

新会计准则对税会差异的影响研究

胡泉军

(广东中天粤会计师事务所(特殊普通合伙),广东 广州 510620)

摘要:财政部2017年颁布了《企业会计准则第14号——收入》。日前已在境内、外同时上市的公司和其他境内上市企业实施,执行企业会计准则的非上市企业,自2021年1月1日起实施。新会计准则的实施,对全面、准确、完整记录、描述企业经济行为具有重要的作用,但是并没有解决一直存在的税会差异问题,反而随着新会计准则应用范围越来越广,对会计和税收差异的影响越来越明显。本文对新会计准则对税会差异的影响进行了研究。

关键词:新会计准则;税会差异;影响

[DOI]10.12231/j.issn.1000-8772.2021.21.110

我国以往的会计制度和税收法规之间高度统一。随着经济的不断发展,以及经济全球化趋势的加强,两者之间的差异越来越明显。在新会计准则全面施行的背景下,正视税会差异,采取合适的方法或手段进行处理,是企业会计人员需要思考和关注的重点。为了更好的将国家相关政策得到有效落实,企业会计人员要深入学习会计准则、会计制度,领会税收相关的法律法规及财税之间的差异,根据企业发展情况,选择适当的财务会计处理方法和有效的税务筹划方法。因此,对新会计准则对税会差异的影响进行研究具有重要意义。

1 新会计准则的概述

2017年颁布的《企业会计准则第14号——收入》和以往的会计准则相比,增加了收入确认“五步法”,涵盖的内容更加全面,部分内容的定义也更加明确。对于企业会计人员而言,要深刻意识到新旧会计准则存在的差异,了解“五步法”的含义及其应用。“五步法”包括了收入确认的工作细则,要求有关人员严格按照合同的规定确定交易价格,会计人员要详细记录所有的收入情况,明确合同、客户、合同要件等关键词的定义,在合同履行完毕之后,再确认实际收入,确保各方合法权益得到保障,为经济业务的准确核算和报告奠定坚实基础。

2 政府和纳税人行为差异导致税会差异的必然性

政府和纳税人是不同的经济活动主体。不管是政府部门的社会管理行为还是纳税人的经济业务活动,其行为模式存在一定区别。政府征税是强制进行的无成本补偿行为;纳税人的经济业务活动以市场规律为基础,以获取利润为目的,包括经营活动、投资过程中产生的回报均是纳税人利润的来源。纳税人取得收入和利润是有偿的,需要扣除相应的成本费用后才是相应的利润数据。

在政府调整了税务法规政策之后,其应税收入的确定也会相应发生变化;对于纳税人而言,只能选择符合企业特点、与企业目标相适应的会计处理方法来描述业务活动。不管是从哪个方面来看,税会差异都是必然存在的,尤其是在新会计准则推广实施之后,对税会差异的影响更大。

3 新会计准则对税会差异的影响

3.1 收入确认时点对增值税的影响

新会计准则要求客户取得控制权为确认收入时点,增值税纳税义务的发生时点则要考虑发票的开具时间、约定的收款时间、发货时间等因素。在不同的销售方式下,新会计准则对收入确认时间的规定,与增值税纳税义务发生时点的差异,是导致财税差异存在的重要原因之一。

企业的销售方式为“直接收款”,在新会计准则的要求下,客户取得商品控制权的第一时间,就是企业收入确认的时间。在客户付

款之后,无论货物是否能够当天发出,企业都需要在当天履行增值税的纳税义务,在客户没有收到货物之前,在会计记录上不归为收入,而在增值税方面表示纳税义务已经发生。

企业的销售方式为“托收承付、委托银行收款”,在新会计准则的要求下,客户获得产品实物的当天,就是收入确认的时间,货物发出的当天就是企业履行增值税义务的时间;在客户付款且企业发出货物之后,客户有可能当天收到或未收到货物,企业会计人员要根据实际情况,在记录经济业务时确认为“收入”或不能确认为“收入”,但无论客户是否收到货物,增值税纳税义务已经发生。

企业的销售方式为“预收款”,那么企业收入确定时间为客户收到货物的当天,增值税纳税义务发生时点则为发出货物的当天。而对生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物,则在企业收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天为增值税纳税义务的发生时点。

企业销售方式为“他人代理销售”,增值税的纳税义务时间为收到代销清单的日期,或为货物发出满180天的日期。但是货物发出180天后并没有将货物销售给第三方,则不能确认为企业的收入,而企业仍然要承担增值税的纳税义务。

3.2 收入确认时点对企业所得税的影响

对于任何个人和企业而言,严格按照国家法律法规的相关规定缴纳税款都是应该履行的义务。《国家税务总局关于征收企业所得税若干问题的通知》中明确指出了企业在税务和会计方面存在的差异。在不同销售方式下,企业收入确认时点不同,对企业所得税的计缴和税会差异也会产生影响。

企业的销售方式为“托收承付”,企业发出货物并且客户获得产品实物的当天就是收入确认的时间,企业的所得税的应税收入也为会计核算确认的收入金额。如果企业没有在合同约定的期限内发出货物,那么就不应该将这部分收入归为企业收入,但是在办妥托收手续时应确认为企业所得税的应税收入。

企业的销售方式为“预收款”,客户收到货物的当天就是收入确认的时间点,企业要根据货物的金额来计缴企业所得税。如果企业取得了预收款之后并没有及时发出货物,那么收入确定的时间点要相应向后推移,但依然要计缴企业所得税。

当销售方式为“委托他人代销”,收入确认时点要以代销单位货物发出时间确定,一般来说企业收到销货清单的时间点就是收入确认的节点,并根据代销清单的销售金额来计缴企业所得税。

3.3 收入确认的范围、条件差异

3.3.1 收入概念

从不同角度来看,收入概念也存在一定差异。例如在新会计准

则中,将收入定义为“企业在日常经营中产生的、增加企业所有者权益的经济利益”,这种收入和企业投资无关。从增值税的角度出发,收入被定义为“满足增值税暂行条例的所有销售额”,但是该类型的收入要将销项税额排除在外。从企业所得税法的角度来看,收入的概念为“以货币、非货币形式取得的收入”,具体包含劳务收入、货物销售收入、租金收入等。

3.3.2 收入范围的差异

会计核算角度的收入范围和税法上的收入范围存在一定差异,主要表现在以下几个方面。一是在会计核算中不作为收入确认,但在税法上要作为收入来要求企业计算、缴纳相应的税额,如将自产或委托加工的货物用于非应税项目,会计上不确认收入,按照成本结转,税法上则视同销售处理。二是在会计核算中确认为企业收入,但是在税收上并不征收所得税,这类收入包括国债利息收入,符合条件的股息红利等。

3.3.3 收入确认条件

新会计准则中对收入确认的条件,要以交易合同作为主要参考依据,当客户取得了商品的控制权之后,风险、报酬能够从企业转移到客户,此时要以实物的收货时间来作为收入确认时点的决定因素。在企业所得税中,应税收入的确认条件是经济交易完成的法律要件是否具备。企业将风险、报酬转移给客户且不具备货物的所有权时,只要销售方的收入及成本能可靠计量即可确认收入。因此,新会计准则、企业所得税在收入确认条件方面都存在一定差异,要根据实际情况以不同主体作为参考。

4 企业财务解决税会差异的主要策略及措施

4.1 了解新会计准则的相关内容

税会之间的差异是不可避免的,只有尽可能减少两者之间的差异或了解差异产生的原因,才能够为企业正确处理业务活动、降低税务风险提供合理保障。企业应以实际发展情况为主,采取合适的财务会计政策,建立完善的管理制度体系,对收入确认进行规范管理。财务部门要深入分析新会计准则相关内容,在会计核算实务中,应该遵循科学、严谨的原则,规范财务工作内容,创新方式方法,提升对财务数据、会计数据的收集、整理和归纳能力,详细记录并确认发票开具、贷款结算、退换货管理等各方面事宜,严格按照新会计准则规定和经济业务合同相关条款的约定,及时、准确确认收入,对不同原因导致的税会差异进行规范处理,确保财务会计数据准确、可靠。

4.2 积极学习新财税法规

企业财会人员要做到与时俱进,积极、深入学习新财税法规,要深刻领会其中的要义,严格按照要求仔细审核合同、书据等各类文件的内容,特别是与税务相关的内容,包括定价、供销方式、结算要求、款项支付方式等,确保在合法合规的条件下进行税务筹划,尽可能缩小税会差异,实现企业经济效益最大化。

4.3 建立健全会计信息系统

近些年我国科学技术发展迅速,先进技术在很多行业和领域都得到了广泛应用,很多企业为了顺应时代发展趋势,也都大力开展了信息化建设,并取得了不错成效。随着新会计准则的全面实施,企业可将财务、会计、税务和信息技术相结合,建立完善的会计信息化管理系统。一是要让财会人员转变思想理念,正确意识到先进技术的应用优势,熟练掌握不同软件的使用技巧和数据的收集、处理能力,为会计信息化管理系统的推行提供基础保障。二是合理利用会计信息化管理系统的成果,合理利用或降低新会计准则的应用对税会差异产生的影响,及时规避税务风险。

5 结束语

总而言之,新会计准则的出台,对我国企业的规范化管理带来了新的挑战和机遇。新会计准则在原有基础上进行了调整和修改,其内容更全面、更明确具体,尤其是在收入、合同等方面的定义更加清晰,便于全面、准确、完整记录、描述企业经济行为,有利于实现企业经济效益最大化和营造良好的市场秩序。在新会计准则推广和广泛实施的背景下,企业有关人员要深入了解其中的相关内容,深刻领会有关注意事项,积极学习新财税法规,推进建立健全会计信息系统,合理利用或降低新会计准则对税会差异带来的影响,及时规避企业的财务、税务风险。同时,还要严格履行自身义务和责任,在国家法律允许的范围内积极进行纳税筹划,为推动我国整体经济的可持续发展作出应有的贡献。

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]何敬,赵兰芳.新会计准则下出租人企业所得税税会差异分析[J].财务与会计,2020(24):43-45.
- [3]李海鹰.新准则下收入确认的税会差异[J].中国市场,2020(29):187+189.
- [4]席君平.探析新收入准则下收入确认的税会差异[J].纳税,2020,14(22):71-72.
- [5]陈显东,吕碧娇.推进财务管理转型的一体化平台优化建议——基于新会计准则和财税改革环境[J].国际商务财会,2020(07):14-16+23.
- [6]贾采平.浅析新会计准则下收入确认时点的税会差异[J].中国商论,2020(10):115-116.
- [7]向羽斯.新会计准则下收入的税会差异研究[D].北京交通大学,2019.
- [8]冯舟.企业所得税法与会计准则关于收入的差异协调研究[D].合肥工业大学,2016.