



# 若干会计、税务处理 问题答疑

栏目主持 李卓 本期特约解答 陈奕蔚

**1. 某劳务派遣公司是一般纳税人，选择采用简易计税方法缴纳增值税。2020年6月收取某用工单位支付的劳务派遣费用100万元(含税)，其中，管理费10万元，代用工单位支付的劳务派遣员工工资、福利和社会保险费用共90万元。请问：劳务派遣公司应如何进行账务处理？**

**答：**(1) 交易实质分析

此问题是《企业会计准则第14号——收入》中关于主要责任人/代理人的判断问题，即劳务派遣公司在这一交易中属于主要责任人还是代理人。如果劳务派遣公司属于主要责任人，则应将其从用工单位收取的款项全额确认为收入，将支付给被派遣人员的工资、福利和社会保险费用列入营业成本。反之，如果劳务派遣公司属于代理人，则其仅就收取的管理费确认收入，而将支付给被派遣人员的工资、福利和社会保险费用作为代收代付处理，通过往来科目(其他应收款/其他应付款)核算。

由于《企业会计准则第14号——收入》的2006版和2017版对该问题的判断原则基本一致，而后者给出了更具体的指导意见，故下文以2017版的相关规定为依据展开分析，但该分析的结论同样适用于仍在执行2006版的企业。

2017版准则第三十四条规定，“企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的，该企业为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，该企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。企业向客户转让商品前能够控制该商品的情

形包括：(一)企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。(二)企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。(三)企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，企业不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：(一)企业承担向客户转让商品的主要责任。(二)企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。(三)企业有权自主决定所交易商品的价格。(四)其他相关事实和情况。”

就本案例中的劳务派遣业务而言，判断劳务派遣公司是主要责任人还是代理人的切入点，可以与《企业会计准则第9号——职工薪酬(2014年修订)》(以下简称9号准则)对“职工”的定义结合起来，即在会计意义上，被派遣人员应当认定为劳务派遣公司的职工，还是用工单位的职工？9号准则第三条规定：“本准则所称职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。”

因此，对于被派遣人员相关费用，用工单位应根据是否具备对这些人员的工作分配、业绩考核和报酬决定、奖惩、晋升、辞退等实质性的管理权力，这些人员所从事的工作内容与本企业正式职工是否存在实质性差异等因素，分析被派遣人员在经济实质上是否属于9号准则中所定

义的“职工”。如果经分析认为被派遣人员是劳务派遣公司的“职工”，则其相关费用在劳务派遣公司账上应采用总额法核算，即将向用工单位收取的全部款项确认为营业收入，将被派遣人员相关费用确认为营业成本。反之，如果被派遣人员属于用工单位的“职工”，则其相关费用在劳务派遣公司账上采用净额法核算。实务中，这种情况发生的可能性相对较大。首先，在劳务派遣合同中，劳务派遣公司向用工单位提供的特定商品是“被派遣人员”这一劳务服务，相当于用工单位劳动人事管理职能的外包。劳务派遣公司自身不能向用工单位提供具体的劳务服务（如保洁、保安、设备维护等），同时由于被派遣人员的招聘、培训、管理等是由用工单位而不是劳务派遣公司负责，因此，劳务派遣公司不能主导被派遣人员的劳务，被派遣人员并不是代表劳务派遣公司向用工单位提供劳务的。其次，根据签订的补充协议，被派遣人员出现的风险最终由用工单位承担，劳务派遣公司不承担交易后果。也就是说，从用工单位的角度分析，被派遣人员提供劳务的可接受性是由用工单位自己承担。因此，劳务派遣公司并不承担主要履约责任，并不是真正意义上的交易主体。第三，用工单位支付给被派遣人员的工资、社保金额，由用工单位确定，劳务派遣公司没有决定权，所赚取的劳务派遣费是固定金额，或者按确定比例计算的金额。综上，劳务派遣公司为用工单位派遣人员并支付其工资的行为实质上很可能是一种代收代付行为，采用净额法确认收入的可能性相对较大。

## (2) 账务处理

在净额法下，劳务派遣公司应按照收取用工单位的劳务派遣费（净额）确认为营业收入。由于被派遣人员被视作用工单位而不是劳务派遣公司的“职工”，相应地，对于劳务派遣公司而言，其支付被派遣人员薪酬和为被派遣人员缴纳社保属于代收代付性质，不通过“应付职工薪酬”科目核算，而应当通过“其他应收款”“其他应付款”等往来科目核算。在劳务派遣公司现金流量表列示中，其支付给被派遣人员的工资、为被派遣人员缴纳的社保等，不应作为“支付给职工以及为职工支付的现金”，而应作为“收到（或支付）的其他与经营活动有关的现金”列示。同时，根据《企业会计准则第31号——现金流量表》第五条和《企业会计准则讲解2010》相关规定，“代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出”也可以按照收支的净额列报。从用工单位收到的劳务派遣款项中，属于应按净额确认收入的劳务派遣费收入的部分，列报为“销售商品、提供劳务收到的现金”，其余对应于被派

遣人员薪酬、社保的部分列报于“收到的其他与经营活动有关的现金”项目中。

如果在某些特殊情况下，在用工单位拨付相关劳务派遣款项前，劳动用工合同约定的付薪日已到，劳务派遣公司依据劳动用工合同先行支付薪酬的，则劳务派遣公司的报表上将同时出现“其他应收款——用工单位”和“其他应付款——代付被派遣人员薪酬”。这两项金融资产和金融负债的债权人/债务人不同，因此不能互相抵销列报。

**2. A公司在多个国家设立子公司，其主要原材料、库存商品等均属国际进口，且大多数采购合同均属A公司与其各国子公司签订，合同约定结算方式部分是离岸价（FOB）结算、部分是到岸价（CIF）结算，两种方式下A公司均存在发票先到、货物未收到的情况。请问：此种情况应如何进行账务处理？**

**答：**本问题的关键点是存货的确认时点问题，即何时满足存货的确认条件。根据《企业会计准则第1号——存货》第四条规定：“存货同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业；（二）该存货的成本能够可靠地计量。”即确认存货（对应确认应付账款）时，应判断本会计主体是否已取得对该存货的控制权（即取得主导该存货的使用并从中获得几乎全部的经济利益的权利）；是否已经享有或承担该存货所有权上的主要风险和报酬。由于在购销交易中，采购方取得对存货的控制权和存货所有权上的主要风险和报酬的时点即销售方丧失对存货的控制权和转移存货所有权上的主要风险和报酬的时点，所以本案例问题也可以转换为站在作为“内部卖方”的境外子公司的视角，其对母公司的销售收入何时可以确认？

本案例中，母子公司之间的购销合同约定结算方式部分是FOB结算、部分是CIF结算。根据《国际贸易术语解释通则》的解释，采用FOB、CFR和CIF三种贸易术语成交时，货物在装运港越过船舷以后，风险即告转移。以按FOB进行的交易为例，买方负责派船接运货物，卖方应在合同规定的装运港和规定的期限内将货物装上买方指定的船只并及时通知买方。货物在装运港被装上指定船时，风险即由卖方转移至买方。这里所说的风险包括标的物毁损、灭失风险、标的货物的公允价值变动风险（销售价格属于已经在出口合同中约定的固定价格）等，同时，接运船只是由买方派出（买方必须自付费用订立从指定的装运港运输货物的合同），因此，可以判断在货物越过船舷后，即卖方将货物交付给买方后，买方已经能够主导货物的使用（决定由

哪个运输公司承运以及运往哪个港口),并从中获得几乎全部经济利益。因此,在FOB贸易条款下,在货物于装运港越过船舷之时,其控制权已经转移给了客户,此时应确认收入的实现。

如果合同中存在验收条款,根据《〈企业会计准则第14号——收入(2017年修订)〉应用指南》规定,“当企业能够客观地确定其已经按照合同约定的标准和条件将商品的控制权转移给客户时,客户验收只是一项例行程序,并不影响企业判断客户取得该商品控制权的时点。”此时,在确定是否将货物越过船舷作为收入确认时点之时,还需要同时考虑合同中的验收条款,如果卖方在发货之前已经对其实施了必要的检验,或者由我国的商检机构依法对其实施了出口商品检验检疫(依据《进出口水产品检验检疫监督管理办法》等相关规定),从而可以将买方提出品质和数量异议的可能性降到很低水平的,则不影响其在装运港越过船舷时确认收入的基本会计处理。如果可以合理估计装船后买方提出品质、数量异议等可能存在的退货等给企业造成损失的情况,应作为“附有销售退回条款的销售”处理,预计将退回的部分商品不确认收入也不结转成本,并将预期因销售退回需退还的金额确认为负债,以及确认应收退货成本。

由于本案例中所涉及的商品无需复杂的验收和安装,故作为卖方的境外子公司可以在货物在装运港越过船舷时即确认收入。与之相对应,母公司作为买方,应在同一时点确认存货(此时由于尚未收到实物,故应列入“在途存货”,直至母公司实际收到货物并验收入库为止,才转为“原材料”或“库存商品”),对应确认“应付账款——子公司”。

需要注意的是,由于此处讨论的交易是发生在A公司与其境外子公司之间,属于在合并报表层面应予以抵销的集团内部交易,因此,本案例所讨论的事项在A公司合并报表层面并不存在,即合并报表层面对相关存货的确认条件是合并集团(A公司与相关境外子公司作为一个整体)取得存货,即应考虑作为采购渠道的境外子公司何时取得相关存货的控制权。在合并报表层面,相关存货的账面价值应以相关境外子公司取得该等存货的成本来确定,子公司将存货销售给母公司过程中发生的运费、保险费、关税及其他税费,尽管在母公司个别报表层面可能可以计入从子公司采购存货的成本,但在合并报表层面,除了抵销母子之间内部交易的收入、成本和未实现损益之外,还应将此支出于全部费用化。

### 3. 某物业公司给一座办公楼提供物业服务,供电公司

在结算电费时,只给该办公楼安装了一块电表,需物业公司给租户再分别安装电表以分摊电费,物业公司和租户签订了相关水电销售合同(单价为电费+服务费)。现供电公司只给物业公司开具电费发票,再由物业公司向各租户开具增值税销售发票。请问:上述行为是否可以全额或只能按服务费确认收入?

**答:**本问题属于收入确认和计量应采用总额法还是净额法的问题。根据《企业会计准则第14号——收入(2017年修订)》第三十四条规定,“企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权,来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。企业在向客户转让商品前能够控制该商品的,该企业为主要责任人,应当按照已收或应收对价总额确认收入;否则,该企业为代理人,应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入,该金额应当按照已收或应收对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的净额,或者按照既定的佣金金额或比例等确定。企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括:(一)企业自第三方取得商品或其他资产控制权后,再转让给客户。(二)企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。(三)企业自第三方取得商品控制权后,通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时,企业不应仅局限于合同的法律形式,而应当综合考虑所有相关事实和情况,这些事实和情况包括:(一)企业承担向客户转让商品的主要责任。(二)企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。(三)企业有权自主决定所交易商品的价格。(四)其他相关事实和情况。”

就本案例所涉及的“转售电力”这一特定交易而言,我们更倾向于认为物业公司应当采用净额法确认该项业务收入,即仅就向租户收取的服务费确认收入,电价部分作为代收代付处理。主要考虑因素包括:

(1) 提供给租户的电力来源于外部电网(供电公司),所以供电公司是保障稳定可靠的电力供应的主要责任人。尽管电力在经过总电表之后,需通过该办公楼内的配电设施转送给各租户,且相关的楼内配电设施系由该物业公司负责维护,但物业公司的责任仅限于该楼内配电设施的维护,该责任与供电公司对外部供电可靠性的责任是易于区分的,且该责任的对价已体现在物业公司收取的服务费中,该部分服务费是与相关楼内配电设施的折旧和运营维护成本相配比的。

(2) 由于电力不涉及储存,物业公司在合同形式上通过供电合同从供电公司购入的电力都可以销售给租户(也可

理解为物业公司是根据租户的需求向供电公司购买电力),因而物业公司不承担与外购电力相关的存货风险。尽管由于传输损耗、计量误差、总分电表抄表周期不一致等原因,可能存在各分电表电量之和小于总电表电量等问题,这部分电量的差异需由物业公司承担,但正常情况下这类差异应当是不重大的,或者属于时间性的差异(截止性差异),不应成为影响会计处理方法选择的主要考虑因素。

(3) 物业公司向租户收取的电价是在应支付给供电公司的电价的基础上,加上固定金额或相应比例的服务费,物业公司对转售电力的自主定价空间很小,也不可能选择外部供应商(供电公司具有天然垄断性)。物业公司所赚取的是相对固定的服务费。

(4) 其他考虑因素。包括:电力在转售给租户之前并不由物业公司控制;转售电力相对较为简单,与物业服务容易区分,也不存在物业公司将转售电力与其所提供的物业服务整合为一项打包产品一并提供给租户的做法;物业公司不可能主导供电公司代表本企业向租户提供电力。

**4. 软件企业取得的软件著作权涉及开发完成日、首次发表日、登记日三个日期。请问:将研发支出转入无形资产的时间应按照哪个日期确定?我公司某软件2.0取得软件著作权后会继续开发3.0版本,1年后3.0版本开发成功会另外申请软件著作权,并且不再使用2.0版本。这种情况下,软件2.0应如何进行摊销?软件3.0的开发费用应如何进行核算?**

**答:**(1) 从研发支出转入无形资产的时点确定

《企业会计准则第6号——无形资产》(以下简称6号准则)第十三条规定:“自行开发的无形资产,其成本包括自满足本准则第四条和第九条规定后至达到预定用途前所发生的支出总额,但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整”。从研发支出转入无形资产的时点即为上述的“达到预定用途”的时点。对于该时点的具体确定原则,企业会计准则中并无明确规定。一般理解可以参照《企业会计准则第17号——借款费用》(以下简称17号准则)第十三条、第十四条对固定资产达到预定可使用状态时点的判断原则。即购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态,可从下列几个方面进行判断:(一)符合资本化条件的资产的实体建造(包括安装)或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。(二)所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符,即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方,也不影响其正常使用或者销售。(三)

继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的,在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时,应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工,且每部分在其他部分继续建造过程中可供使用或者可对外销售,且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的,应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。购建或者生产的资产的各部分分别完工,但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的,应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。”

根据上述规定,此案例中如果软件的开发和测试工作实质上已经完成并达到设计要求,且已具备按预定用途对外销售或投入自用的条件;预计后续不会再发生大额的后续开发支出,即应以开发完成日作为该软件达到预定用途的时点。

开发支出停止资本化的时点与无形资产开始摊销的时点(假设该项无形资产属于使用寿命有限的无形资产,下同)应当是衔接的,即当某个研发项目的研发成果达到可供使用状态时,应当停止其开发支出的资本化,与此同时将相应的“开发支出——资本化支出”科目的余额转入“无形资产”核算,相应地开始摊销。这里的“研发成果达到可供使用状态”,通常是指具备了投入正常经营过程中的商业化生产的条件,即实现原先该研发项目立项时要求实现的技术和经济目标,可持续、稳定地应用于正常生产经营过程,具备了商业化应用的条件。是否达到这一状态的判断,可以与17号准则第十三条所列的判断符合资本化条件的资产达到预定可使用或可销售状态的标准相参照和类比,即更关注该研发项目本身的技术状态,以及为本企业带来未来经济利益流入的实质能力。

需要注意的是,实务中在判断开发支出资本化结束时点时往往存在一个误区,即过于看重获取政府等外部机构颁发的权属证书、认证证书等,以这些证书的获得作为开发支出资本化的结束时点。对于该认识误区,应注意避免。因为事实上,获得外部机构颁发的此类证书,通常只是表明企业对这些研发成果的权属获得法律的承认和保护,不能等同于对研发成果的技术成熟度和效益性的证明。在实务操作中,既有此类证书的获取晚于研发成果可供使用的例子(如一般情况下发明专利从申请到获得专利证书可能要数年时间),也有相反的例子(如企业基于知识产权保护



图 / 陈刚

的考虑,对尚未成熟的研发中技术抢先申请专利保护,以阻止竞争对手介入),因此不能仅仅依据权属证书、认证证书等外部证明文件的获取作为停止资本化和开始无形资产摊销的标志。

#### (2) 无形资产的摊销

根据6号准则第十七条规定,“使用寿命有限的无形资产,其应摊销金额应当在使用寿命内系统合理摊销。企业摊销无形资产,应当自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止。”该准则应用指南中的第四部分“估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素”中给出了企业确定无形资产使用寿命通常应当考虑的因素。《企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》进一步指出,“企业在按照第6号准则的上述规定选择无形资产摊销方法时,应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定”。据此,在该软件开发项目达到预定用途,应相应地将相关的资本化开发支出从“开发支出——资本化支出”结转到无形资产之后,即应开始摊销,其摊销年限应主要依据该软件的预计市场寿命予以确定。

对于存在版本迭代问题的无形资产理论上在确定摊销年限和摊销方法时,需合理确定通过版本迭代转移到后续

版本的开发成本中的以前版本相关无形资产的账面价值,但在实务中很难合理、客观地界定某一特定版本相关无形资产的账面价值中多少是通过该版本的对外销售直接实现其经济利益,多少是通过在该版本基础上开发后续版本从而转入后续版本的开发成本中,再通过后续版本的对外销售来实现的经济利益。这一情况的成因,部分是由于很难从设计思想、开发工具、代码重用等视角合理量化不同版本之间联系(即经济利益转移)的程度。因此,基于实务中简化处理以及谨慎处理的考虑,建议将某一版本相关无形资产的摊销期限确定为,自该版本开发完成可供销售之日起到该版本被后续版本取代从而停止销售之日的预计期间,即该版本的预计市场寿命期,而不考虑该版本与后续版本之间可能存在的联系。该做法实质上相当于将同一软件的不同版本的开发分别看作独立的研发项目,各自独立地运用6号准则对企业内部无形资产研发项目的会计处理原则,包括但不限于单独归集和核算各版本的研究和开发支出,根据各版本研发的实际情况分别独立界定其研究阶段和开发阶段以及资本化的开始、结束时点。例如,不应仅仅因为此前的1.0、2.0版本已被证明在商业上是成功的,就将后续3.0版本的开发支出全部予以资本化。☞

主持人信箱: cj-0723@163.com