

会计与税法中收入确认的差异分析

张芳梅

(忻州师范学院 山西忻州 034000)

【摘要】 本文从收入确认的原则、确认的条件、确认的范围和确认的时间四个方面详细分析了企业与税法规定的差异,为实务工作者进行纳税调整、正确计算应纳税所得额提供一定的参考。

【关键词】 收入确认原则 收入确认条件 收入确认范围 收入确认时间

随着经济活动规模的日益扩大,种类的不断增多,内容的日趋复杂,税法与会计准则在不断发展完善的过程中其差异越来越大。现行会计准则与税法存在差异的主要原因是会计目标与税法的立法宗旨不同。会计准则的目标是向相关会计信息使用者提供决策相关的信息,向所有者报告受托责任完成情况,会计事项的确认、计量和报告必须符合会计目标。税法立法的目的是对纳税人在一定时期内所获得的经济收入进行测定,对其课税,以保证国家的财政收入,满足政府实现经济和社会职能的需要。税法在立法时主要考虑保证财政收入,但同时又要以企业的会计记录为依据进行税款的计算。

一、收入确认原则差异

会计核算要遵循客观性原则、实质重于形式原则和谨慎性原则,侧重于收入在经济实质上的实现,而不仅仅是收入在法律形式上的实现;税法的目的在于保证国家的财政收入,满足政府实现经济和社会职能的需要,侧重于收入社会价值的实现。

尽管会计准则和税法都遵循权责发生制原则,但二者在应用上存在差异。在所得税的处理上,税法要求纳税人在费用发生时而不是实际支付时确认扣除,这一点与会计准则的规定一致。但增值税税务处理却不完全适用权责发生制原则,如进项税额的抵扣,必须先对专用发票进行认证,认证通过后方可抵扣,并不是发生当时就可抵扣。

会计准则与税法对实质重于形式原则的理解与实施也存在差异。会计信息质量要求的实质重于形式,是指强调交易与事项的经济业务实质内容,而不是仅仅考虑其法律形式。比如融资租入固定资产,法律形式上企业并没有取得所有权,但从实质上看,企业已完全控制资产,拥有全部使用权,同自有固定资产没有本质区别。税法也坚持实质重于形式原则,比如在实施反避税措施时,主要是看企业的经济活动实质是否属于故意的避税行为。

会计上主要是靠会计人员的职业判断来实施实质重于形式原则,这里的“实质”要依靠会计人员的理解和判断,与会计人员自身业务能力相关。税法却是依法律规定来衡量“实质”,没有法律规定的,税务人员不能自行认定业务的实质。

比如税务人员在认定企业实施价格转移避税而要实施反避税时,必须依据《企业所得税法》第六章第41条的规定来认定业务的实质。即企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。

二、收入确认条件差异

《企业会计准则第14号——收入》规定同时满足下列条件时确认收入的实现:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②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;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

《企业所得税法》及其实施条例以及国家税务总局《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,企业销售商品同时满足下列条件的,应确认收入的实现:①商品销售合同已经签订,企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方;②企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

《增值税暂行条例》及其实施细则规定:销售货物,是指有偿转让货物的所有权;有偿,是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

《营业税暂行条例》及其实施细则规定:提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产,是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为。有偿,是指取得货币、货物或者其他经济利益。

根据上述规定,税法上应税收入确定的基本条件是根据经济交易完成的法律要件是否具备,是否取得交换价值,强调发出商品、提供劳务,同时收讫价款或索取价款的凭据。

三、收入确认范围差异

《企业会计准则第14号——收入》规定,收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。包括销售商品收入、提供劳务

收入、让渡资产使用权收入和其他收入。可见,会计准则对销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入提出了明确的确认标准。

税法上确认的收入范围要大于会计上确认的收入范围。税法确认的应税收入不仅包括会计收入,还包括会计上不作收入的价外费用及视同销售。

修订后的《营业税暂行条例实施细则》规定:营业税的计税依据为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产收取的全部价款或价外费用。价外费用是指价款之外收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、违约金、滞纳金、代收款项、罚息等。增值税和消费税各自的暂行条例及实施细则中也都规定了计税依据中包括价外费用。

《企业所得税法实施条例》第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、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,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

修订后的《增值税暂行条例实施细则》规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:①将货物交付其他单位或者个人代销;②销售代销货物;③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;④将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;⑥将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;⑦将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;⑧将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

修订后的《消费税暂行条例实施细则》规定,纳税人自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面,于移送使用时纳税。按一般理解,将自产的应税消费品用于换取生产资料、消费资料、投资入股、偿还债务等,也应该纳税,既包括国家税务总局《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)规定的视同销售的业务,也包括该文件规定的属于内部处置资产而不作视同销售的情况。

修订后的《营业税暂行条例实施细则》规定,纳税人有下列情形之一的,视同发生应税行为:①单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人;②单位或者个人自己新建建筑物后销售,其所发生的自建行为;③财政部、国家税务总局规定的其他情形。

国税函[2008]828号文件规定,企业将资产移送他人的下列情形,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入:①用于市场推广或销售;②用于交际应酬;③用于职工奖励或福利;④用于股息分配;⑤用于对外捐赠;⑥其他改变资产所有权属的用途。

增值税、消费税、营业税、所得税的相关规定都涉及了视

同销售的情形。增值税与所得税对“视同销售”的界定范围不同。例如,某公司所属的单独核算但不具有独立法人资格的境内分支机构之间的货物转移、生产加工性耗用,根据增值税相关规定要视同销售,而根据所得税相关规定则不视同销售。

四、收入确认时间差异

会计准则规定只要符合会计上的确认收入的条件,当期就要确认收入;税法上一般在纳税申报表中反映确认应税收入,不同结算方式下收入确认的时间不同,具体情况见下表。

不同结算方式下收入确认时间差异

销售方式	会计准则	税法
分期收款	发出货物时按现值结转	合同约定收款期按全部应收回货款结转
委托代销	收到代销清单结转	收到代销清单结转,但增值税规定不得超过180天
预收货款	符合条件后结转	不动产、建筑物、租赁预收款即结转营业税
售后回购	收到的款项确认为负债;回购价格大于原售价的,差额应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品确认条件的,销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理	销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售商品收入确认条件的,如以销售商品方式进行融资,收到的款项应确认为负债,回购价格大于原售价的,差额应在回购期间确认为利息费用
售后回租	收到的款项应确认为负债,不确认收入,有确凿证据将售后回租认定为经营租赁并且交易是按照公允价值达成的,则销售的商品按售价确认收入	售后回租视同销售商品和租赁两项经济业务,在销售商品时确认收入
附有退回条件商品销售	能够估计退货可能性的,发出商品时确认收入;不能估计退货可能性的,退货期满再确认收入	收入确认时间为收到销售款或取得索取销售款凭据并将提货单交给买方的当天,销售退回确认时间为收到购货单位寄来的“证明单”之后
劳务收入	资产负债表日,劳务的结果不能可靠地估计,如果预期的劳务成本能够得到补偿,按照已发生的劳务成本金额确认提供劳务收入,并按相同的金额结转成本;如果预期的劳务成本不能得到补偿,应当将已发生的劳务成本计入当期损益,不确认提供劳务收入	企业从事建筑、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定收入的实现
视同销售	将自产或委托加工的货物用于非应税项目、无偿赠送他人,按成本结转,不确认收入	视同销售计算流转税和所得税

主要参考文献

1. 马林.新税收制度与企业会计制度差异分析及协调.北京:中国商业出版社,2009
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组.税法.北京:中国税务出版社,2010