

新收入准则下税会差异的探析及风险应对

魏元露

海南中瑞恒信税务师事务所有限责任公司, 海南 海口 570000

[摘要] 《企业会计准则第 14 号——收入》(以下简称“收入准则”)的修订及全面执行, 不仅改变了收入确认的原则, 还对特定交易发布了应用指南及案例解析。新收入准则的全面执行, 提高了会计信息的可比性, 同时在收入确认时点和计量金额等方面产生一系列税法与会计准则间的差异。这些税会差异直接影响到纳税申报表相关项目的金额和企业应缴纳的税额, 需要企业财税人员在日常工作中予以特别关注, 并采取相应的风险应对措施, 以达到降低企业财税风险的目的。

[关键词] 新收入准则; 税会差异; 增值税; 企业所得税; 风险应对

DOI: 10.33142/mem.v2i4.5020

中图分类号: F275

文献标识码: A

Analysis and Risk Response of Tax Differences under the New Income Standard

WEI Yuanlu

Hainan Zhongrui Hengxin Tax Agent Co., Ltd., Haikou, Hainan, 570000, China

Abstract: The revision and full implementation of “Accounting Standards for Business Enterprises No. 14 - Revenue” (hereinafter referred to as “revenue standards”) not only changed the principle of revenue recognition, but also issued application guidelines and case analysis for specific transactions. The full implementation of the new income standards improves the comparability of accounting information. At the same time, there are a series of differences between tax law and accounting standards in terms of revenue recognition time point and measurement amount. These tax differences directly affect the amount of relevant items in the tax return and the tax payable by the enterprise, which requires the enterprise's financial and tax personnel to pay special attention in their daily work and take corresponding risk response measures to reduce the enterprise's financial and tax risk.

Keywords: new income criterion; tax difference; value added tax; corporate income tax; risk response

引言

收入是反映企业的生产经营成果, 核算企业实现的损益。企业应当如实反映与客户之间的合同产生的收入。在《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36 号)、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(2011 年第 65 号令)、《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)等相关税收法律法规未变更的情况下, 而新收入准则要求企业应用“五步法”模型来确定收入的确认时点和金额的计量, 必然会产生诸多的税会差异。新收入准则的全面执行, 尤其在涉及新收入准则变化的企业, 大量的税会差异产生, 对于企业财税人员来讲提出了高强度、高难度的要求。为了降低财税风险, 企业财税人员应采取合规有效的措施, 来降低企业财税风险。

1 新收入准则下收入的确认和计量的变化

1.1 以控制权转移取代风险报酬转移作为收入确认的判断标准

原收入准则关于收入的确认, 主要强调主要风险和报酬的转移。根据新收入准则第四、第五条, 确认收入需客户取得商品控制权。取得商品控制权需同时满足以下条件: 有能力主导该商品并具有商业实质、合同有效且承诺履行各自义务, 合同中需约定双方的权利义务及支付条款。新收入准则中的“五步法”收入确认模型如图 1 所示。

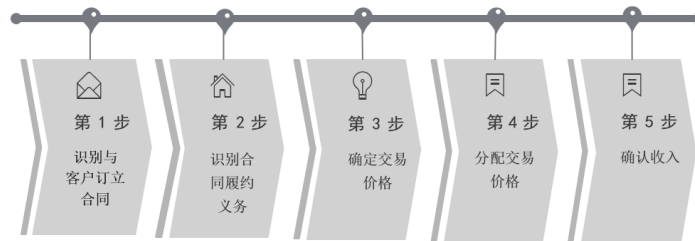


图 1 新收入准则“五步法”模型

1.2 收入确认具体应用方面的变化

1.2.1 规范了包含多重交易安排合同的会计处理

如卖房送车（送装修、送空调、送车位）、入网送手机、卖材料送设备、消费送优惠券等。

1.2.2 收入确认区分“在某一时段内”还是“在某一时点”

新收入准则同时还规定时段确认收入。客户在企业履约中取得并消耗经济利益、控制商品或商品不可替代且已完成部分能收取款项，符合其一就确认为时段履行履约义务，采用时段法确认收入。

1.2.3 交易价格的确定提供更多具体的指引

影响交易价格的因素主要包括：可变对价（例如奖励积分、折扣、返利、退货权、货款抵扣、价格折让、激励措施、业绩奖金、索赔）、重大融资成分（先收后卖、先卖后收）、应付客户对价（如进场费、上架费、打码费）和非现金对价。

1.2.4 对于特殊交易的收入确认和计量提供标准

特殊交易是指含退货条款的销售、附有质量保证条款的销售、总额法和净额法、奖励积分、优惠券的销售等。

1.2.5 调整了合同履行成本和合同取得成本资本化的会计处理

企业获得并履行合同，必会产生各种成本费用，新收入准则对这些成本费用进行分析，分别计入合同履行成本、合同取得成本。摊销期不超过1年，可一次性计入费用化。最典型的是售房佣金。

2 新收入准则下收入的确认标准变化对增值税处理的影响

根据财税〔2016〕36号、增值税暂行条例规定，增值税纳税义务发生时间为发生应税行为并收到款项或取得款项凭据的当天；先开发票的，为发票开具的当天，进口货物，为报关的当天。

建筑行业，通常情况下符合时段法确认收入。会计上是以投入法计算出的履约进度乘以合同总收入计算确认当期收入，涉及合同结算——收入结转科目，而增值税是以价款结算计算销项税额，涉及合同结算——价款结算科目。当收入结转与价款结算有差异时，税款差异就此产生。

当企业的收入确认存在可变对价（附有销售退回条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售（奖励积分、送优惠券）、现金折扣）、售后回购、重大融资成分、主要责任人或代理人、分期收款、赊销、预收货款模式下，存在增值税的税会差异。

3 新收入准则下收入的确认标准变化对企业所得税处理的影响

根据《企业所得税法实施条例》、国税函〔2008〕875号的相关规定，企业所得税收入的确认是以权责发生制、实质重于形式、金额确定性为原则。与原收入准则下的会计收入确认方法基本保持一致。新收入准则对于不确定事项，采用期望值或最可能发生的概率来进行会计估计，并对交易金额进行分摊。而税法不予认可会计估计，因此新收入准则全面执行，会产生大量的不可避免的税会差异，而这些差异是会计和税法对收入确认的时点不同，引起的暂时性差异。

建筑行业当建设周期超过一个会计年度，每年需持续评估是否符合收入确认的标准。当在建设方财务困难，会计不确认收入，款项未收，也未开发票的情况下。根据国税函〔2008〕875号文，企业所得税仍需确认收入。存在企业所得税的税会差异。

重大融资成分的时间间隔在1年以上的分期收款销售模式，会计在控制权转移时确认收入，企业所得税是按照合同约定的收款日期确认收入。此种销售模式也存在税会的时间性差异。

4 应对税会差异的几点建议

4.1 不间断地培训学习，提升人员的综合素养

就新收入准则的执行情况来看，很多时候税会差异是不可避免的，因此财税人员应充分加强对新收入准则内容的理解和掌握，从而实现对收入确认的规范管理。与此同时，相关管理部门也应加强对新会计准则的解读，通过制度来实现统一的会计管理，实现税收管理的规范化。

企业财税人员在开展相关工作的同时，应积极学习新准则、财税法律法规，一方面，相关人员需要掌握法律条文的规定，进而通过对合同定价、结算模式的调整来缩小税会差异；另一方面，财税人员应充分意识到税会差异的客观性，进而不断优化工作内容、扎实理论基础，促进税法学习成效的进一步提升。

为进一步提升新会计准则的落实、执行水平，财税人员应注重业务能力的提升，特别是加强对业务政策性文件的

学习,从而有效提升对新会计准则的适应性。企业应针对财务管理人员组织更多的系统培训,并在此过程中帮助财税人员完善知识架构,加强对企业运营模式特征的深入了解,提升新收入准则落实情况与企业的发展实际相贴合,最大限度地发挥出会计管理在企业中的重要价值^[1]。除此以外,企业在落实财务制度的时候也应更多地以新会计准则为标准,对于不同类型的收入展开区别核算,进而有效帮助企业合理减少税款缴纳,为企业的可持续发展奠定基础。

4.2 完善存货台账,重视货物交接物流信息和结算条款

企业应完善存货收发管理台账,增加商品物流信息、是否已确认收入、约定收款日期、结算方式、是否退换货以及退换货时间、对方签收日期、是否开具发票等信息^[2]。

4.3 重视合同

企业应建立健全合同管理制度,完善合同台账。可根据税法及新收入准则的规定,系统地梳理合同条款,并调整合同的关键事项。如商业模式、商品所有权转移、定价策略、结算方式、支付条件等合同条款,力求达到新收入准则、增值税、企业所得税最大可能的统一^[3]。

5 结束语

综上所述,随着新收入准则逐步与国际准则以及美国会计准则趋同,现代化经济业务模式不断创新,税收法律法规更新相对滞后。企业在实际应用的过程中会产生一定的税会差异,对企业经营管理造成不利影响。因此在未来发展中,企业应不断提升财会工作的合法性与合规性,财税人员也需加强对新收入准则、税收法律法规的学习,进而有效识别税会差异,达到正确处理,最终降低企业风险。

[参考文献]

[1]郝晓荣.谈新会计准则对税会差异的影响[J].纳税,2021,15(18):1-2.

[2]徐德.新收入准则对企业增值税和企业所得税影响的思考[J].市场观察,2019(5):188-189.

[3]彭寿文.新收入准则下收入确认时点的税会差异探析[J].行政事业资产与财务,2018(2):66-70.

作者简介:魏元露(1986.12-)女,海南省海口市人,汉族,大学本科学历,税务师、中级会计师。海南中瑞恒信税务师事务所有限责任公司,部门经理,从事财税相关工作。