

提供劳务交易结果 不能可靠估计时的财税处理

刘振芳

(河北邯郸市工业学校 河北邯郸 056006)

【摘要】 本文根据《企业会计准则第14号——收入》和《企业所得税法实施条例》关于提供劳务交易结果不能够可靠估计的规定,分析了由此所产生的会计与税务处理的差异,并用实例说明了弥合两者差异需注意的问题。

【关键词】 提供劳务 交易结果 财税差异

一、企业提供劳务活动税务处理的相关规定

《企业所得税法实施条例》(简称“新条例”)第十五条规定,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、加工以及其他劳务活动取得的收入。新条例第二十三条第二款规定,企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机,以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等,持续时间超过12个月的,按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

新条例强调只要持续时间超过12个月的劳务,就需要按照完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。由此可推断,持续时间未超过12个月的劳务,就不需要按照完工进度或者完成的工作量确认收入的实现,应在完成合同时确认收入的实现,而不考虑该项合同是否跨年度。这和会计准则相关规定有着很大的差异,会计准则没有持续时间12个月的规定,无论持续时间是否超过12个月提供的劳务,在资产负债表日劳务合同未完成的都要按照提供劳务交易的结果是否能够可靠估计,判断是否采取完工百分比法确认收入。

为了弥合财税之间的差异,2008年10月国家税务总局下发的《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)对确认企业所得税收入的若干问题进一步予以明确:企业在各个纳税期末,提供劳务交易的结果能够可靠估计的,应采用完工百分比法确认提供劳务收入。提供劳务交易的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:收入的金额能够可靠地计量,交易的完工进度能够可靠地确定,交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算。企业提供劳务完工进度的确定,可选用下列方法:已完工作的测量、已提供劳务占劳务总量的比例、发生成本占总成本的比例。

国税函[2008]875号文根据企业提供的劳务是否跨纳税期分别作出了规定:①不跨纳税期的劳务收入按完工百分比法确认,即在完成劳务时按合同金额确认收入;②跨纳税期的劳务结果如果能够可靠地估计,应按完工百分比法确认劳务

收入。企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额,根据纳税期末提供劳务收入总额乘以完工进度、扣除以前纳税年度累计已确认提供劳务收入后的金额,确认为当期劳务收入。

根据新条例第五十三条规定,企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自公历1月1日起至12月31日止,因此国税函[2008]875号文所说的企业“各个纳税期末”即是会计准则上规定的年度资产负债表日。表述虽不同,但内涵一致。

与新条例相比,国税函[2008]875号文取消了“持续时间超过12个月的,按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现”的规定,并对提供的劳务是否“跨纳税期”及提供劳务的结果是否能够可靠地估计作出了分别进行税务处理的新规定。在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下,国税函[2008]875号文和企业会计准则的规定趋于一致,只是税法规定提供劳务交易的结果能够可靠估计的确认条件中没有会计准则关于“与交易相关的经济利益能够流入企业”这一要求,因为经济利益属于企业经营风险,国家不承担此风险。但对于企业在各个纳税期末提供劳务的结果不能可靠地估计,在税收上如何确认收入,该文件仍未明确,财税差异依然存在。那么,对于该差异,税法上是如何处理的呢?

税法规定,在计算应纳税所得额时,企业财务制度、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的,应当依照税收法律、行政法规的规定计算。也就是说,当会计核算与税法规定对会计事项处理存在不一致情况时,需要在会计核算基础上按税法规定进行纳税调整。如无不一致情况,则不需要进行纳税调整。企业的会计事项纷繁复杂,税收法规不可能对于众多的会计事项都做出相应的规定,那么对于税法上没有明确规定而会计上有相应规定的会计事项应该如何进行纳税调整呢?税法上能认同会计处理吗?

以本文讨论的提供劳务结果不能够可靠估计如何处理来说,会计上相关的交易规定是很明确的。《企业会计准则第14号——收入》(CAS14)第十四条规定,企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的,应当分别下列情况处理:

①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;②已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的,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。

那么,对于提供劳务交易结果不能够可靠估计的劳务收入,税收上是否可以依据会计准则的规定进行相应的处理呢?从税法上看,这个问题以前一直不明确。2010年4月12日,国家税务总局下发了《关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号),对企业所得税纳税申报口径的若干问题作出了明确规定:根据企业所得税法有关规定,在计算应纳税所得额及应纳税所得额时,企业财务制度、会计处理办法与税法规定不一致的,应按照税法规定计算。企业所得税法规定不明确的,在没有明确规定之前,暂按企业财务制度、会计准则规定计算。可见,国税函[2010]148号文对于提供劳务交易结果不能够可靠估计的劳务收入如何处理,原则上认可CAS14的规定。也就是说,上述CAS14确认劳务收入两种情况的规定与税法的规定是一致的。这无疑缩小了财税差异,降低了在该事项上汇算清缴的难度。

但总的来看,企业提供劳务活动获得收入所产生的财税差异依然存在,这主要体现在提供劳务交易结果能否可靠估计的判断标准上。当然,随着税法的不断完善,对于提供劳务交易结果不能够可靠估计的劳务收入的处理问题,财税差异无疑已经大大缩小了。

需要注意的是,“提供劳务结果能否可靠估计”的判断是基于国税函[2008]875号文件精神而非CAS14的相关规定。会计上提供劳务结果能够可靠估计,税法上亦然;但会计上提供劳务结果不能够可靠估计,税法上可能能够可靠估计。

二、案例分析

A公司于2008年11月受托为B公司培训一批学员,培训期6个月,11月1日开学。双方签订了培训协议,B公司应支付培训费总额为6万元,分3次支付,每期支付2万元,即第一次在开学时预付;第二次在培训期中间,即2009年2月1日支付;第三次在培训结束时支付。B公司已在2008年11月1日预付第一期款项。

2008年12月31日,A公司得知B公司当年效益不好,经营发生困难,对后两次的培训费能否收回没有把握。至2008年12月31日A公司已经发生培训费1.5万元(假定均为培训人员工资),预计第二、第三期培训费用各1.5万元(同样均为培训人员工资)。2009年末,剩余款项未收到。

1. 会计处理。在2008年12月31日,A公司该项提供劳务交易结果不能可靠估计,即不能满足CAS14第二条“提供劳务交易结果能够可靠估计”的条件,也就是相关的经济利益很可能流入企业的条件。因此会计上不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。

(1)2008年11月1日,收到B公司预付第一期的培训费,会计分录为:

借:银行存款	20 000
贷:预收账款	20 000

(2)发生成本的会计分录为:

借:劳务成本	15 000
贷:应付职工薪酬	15 000

(3)2008年12月31日,收到第一期培训费后结转第一期培训成本,会计分录为:

借:预收账款	15 000
贷:主营业务收入	15 000
借:主营业务成本	15 000
贷:劳务成本	15 000

2009年2月应收的培训费2万元和2009年4月应收的培训费2万元,由于B公司经营发生困难没有收到,A公司在会计上不作收款处理。但2009年2月应确认劳务收入5000元以及发生的培训支出。

(1)2009年2月发生第二期培训支出,会计分录为:

借:劳务成本	15 000
贷:应付职工薪酬	15 000

(2)2009年2月确认第二期培训劳务收入并结转劳务成本,会计分录为:

借:预收账款	5 000
贷:主营业务收入	5 000
借:主营业务成本	15 000
贷:劳务成本	15 000

(3)2009年4月发生第三期培训支出,会计分录为:

借:劳务成本	15 000
贷:应付职工薪酬	15 000

(4)2009年4月结转第三期培训劳务成本,会计分录为:

借:主营业务成本	15 000
贷:劳务成本	15 000

2. 税务处理。2008年12月31日,根据国税函[2008]875号文的相关规定,A公司提供的劳务交易结果能够可靠估计,因此税法上采用完工百分比法确认提供劳务收入:

(1)2008年11月完工进度为1/3时:①2008年应确认收入: $60\,000 \times 1/3 = 20\,000$ (元);②2008年应确认成本: $(15\,000 + 30\,000) \times 1/3 = 15\,000$ (元);③2008年应纳税调增:5000(元)。

(2)2009年该项劳务合同完成的账务处理:①2009年应确认收入: $60\,000 - 20\,000 = 40\,000$ (元);②2009年应确认成本: $45\,000 - 15\,000 = 30\,000$ (元);③2009年应纳税调增: $40\,000 - 30\,000 - (5\,000 - 30\,000) = 35\,000$ (元)。

该例中,如果2008年12月31日A公司已经发生培训费1.5万元(假定均为培训人员工资),预计未来第二、第三期培训费用不能可靠地计量,那么无论从会计上看还是从税法上看,A公司该项提供劳务交易结果均不能可靠估计,因此2008年的会计处理与税务处理相同,不需做纳税调整。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007
2. 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,2008-10-30