会计制度与税法在劳务收入确认、计量上的差异

山东工商学院　周　琪

【摘要】本文从会计制度规定的劳务收入确认条件入手,对照所得税法的相关规定,指出了两者之间存在的差异,并进行举例分析。

【关键词】劳务收入　会计制度　税法　差异　处理

对于劳务收入,会计制度和所得税法没有对劳务的概念予以界定,但从范围上看,增值税法中的劳务(加工、修理修配劳务)和营业税法中的劳务(交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务)包含了会计制度中的提供劳务、让渡资产使用权和建造合同劳务。

一、会计制度与税法在劳务收入确认上的差异及相关处理

1.会计制度规定的劳务收入确认条件。对提供劳务收入,《企业会计制度》规定:①在同一会计年度内开始并完成的劳务,应在完成劳务时确认收入。②如劳务的开始和完成分属不同的会计年度,在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下,企业应在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入。③如劳务的开始和完成分属不同的会计年度,但提供劳务交易的结果不能可靠估计,在资产负债表日,如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿,应按已经发生的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本;如果已经发生的劳务成本预计不能全部得到补偿,应按能够得到补偿的劳务成本金额确认收入,并将已经发生的劳务成本作为当期费用,确认的金额小于已经发生的劳务成本的差额,作为当期损失;如果已经发生的劳务成本全部不能得到补偿,应按已经发生的劳务成本作为当期费用,不确认收入。

对让渡资产使用权收入,《企业会计制度》规定,应当在以下条件均能满足时予以确认:①与交易相关的经济利益能够流入企业;②收入的金额能够可靠地计量。

对建造合同收入,《企业会计制度》规定:①如果建造合同的结果能够可靠地估计,企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。②当期完成的建造合同,应按实际合同总收入减去以前会计年度累计已确认的收入后的余额作为当期收入,同时按累计实际发生的合同成本减去以前会计年度累计已确认的费用后的余额作为当期费用。③如果建造合同的结果不能可靠地估计,应当区别以下情况处理:合同成本能够收回的,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作为费用;合同成本不可能收回的,应当在发生时立即作为费用,不确认收入。④在一个会计年度内完成的建造合同,应当在完成时确认合同收入和费用。⑤如果合同预计总成本将超过合同预计总收入,应当将预计损失立即作为当期费用。

2.所得税法规定的劳务收入确认条件。《企业所得税暂行条例实施细则》规定,纳税人应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则。纳税人建筑、安装、装配工程和提供劳务,持续时间超过一年的,可以按完工进度或完成的工作量确认收入的实现。

《增值税暂行条例》规定,销售货物的纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。《增值税暂行条例实施细则》规定,销售、提供应税劳务的纳税义务发生时间为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额凭据的当天。《营业税暂行条例》规定,营业税的纳税义务发生时间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据的当天。《营业税暂行条例实施细则》规定,纳税人自己新建建筑物后销售的,其自建行为的纳税义务发生时间为其销售自建建筑物并收讫营业额或者取得索取营业额凭据的当天。总之,所得税法确认劳务收入的条件为“提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额凭据的当天”。

3.差异分析及举例。会计制度在收入的确认条件上充分体现了谨慎性原则和实质重于形式原则,而所得税法不承认谨慎性原则,更注重收入确认的形式——提供劳务、开具发票、收取款项。这种差异具体体现在以下几个方面:

(1)提供劳务交易的结果不能可靠估计。对于持续时间超过一年的劳务,如果至年末无法估计劳务交易的结果,《企业会计制度》规定应按预计能够补偿的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本。但如果符合收入确认的条件(如已提供劳务、开具发票等),则应调增应纳税所得额。

例1:A公司于2003年11月受托为某企业培训一批职工,培训期为3个月(2003年11月1日至2004年1月31日),收取培训费总额为45 000元。该企业预付5 000元,培训费于每月月末支付15 000元,预付款抵作最后一次培训费。预付款及第一个月的培训费已按期收到,但由于该企业经营发生困难,第二个月的培训费未能支付,A公司无法估计收到培训费的可能性。2004年1月末,该企业财务状况好转,后两次的培训费一并付清。A公司为该项培训每月发生成本费用10 000元,共发生30 000元。

A公司应进行以下会计处理:①2003年11月1日,预收培训费,借:银行存款5 000元;贷:预收账款5 000元。②2003年11月发生成本,月末收取培训费、确认收入和成本,借:劳务成本10 000元;贷:银行存款、应付工资等10 000元。借:银行存款15 000元;贷:其他业务收入15 000元。借:其他业务支出10 000元;贷:劳务成本10 000元。③2003年12月发生成本,月末确认收入、成本,借:劳务成本10 000元;贷:银行存款、应付工资等10 000元。借:预收账款5 000元;贷:其他业务收入5 000元。借:其他业务支出5 000元;贷:劳务成本5 000元。④2004年1月发生成本,月末收取培训费、确认收入和成本,借:劳务成本10 000元;贷:银行存款、应付工资等10 000元。借:银行存款25 000元;贷:其他业务收入25 000元。借:其他业务支出15 000元;贷:劳务成本15 000元。⑤所得税处理。A公司应当于2003年度在会计利润的基础上调增5 000元(调增其他业务收入10 000元,调增其他业务支出5 000元)作为应纳税所得额,在2004年度会计利润的基础上调减5 000元(调减其他业务收入10 000元,调减其他业务支出5 000元)作为应纳税所得额。

(2)逾期90天的应收利息、贷款到期90天后仍未收回的利息和贷款逾期90天后的应计利息。按《金融企业会计制度》的规定,应收利息逾期90天后仍未收到的,冲减原已计入损益的利息收入,转作表外核算;已计提的贷款应收利息,在贷款到期90天后仍未收回的,冲减原已计入损益的利息收入,转作表外核算;贷款逾期90天后尚未收回的,其应计利息停止计入当期利息收入,纳入表外核算。

但《企业所得税暂行条例实施细则》规定,纳税人应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则。《营业税暂行条例》规定,纳税义务发生时间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据的当天。

例2:B银行于2002年8月1日贷款1 000 000元给丙公司,期限1年,到期日为2003年7月31日,月利息率为5‰,利息按月支付。2003年6月份,丙公司发生财务困难,未能支付当月及以后月份的利息,贷款到期后也未能归还,此种状况一直延续到2004年5月份。2004年5月末,B银行与丙公司达成协议,丙公司将自有的两套住房转让给B银行抵偿所欠贷款本息,作价1 060 000元,并不再追究其他责任。B银行已于2004年4月末报出年度财务会计报告和完成所得税汇算清缴。

B银行应进行以下会计处理:①2002年8月发放贷款,借:短期贷款1 000 000元;贷:存放中央银行款项1 000 000元。②2002年8月~2003年5月每月计收利息,会计分录为:借:存放中央银行款项5 000元;贷:利息收入5 000元。③2003年6~8月每月计提利息(至8月贷款逾期,但未超过90天,仍应正常计提利息),会计分录为:借:应收利息5 000元;贷:利息收入5 000元。④2003年9~10月,分别冲减原已计入损益的6~7月利息收入(利息逾期90天),转作表外核算。每月的会计分录为:借:利息收入5 000元;贷:应收利息5 000元。同时,计提2003年9~10月利息,借:应收利息5 000元;贷:利息收入5 000元。实践中这两步可合并抵销。⑤2003年11月,贷款逾期90天,应计利息停止计入当期利息收入,纳入表外核算,同时冲减原已计入损益的8~10月利息收入,转作表外核算,借:利息收入5 000元;贷:应收利息5 000元。⑥2004年2月,贷款逾期半年,转为逾期贷款,借:逾期贷款1 000 000元;贷:短期贷款1 000 000元。⑦2004年5月,收到抵债资产(不考虑相关税费),借:固定资产1 060 000元;贷:逾期贷款1 000 000元,利息收入60 000元。⑧所得税处理。B银行应当在2003年度会计利润的基础上调增35 000元(调增利息收入35 000元)作为应纳税所得额,在2004年度会计利润的基础上调减35 000元(调减利息收入35 000元)作为应纳税所得额。

二、会计制度与税法在劳务收入计量上的差异及相关处理

1.会计制度对劳务收入计量的规定。对提供劳务收入,《企业会计制度》规定,提供劳务的总收入,应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定。

对让渡资产使用权收入,《企业会计制度》规定,让渡资产使用权而发生的收入包括利息收入和使用费收入。利息收入应按让渡现金使用权的时间和适用利率计算确定;使用费收入应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。

对建造合同收入,《企业会计制度》规定,当期完成的建造合同,应按实际合同总收入减去以前会计年度累计已确认的收入后的余额作为当期收入。

2.所得税法对劳务收入计量的规定。《企业所得税暂行条例》规定,纳税人与其关联企业之间的业务往来,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用。不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税所得额的,税务机关有权进行合理调整。

我国的《税收征收管理法》规定,纳税人与其关联企业之间的业务往来,不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税收入或者应纳税所得额的,税务机关有权进行合理调整。

3.差异分析及差异事项处理。会计制度在劳务收入的计量上遵循稳健性原则,而所得税法坚持权责发生制原则而不接受稳健性原则,这使得两者在收入计量上存在以下几个方面的差异:

(1)预计只能有部分经济利益流入的劳务。会计制度规定提供劳务的收入应按企业与接受方签订的合同或双方共同接受的金额确定,但当预计只能有部分经济利益流入企业时,则只计量该部分收入金额;当预计全部经济利益均不能流入时,不确认收入。但税法规定,要按应收的金额确认应税收入。

(2)价格明显偏低且无正当理由或提供给关联企业的劳务。会计制度规定,提供劳务的总收入应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定,而无论价格高低。而所得税法规定,要按公允价值计算纳税。这使得会计收入和应税收入产生差异。

主要参考文献

①中国注册会计师协会.2005年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2005

②中国注册会计师协会.2005年度注册会计师全国统一考试指定辅导教材——税法.北京:中国财政经济出版社,2005