

建造合同会计处理与 相关税法规定的差异分析

西安航空技术高等专科学校 张立玮

【摘要】 我国《企业会计准则——建造合同》(以下简称“建造合同准则”)与相关税收政策对收入的确认存在时间和标准上的差异,这对营业税、所得税等核算产生了较大的影响。本文拟对建造合同准则与相关税收政策之间存在的差异进行对比分析,并提出消除差异的办法。

【关键词】 建造合同 营业税 所得税 差异处理

建造合同属于经济合同的范畴,但与一般的材料合同和劳务合同不同,建造合同准则和与之相关的税法规定也存在一定的差异。

一、建造合同准则与营业税政策的差异分析

1. 建造合同准则与营业税政策的差异。

(1) 确认合同收入的时间存在差异。由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度,根据权责发生制原则,建造合同项目所获得的收入和发生的成本应与合同完工的会计期间相匹配。因此,建造合同准则采用收入确认与工程结算相分离的做法,规定了确认合同收入的三个时间点:①资产负债表日;②合同完工当期;③能够确认的补偿费用(即由合同变更、索赔、奖励等原因形成的追加收入)发生的当期。

根据营业税有关法律法规的规定,营业税纳税义务发生的时间以工程价款结算方式为标志,即为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭证的当天,体现了注重

民承担了环境降级成本,社会总福利并没有增加,居民的一部分福利转移为企业的利润,从而使地方 GDP 的名义值升高。这种“拆东墙补西墙”的做法对我国经济的健康发展是十分有害的。环境污染治理工作是一项系统工程,需要社会各方面的通力合作,以下仅从新制度经济学的角度提出一些解决方案。

1. 明晰污染权。这是当前最紧迫的任务。在现代社会中,将污染权划归企业而使居民福利向企业无偿转移显然是不合理的,应当将污染权划归居民或政府。但由于居民相对分散,企业污染的影响广泛,要想在所有受到侵害的居民和排污企业之间达成协议,交易费用往往大于污染本身对居民福利造成的损失,因此惟一可行的方案是将污染权划归政府,因为政府与企业之间的交易费用要远远小于单个居民与企业之间的交易费用。当确定将污染权划归政府以后,企业的排污行为就必须向政府负责。在合理的排污范围内,企业必须支付排污费用,费用额度同企业排污产生的环境降级成本一致。

2. 转变不合理的政绩观,加大执法力度。一旦污染权得以明晰,政府接下来要做的就是严格执行法律法规,让企业承

形式的特点。

(2) 确认合同收入的金额存在差异。在强调与经营成果有因果关系的完工百分比法下,建造合同准则所确认的合同收入是按合同完工程度预计的,企业在该收入发生时未必都收讫了营业收入款项或者取得了索取款项的凭证。营业税有关法律法规确认的应税收入为承包方与发包方进行工程结算时的工程结算款。

(3) 计税依据存在差异。建造合同准则确认的计税依据是合同初始收入和执行中的追加收入总额;而营业税政策规定在计算营业税时要根据不同涉税情况作相应的调整。

(4) 会计处理上存在差异。按建造合同准则确认的合同收入,企业在计算与缴纳营业税时会出现时间性差异,因此,“应交税金——应交营业税”账户会出现一个借方或贷方余额。在工程完工时,“应交税金——应交营业税”账户借、贷方发生额相等,最终余额为零。营业税是一种价内税,企业在规定的期限申报缴纳营业税时,应按当期收到的合同价款或工

担环境降级成本。目前,许多地方政府对某些纳税大户污染环境的行为视而不见,使环保法律不能落到实处;相当一部分企业没有对环境污染承担责任,从而形成了企业污染、百姓受罪、政府买单的怪圈。这就需要地方政府转变政绩观,不应盲目追求经济的高速增长,而要承担起更多的社会责任。

3. 开展污染权交易。污染权交易是一种国际上比较通行的做法,它是指政府首先确定最大排污量,企业通过拍卖取得污染权,污染权在企业间是可以进行交易的。企业要想提高产能,势必会增大排污量,就必须控制排污量或是向其他指标富余的企业购买污染权,而社会总排污量是一定的。政府首先将污染权进行拍卖,拍卖所得用于环境污染的治理。企业购买污染权的开支也就是用于补偿因环境污染所承担的环境降级成本。政府通过污染权的拍卖可以取得一部分经济收益,这也有助于减少政府对环境污染治理的不作为,从而提高政府治理环境的积极性。

主要参考文献

郝菊生,卞祖武.国民经济核算体系原理——宏观经济学.上海:上海财经大学出版社,2000

程结算款计算营业税。营业税的会计处理为:借记“主营业务税金及附加”科目,贷记“应交税金——应交营业税”科目;实际缴纳税款时,借记“应交税金——应交营业税”科目,贷记“银行存款”科目。

2.建造合同执行中营业税的处理问题。在执行建造合同的过程中存在着税务及施工管理等相关部门尚未制定建造合同的管理制度与管理办法、建造合同会计处理与营业税相关法规规定相悖等亟待解决的问题。

(1)收入的确认不符合权责发生制原则。对于结果能够可靠估计的跨年度施工的建造合同,企业只有在资产负债表日才能确认合同收入和费用以及合同的损益。建造合同收入和费用不在每月确认,即在一年中的前11个月不能在利润表中反映实际收益,这样不仅不符合权责发生制原则,而且与相关税收政策相违背,使得日常税收管理工作难以开展。

(2)“应交税金”科目不符合负债的定义。税务机关要求按收到的工程款缴纳营业税,暂未收到工程款的项目(垫资施工项目)按工程进度缴纳营业税。在一年中,未完工项目所缴纳的营业税在实际缴纳时记入“应交税金”科目的借方,这样一年中各月份的“应交税金”科目为借方余额,反映为多缴的税金,这不符合负债的定义。

(3)不符合配比原则。如果按工程款拨付情况或工程进度计提税金,则“主营业务税金及附加”科目在每月底都有借方余额,并且不能结转,因为该月无收入和费用与其配比。

为了解决上述问题,笔者认为可以不将缴纳的税金通过“应交税金”科目核算,而是通过“递延税款”科目核算,同时不作计提工程税金的会计分录。计缴税款时,借记“递延税款”科目,贷记“应交税金”科目,这样就能避免结转损益造成虚亏的现象。

二、建造合同准则与增值税政策的差异分析

1.时间上的差异。现行会计制度对建造合同收入进行确认时,由于设备材料的增值税是价外税,工程结算收入和工程结算成本不包含这部分税金,企业可以不进行会计处理。建造合同准则确认收入的时间如前文所述有三种。而增值税相关政策规定,纳税人销售货物或者提供应税劳务的收入确认时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭证的当天。根据销货结算方式的不同,纳税义务的发生时间也不同。

2.金额上的差异。建造合同准则确认的收入是指已完工部分预计可以收回的收入,未必都取得了销售款项或者取得了索取销售款项的凭证;而增值税相关政策规定,纳税人销售货物或者提供应税劳务应确认的收入为收讫销售款项或者索取销售款项凭证确定的收入。

三、建造合同准则与企业所得税政策的差异分析

1.建造合同准则与企业所得税政策的差异。

(1)企业所得税核算不允许使用谨慎性原则。建造合同项目一般建造时间长、期间发生的变化大、承包方承担的风险较大。出于会计上稳健性原则的考虑,建造合同准则规定,若合同预计总成本超过合同预计总收入时,应计提损失准备,将这部分亏损全部确认并计入当期损益中去。按照企业所得税政策规定,纳税人提取的存货跌价准备等不得在税前扣除,相关税法规定以外的任何形式的准备金也不得在税前

扣除,在计算缴纳所得税时应将其作为应纳税所得额的调增事项;对于因价值恢复而转回的预计损失准备,则应将其作为应纳税所得额的调减事项。

由此可见,企业建造合同准则规定的会计利润与税法规定的应纳税所得额之间存在着明显的差异。在计算企业应交所得税时,将因会计制度和税法对收入和成本确认时间不同而产生的营业利润差异作为时间性差异;对税法规定不能列入费用的支出、企业会计计提的预计合同损失准备作为永久性差异。按月或按季预缴企业所得税时,不作纳税调整,直接借记“应交税金——应交所得税”科目,贷记“银行存款”科目。到工程完工后再汇算清缴,对永久性差异与时间性差异进行纳税调整,并按应付税款法或纳税影响会计法进行会计处理。

(2)企业所得税政策对计量和确认方法的选择更为灵活。
①对于企业能够可靠预计收入和配比费用的。建造合同准则规定采用完工百分比法确认合同收入和合同成本,企业所得税政策则规定按照完工进度或完工百分比法确认合同收入和合同成本。
②对于收入和成本的结果不能可靠估计的。建造合同准则分以下情况进行会计处理:若合同成本能够收回,则合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认,合同成本在其发生的当期确认为费用;若合同成本不能收回,则应在发生时立即确认为费用,不确认合同收入,如果预计总成本超过合同预计总收入,应将预计损失立即确认为当期费用。而企业所得税政策规定,应按主管税务机关确定的方法(按上年的实际数、计划数或其他方法)先预缴企业所得税,待工程完工后再汇算清缴。由此可见,税法允许使用的方法更灵活一些。

(3)企业所得税政策规定的完工百分比法的使用条件与建造合同准则不同。建造合同准则对建造合同的完成结果分为可靠估计和不可靠估计两种情况分别处理;税法则没有这个条件限定,对于会计有关合同完工情况的专业判断,并不全部认可,主要是依据建造合同的进度确认收入。对于坏账损失的税前扣除,税务机关还规定了许多限制条件。

2.建造合同执行中企业所得税的处理问题。它与会计人员的职业判断具有较大的关联性,由于在合同执行过程中所确定的营业利润是个变数,而非本期真实的营业利润,因此对企业所得税会产生较大的影响。由于建造合同收入和费用不在每月结转,税务机关认为企业所得税不能及时入库,因此要求企业每月(季)按工程进度预缴所得税。笔者认为,其存在的问题如同建造合同执行过程中营业税的处理存在的问题,因此企业可以按上述方法将所得税记入“递延税款”科目,营业税和企业所得税两项递延税款待资产负债表日结转收入和费用时转回,记入“应交税金”科目借方,并在此时计提工程税金及附加,与收入、费用相配比。

主要参考文献

- ①刘菁.对建造合同计提损失准备的探讨.财会月刊,2004;B8
- ②陈继兴.建造合同准则与企业纳税.合作经济与科技,2004;5
- ③李祥义.谈建造合同准则存在的问题.财会月刊(会计),2005;3