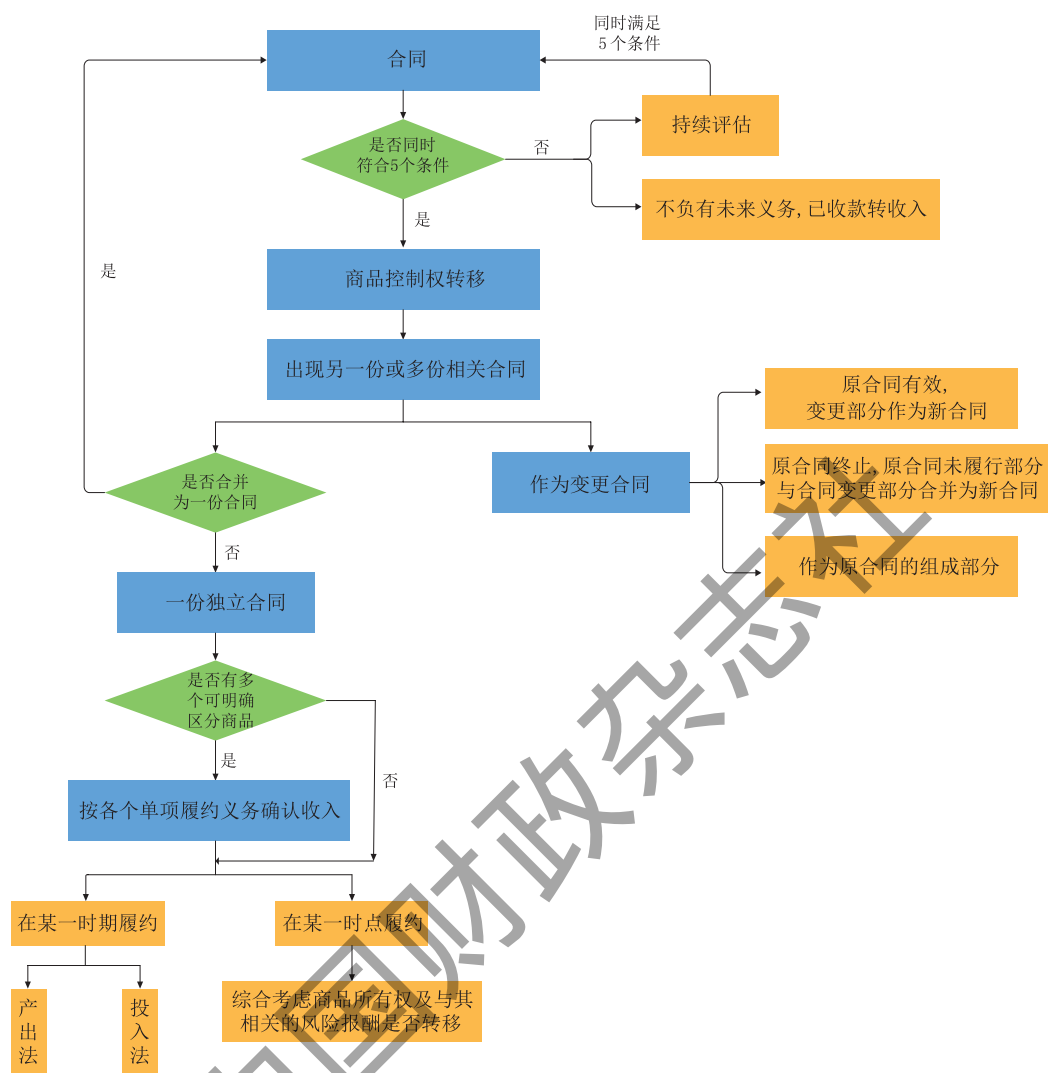


图 1

品控制权”与《物权法》中的“物权”是何关系?“控制权转移”与物权的转让、变更是何关系?这些都是从理论与实务上需要深入研究的问题。

对于同一份合同或同一份合同中的多个单项履约义务,新收入准则规定可分别不同情况在某一个时点或一个时期内确认收入。例如,一家房地产开发企业为客户量身定制开发一幢写字楼,开发企业在履约过程中所产出的商品具有不可替代用途,且该企业在整个合同期间内有权就累计已完成的履约进度收取款项。那么,该开发商可以按

照履约进度并结合合同约定的流程,按照投入法或产出法在一个时期内确认收入。反之,如果是一家开发商成片开发普通住宅对社会公众销售,则应在交付商品房控制权的时点上确认收入。

按时点还是按时期确认会计收入将是未来会计核算的另一难点,因为企业的业务形态纷繁复杂,战略战术各有不同,例如PPP项目、EPC项目、BOT项目、合同能源管理项目等,工程项目本身就可能存在多个履约义务,有的又复合了为项目业主融资的功能,有的投资者是为了通过工程项目设计、施工、

移交获得回报,而有的投资者则着眼于未来的运营运维收入。此外,如果确定了按时点确认收入,则对投入法与产出法的选择也会导致确认收入进度的较大反差,因为有些项目为了节约资金占用,在项目后期会阶段性地投入大量设备,如果用投入法确定履约进度,就会产生收入确认前低后高的结果。

与会计收入确认原则与方法相比,在计税收入的确认上,增值税法规为了保持其纳税义务发生时间确定性的特征,往往不是“实质重于形式”,而是“形式重于实质”,这里的形式包括

票据形式、合同形式、结算方式、相关手续等。《增值税暂行条例》及其实施细则中,分别直接收款、赊销、分期收款、预收款、托收承付、委托销售等不同合同形式与结算方式,分别将发出货物的当天、合同约定收款日期、办妥托收手续当天、发出商品后的180天、先行开具发票的当天等作为确认增值税纳税义务发生时间(确认计销售收入)的时点。在以《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)文件为代表的一系列税收新政中,就营改增行业确认计销售收入的时点也作出了具体规定,它将“书面合同确定的付款日期”作为首要判定标志,辅之以特殊业务中租赁服务收取预收款的日期、金融商品所有权转移的当天,以及特殊行为——先行开具发票的当天等。如果这些标志不存在的,则应在服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天确认计销售总额。

由此可见,会计在某个时点上一次性确认的收入,有可能是在一个时期上产生增值税纳税义务;会计在某个时期分期确认的收入,既有可能分期产生增值税纳税义务,不过与会计收入不一定同步,也有可能一次性产生纳税义务。这种错综复杂的关系,要求即将率先执行新收入准则的企业必须尽快调整业务系统等,加强会计与税收差异的管理。

2. 是否按一项合同确认收入,以及是否就单项履约义务分别确认收入的纳税影响

新收入准则对多重交易安排合同的合并条件进行修改,当它们属于基于同一商业目的而订立,或各自对价的实现相互依托,或构成一个单项履约义务的,法律上签订的两份或多份合同,会计上应作为一份合同进行会计处理。应当从一份合同的视角上,审视其是否符

合新收入准则第五条规定的合同形式与效力,审视商品控制权是否转移。如果不作合并的,则作为独立的合同确认其收入。该项规定对会计确认收入带来的挑战是,如何识别不同合同项目的内在关联性。如果不同合同都在相同的两家企业之间发生,相对容易察觉,但是如果假道关联企业签约和实施,其专业难度将大大增加。

在同一份合同中,需要识别是否存在多个单项履约义务,而判断是否存在多个单项履约义务的前提是企业是否向客户转让多个可明确区分商品的承诺。如果客户能够从销售的商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益,以及企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分,则该商品为可明确区分商品。反之,则为不可明确区分商品。例如,A公司向B公司销售甲商品的同时将相关的专有技术授权给B公司使用并约定了收取特许权使用费的结算方式,则甲商品与授权使用专有技术为可明确区分的商品。而如果A公司“包工包料”为B公司提供工程施工服务,其中工程材料物资的提供与施工劳务的提供就是不可明确区分的商品。

两份或多份相关合同交易的安排,以及同一份合同中是否存在可明确区分商品,其对增值税的影响就是混合销售与兼营业务的判定与处理问题。我国目前仍是增值税税率与征收率并存,多档税率并存(17%、11%、6%、0),多档征收率并存(3%、5%、2%、1.5%),不同的税率、征收率对应于不同的增值税应税项目即业务事项。因此,对于一份合同,或两份或多份相关合同,纳税人处理增值税纳税事务时必须首先确定其属于混合销售还是兼营业务。对于前者,又必须确定混合之后属于哪一个计税项目,适用于一个什么样的税率或征收率;对于后者,则必须确定是哪两个

或多个税目并列或先后产生,应各自适用什么样的税率或征收率。营改增后,增值税的征收对象为销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,对此,除了《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第11号)中规定的企业销售自产货物同时提供建筑服务,以及企业销售电梯同时提供的安装服务可以按兼营处理外,财税[2016]36号文规定,一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售,除此之外,纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,适用不同税率或者征收率的应当分别核算其销售额,未分别核算的从高适用税率。现行税收政策存在的问题是,没有说明纳税人如果判断既提供服务又销售商品的不同履约义务属于“一项销售行为”,笔者认为,新收入准则关于两份或多份合同的合并条件,以及单项履约义务的界定规则,为税收政策制定者提供了一个参照系。现行税收政策存在的另一个问题,是要求在兼营业务中必须分别核算,否则,纳税人将会产生从高适用税率的风险。这里的“分别核算”,当然与会计核算有关,不过在实务中,税务机关还会关注合同上是否分别标明了不同对价,以及不同对价的公允合理性。

3. 合同变更问题

由于合同是收入确认的逻辑起点,因此,当合同发生变更时,必须考察其与原合同标的物——商品的关系、对价变化及对收入确认的影响,新收入准则分别不同业务场景将合同变更部分分为三种:一份与原合同相独立的单独合同;原合同终止,合同变更后产生了一份新合同;作为原合同的组成部分。

如果合同变更部分视为原合同的组成部分,计时时应关注是否产生了不同的履约义务(应税项目),是否调

整了支付对价与结算进度。对于单独合同,从税务的角度,需要考察它与原合同之间是构成同一项业务,还是混合销售或兼营关系,是否改变了原合同的支付对价与结算进度。如果会计核算将合同变更部分作为原合同终止并产生了一份新合同的,税务上既可能视其为新合同,也可能有不同于会计的思维与处理。例如,甲房地产开发企业开始与购房人签订了一份毛坯房销售合同,后来考虑规避政府限购限价的不利因素,且出于延迟交房的目的,又与购房人签订了延期交房及调整交付标准的变更协议,同时由100%同一控制的乙装饰企业与购房人签订了装修合同,装修合同的价款显著高于合理市价。会计职业判断的结果是,开发商实质上已将交付毛坯房的履约义务改为交付精装房的履约义务,因此,应从交付精装房这份新合同的条款及商品控制权转移时点上去重新确定收入确认的时间和金额。但是,税务考虑问题的思路却会有所不同,它更多关注形式要件,例如,项目规划、在住建部门备案的交付标准是否发生变更,甲企业开具发票,以及将商品房交付和过户给购房人时,是否仍为毛坯状态及其价格,如是,则税务机关仍然是视该项业务为两份合同。对于毛坯房销售合同,其预售价款要预缴增值税,并且在毛坯交房或权属转移时计算销项税额、应交增值税。对于装修合同,则会要求乙企业按建筑服务的相关规定缴纳增值税。至于关联交易与两份合同上存在的转移定价,是否要按税法规定的原则和方法进行调整,则又是进一步的复杂税收问题了。

4. 收入确认的持续评估

新收入准则规定:在合同开始日不符合本准则第五条规定的合同,企业应当对其进行持续评估,并在其满足本准则第五条规定时按照该条的规定进

行会计处理。对于不符合本准则第五条规定的合同,企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务,且已向客户收取的对价无需退回时,才能将已收取的对价确认为收入;否则,应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

增值税纳税义务发生时间的基本规定是: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据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。不过,不要误解为只要纳税人收取销售款项就产生纳税义务,对此税法有进一步的明确规定:收讫销售款项,是指纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。因此,如果会计确认收入的条件未成立,很可能是商品控制权没有完全转移,相关的履约业务未完全履行,对照税法的规定,就是销售过程尚未发生或尚未完成。因此,会计核算中挂作负债的款项也可能不属于已产生纳税义务的销售额。但是,税法另有规定的除外,比如,租赁业务中收取预收款项时即产生增值税纳税义务,又如,在业务发生过程中已届合同约定的收款日期且有约定金额。此外,增值税法规中还有一个重要概念:价外费用。如果收取款项后,因购买方违约等方面的原因,销售方无须履行后续义务,且已收取的保证金、定金或预收款无须偿还的,转入营业外收入的款项不产生增值税纳税义务。但是,如果销售方已履行了部分合同义务,因对方原因而不再履行后续义务且无须支付的负债往往会被作为价外费用而成为计税销售额。

三、收入确认方法产生的企业所得税纳税影响分析

虽然新收入准则对收入确认制定了一套新的逻辑和规则,但是,会计核算的基础仍然是权责发生制,会计核算

的一个重要原则仍然是实质重于形式。从税制的原理上看,企业所得税的征税基础是企业的净所得,它基于企业的会计利润,所以,企业所得税的收入确认与会计收入的确认应该具有高度的趋同性。《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,本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。《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)规定,除企业所得税法及实施条例另有规定外,企业销售收入的确认,必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。国税函[2008]875号文规定的各类计税收入的确认方法,与原收入准则下的会计收入确认方法总体上保持了一致性。新收入准则下发后,税收政策还未作同步调整,笔者认为,从减少不必要的税会差异、节约征纳成本的目标出发,企业所得税政策应尽快与会计准则保持协调,可以明确即将执行新收入准则的企业,除税法另有规定外,其企业所得税计税收入的确定以会计收入为准。

《企业所得税法实施条例》第十八条规定,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。第二十条规定,特许权使用费收入,按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。第二十三条规定,以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。上述规定属于税法“另有规定的”,不可避免地会导致时间性差异的发生,并且在新收益准则实施后,会产生与之前有所不同的时间性差异轨迹,凡此种种,相关企业仍要引起足够的重视。

(作者单位:江苏国瑞兴光税务师事务所 江苏安税信息技术有限公司)

责任编辑 武献杰