

企业所得税应税收入与会计收入的差异研究

江苏大学财经学院 吴媛媛 陈留平(教授)

【摘要】 本文根据性质的不同,将业务收入分为销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入、其他收入等四类,并对这四类收入的所得税法与会计准则规定的差异进行对比研究。

【关键词】 企业所得税法 会计准则 收入 差异

一、销售商品收入的所得税法与会计准则规定的差异

(一)理论方面的差异

1. 概念的界定。《企业所得税法》及其实施条例(以下简称“所得税法”)所称的销售货物收入,是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。会计准则规定,销售商品收入,是指企业通过销售商品取得的收入,商品包括企业销售本企业生产的商品和为转售而购进的商品。

两者的差异:所得税法中“货物”的概念比会计准则中“商品”的概念界定更为宽泛。“货物”是税法中常用的概念,一般是指有形资产,除了包括会计准则中的“商品”之外,还包括电力、热力、气体在内。

2. 确认的条件。所得税法对销售货物收入的确认条件没有明确规定,但从所得税法的立法原则及实务处理方法来看,可将其确认条件归纳为:企业获得已实现经济利益或潜在的经济利益的控制权;与交易相关的经济利益能够流入企业;相关的收入和成本能够合理地计量。会计准则规定的销售商品收入的确认条件为:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;收入的金额能够可靠地计量;相关的经济利益很可能流入企业;相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

两者的差异:①所得税法对收入的确认不以“商品所有权上的风险转移”为必要条件。因为与商品所有权有关的风险,是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失,而这些风险本质上属于企业经营风险,应由企业获得的利润来弥补,不能由国家来承担。②所得税法对收入的确认不考虑“不再保留继续管理权”或“没有实施有效控制”,只要商品所有权发生了变化,就应该确认收入。③所得税法对收入和成本金额的计量原则是“合理”,而不是“可靠”。出于反避税的目的,税务机关如果认为收入和成本确认不合理,则有权采取合理的方法进行调整。

(二)实务方面的差异

1. 收入金额确认的差异。所得税法规定:企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售货物收入金

额;涉及商业折扣的,如果销售额和折扣额在同一张销售发票上注明的,可按折扣后的销售额计算征收所得税;如果将折扣额另开发票,则不得从销售额中减除折扣额;涉及销售折让的,应当在发生时冲减当期销售货物收入;涉及销售退回的,应当在发生时冲减当期销售货物收入。会计准则规定:企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额,但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。当合同或协议价款的收取采用递延方式,实质上具有融资性质的,应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额;销售商品涉及商业折扣的,应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额;销售商品涉及销售折让的,如果已确认销售商品收入的销售折让属于资产负债表日后事项的,应当按照有关资产负债表日后事项的规定处理;销售商品涉及销售退回的,如果已确认销售商品收入的销售退回属于资产负债表日后事项的,应当按照有关资产负债表日后事项的规定处理。

两者的差异:①所得税法对于“已收或应收的合同或协议价款不公允的情况”没有特别考虑,只限定按“已收或应收的合同或协议价款”确定销售货物收入金额。②所得税法没有考虑资金的时间价值,对于具有融资性质的销售货物收入,不进行折现或分摊处理。③所得税法只承认在同一张销售发票上的商业折扣,不在同一张销售发票上的商业折扣不予扣除。④所得税法没有区分销售折让和销售退回是否属于资产负债表日后事项,如果属于资产负债表日后事项,则在相关处理上,所得税法与会计准则的规定存在差异。

2. 特殊事项的确认差异。所得税法规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物,确认收入。会计准则没有“视同销售”这一说法。

两者的差异:所得税法在确认销售货物收入时,需要特别考虑“视同销售”的特殊事项。

3. 收入确认时点的差异。所得税法规定,企业销售货物,一般在发出货物并取得货款或取得收款凭证(权利)时,确认收入的实现。会计准则规定,对于销售商品收入的确认,需要遵循实质重于形式原则。现以分期收款方式销售货物取得的

收入为例进行说明:所得税法规定,按照合同约定的收款日期确认收入的实现,付款方提前付款的,在实际付款日确认收入的实现;会计准则规定,应当按照应收的合同或协议价款的公允价值在实现销售的时候确认销售商品收入,在合同约定的收款日期,冲减长期应收款,并摊销未实现融资收益,而不确认收入。

两者的差异:所得税法通常根据货款结算和发票开具的时间来确认收入。会计准则依据商品所有权转移和货款结算的时间来确认收入。

二、提供劳务收入的所得税法与会计准则规定的差异

(一)理论方面的差异

所得税法规定,提供劳务收入,是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。会计准则规定,提供劳务收入是指一般劳务收入,不包括建筑合同收入。

两者的差异:所得税法中的“提供劳务收入”涵盖范围更为广泛,其中包括了建筑合同收入。

(二)实务方面的差异

1. 提供劳务交易结果能够可靠估计的确认差异。所得税法规定,企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额。会计准则规定,企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额,但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。

两者的差异:当已收或应收的合同或协议价款不公允时,所得税法仍按照“已收或应收的合同或协议价款”确定提供劳务收入总额,此时,会计准则与所得税法对提供劳务收入入账价值的确认不一致。

2. 提供劳务交易结果不能可靠估计的确认差异。所得税法规定:已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的,按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入,并按相同金额结转劳务成本;已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的,可暂不确认提供劳务收入,但也不将已经发生的劳务成本计入当期损益,待已经发生的劳务成本确定不能得到补偿时,再经主管税务机关核定作为损失扣除。会计准则规定,当已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿时,应当将已经发生的劳务成本计入当期损益,不确认提供劳务收入。

两者的差异:当已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿时,所得税法不确认提供劳务收入,同时需要经主管税务机关核定后才能将已发生劳务成本计入当期损益。

3. 特殊事项的确认差异。所得税法规定,企业发生非货币性资产交换,以及将劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同提供劳务,确认收入。会计准则没有“视同提供劳务”这一说法。

两者的差异:所得税法在确认提供劳务收入金额时,需要特别考虑“视同提供劳务”的特殊事项。

三、让渡资产使用权收入的所得税法与会计准则规定的

差异

(一)理论方面的差异

所得税法规定:特许权使用费收入,是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。利息收入,是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资,或者因他人占用本企业资金取得的收入,包括存款利息、贷款利息、债券利息等收入。会计准则规定:让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等。企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利,也构成让渡资产使用权收入。使用费收入,主要是指企业转让无形资产等资产的使用权形成的使用费收入。利息收入,主要是指金融企业对外贷款形成的利息收入,以及同业之间发生往来形成的利息收入等。

两者的差异:①所得税法中的特许权使用费收入不仅涵盖了会计准则中的单一性质的法定权利的使用费收入,而且包括多种因素的组合,如某种产品的生产方法、某种经营模式等。②所得税法中的利息收入没有限定为金融企业发生的利息收入。此外,会计准则中的让渡资产使用权收入包括租金收入、长期股权投资取得的现金股利收入,而所得税法对这些收入另作规定。

(二)实务方面的差异

所得税法规定: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;企业特许权使用费收入金额,按照有关使用合同或协议约定的金额确定。利息收入,按照有关借款合同或协议约定的金额确定。对于企业持有至到期的长期债券或发放长期贷款取得的利息收入,可按实际利率法确认收入。其中,国债利息收入不征税。会计准则规定:利息收入金额,按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定。使用费收入金额,按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。若合同或协议约定一次性收取使用费,且不提供后续服务的,应当视同销售该项资产一次性确认收入;提供后续服务的,应在合同或协议约定的有效期内分期确认收入。

两者的差异:①所得税法对特许权使用费的收入是根据收款日期确认收入的实现,接近于收付实现制,且不区分企业是否提供后续服务,即使是一次性收取特许权使用费,也要按使用期分期确认收入。②所得税法对国债利息收入是免征所得税的。

四、其他收入的所得税法与会计准则规定的差异

(一)理论方面的差异

所得税法规定,其他收入是指企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。会计准则没有明确界定其他收入的内容。

(二)实务方面的差异

1. 特殊事项的确认差异。所得税法规定:企业应当按照从财产受让方已收或应收的合同或协议价款确定转让财产收入金额。企业发生非货币性资产交换,以及将财产用于捐赠、

对我国增值税转型政策的看法

昆明学院 张洪博斌(教授)

【摘要】《增值税暂行条例》允许纳税人将购进的固定资产进项税额从销项税额中全额抵扣,这大大减轻了纳税人的增值税负担。本文指出应完善固定资产抵扣政策,制定工程物资及在建工程的增值税处理办法,调整原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策,对提前处置的固定资产应对相应的进项税额作转出处理,以强化对固定资产的管理。

【关键词】 增值税 固定资产 抵扣

2009年1月1日起实施的《增值税暂行条例》(简称“新条例”)允许纳税人抵扣符合条件的购进固定资产进项税额,实现了增值税由生产型向消费型的转换。新条例鼓励企业进行技术升级和固定资产投资,将对社会资源的配置产生深远影响,为降低国际金融危机给我国带来的消极影响发挥了积极的作用。同时应该看到,在政策发生重大变化的情况下,新条例中直接涉及购进固定资产进项税额抵扣的相关条款并不多,本文拟探讨相关配套政策的建设思路。

一、关于工程物资及在建工程的增值税处理

在相关会计核算中,“工程物资”科目核算企业为在建工程准备的各种物资的成本,包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工器具等。而“在建工程”科目核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。它们都与企业的固定资产购建直接相关,因此,它们同属于固定资产范畴。由于在生产型增值税政策下固定资产进项税额不得抵扣,出于对增值税制设计上的连续性、系统性和严密性方面的考虑,用于固定资产购建的工程物资和在建工程在生产型增值税制下必然被归类为增值税非应税项目,相应的进项税额不能抵扣。然而现在情况有了改变,从系统构建增值税制的角度出发,固定资产进项税额抵扣政策的变化必然要求与工程物资和在建工程相

关的进项税额抵扣政策也随之变化。

关的进项税额抵扣政策也随之变化。

并不是所有购入固定资产的进项税额都能从销项税额中抵扣。新条例排除了两类固定资产进项税额抵扣的可能性:其一是不动产;其二是国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品。因此,可按固定资产相关进项税额能否抵扣,将固定资产分为可抵扣固定资产和不可抵扣固定资产。由此,在与工程物资和在建工程相关的进项税额抵扣问题上,也就有了会计处理上的差异。如果两者指向的是不动产等不可抵扣固定资产,那么与之相关的进项税额也不能抵扣。

二、原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策应作调整

新条例中,固定资产进项税额抵扣政策的变化使部分工程物资和在建工程变成增值税应税项目,因此,原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策应作相应调整。

原“视同销售”和“不得抵扣”增值税政策是基于生产型增值税的特点而制定的。原条例是在我国基本建设投资过猛导致国民经济过热、通胀率居高不下的宏观经济背景下出台的。为了抑制过快的投资增速,也为了使税改之初国家财政收入得以保证,我国实行了生产型增值税制,规定固定资产进项税额不得抵扣。因此,与固定资产同为一体的工程物资和在建工程也就成为非应税项目。从完善增值税制的角度考虑,企业购

质。②捐赠收入。所得税法采用收付实现制确认捐赠收入,而会计准则对捐赠收入不作收入处理。

质。②捐赠收入。所得税法采用收付实现制确认捐赠收入,而会计准则对捐赠收入不作收入处理。

3. 不征税收入的差异。所得税法规定,收入总额中的下列收入为不征税收入:财政拨款,依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金,国务院规定的其他不征税收入。会计准则没有此说法。

两者的差异:以上收入即使在会计上已作收入处理,在计算应纳税所得额时也应从收入总额中减除。

主要参考文献

1. 蔡昌,张西克.新会计准则与涉税处理技巧.广州:广东经济出版社,2006

2. 梁星,吴丽梅,王如燕.企业所得税法与会计制度中收入和费用扣除的差异分析.税务研究,2006;1