**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2017]第9号—新收入准则下收入确认时点的税会差异**

2017-12-21 09:52:17

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B151382102118913.html

   
    2017年7月，财政部修订发布了《企业会计准则第14号—收入》（以下简称新收入准则），这是我国自2006年2月发布第14号收入准则以来的一次重大修订。修订后的新收入准则，不仅改变了一般销售模式收入确认的核心原则，同时对于区分总额和净额确认收入、附有质量保证条款的销售、向客户授予知识产权许可等特定交易（或事项）的收入确认和计量也做出了明确规定。这些规定在提高会计信息可比性的同时，也带来了收入确认时点、收入金额计量两方面一系列税法与会计间差异（以下简称税会差异）。这些差异直接影响到涉税报表项目的审计风险，需要注册会计师在审计中予以特别关注。  
    本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
    为帮助执业人员理解新收入准则带来的税会差异，严格把控财务报表审计中涉税项目的风险，税务咨询专家委员会针对收入确认时点所产生的税会差异做出如下提示。  
    一、新收入准则对收入确认时点的规定  
    新旧收入准则关于收入确认时点的最大区别，是以“控制权转移”替代“风险报酬转移”作为收入确认时点的判断标准（具体规定详见新收入准则第四条、十三条、三十二条）。新收入准则将“控制权转移”的判断分为五个步骤：一是识别客户合同，二是识别履约义务，三是确定交易价格，四是分摊交易价格，五是确认收入。  
    企业在确认收入时，需先判断该履约义务是某一时段内的履约义务还是某一时点的履约义务。如果是某一时段内的履约义务，其收入确认时点的会计规定与旧准则中的建造合同类似，其税会差异也与旧收入准则下的税会差异变化不大。如果是某一时点内的履约义务，则新旧收入准则对收入确认时点存在较大差异，并将带来新的税会差异。因此，以下重点分析某一时点的履约义务下，其会计收入确认时点与税法纳税义务发生时点的差异，以及纳税调整。  
    二、新收入准则下收入确认时点的税会差异  
    （一）增值税  
    1.如上所述，新收入准则要求客户取得控制权为确认收入时点，但增值税暂行条例等法规则以收款日、取得索取销售款项凭据日、开具发票日、约定的收款日、预收款日、所有权转移日、发货日等作为纳税义务发生时间。因此，会计确认收入时点与增值税纳税义务发生时点差异较大。根据不同的销售方式，其税会差异如下：  
  
  
  
  
  
  
销售方式  
  
  
会计收入确认时间  
  
  
增值税纳税义务发生时间  
  
  
税会差异分析  
  
  
  
  
直接收款方式  
  
  
企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：  
（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。  
（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。  
（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。  
（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。  
（五）客户已接受该商品。  
（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。  
   
  
  
不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天  
  
  
企业在收款时，假如客户尚未接收到该商品（客户未及时提货或商品在途）。则会计上不应确认为收入，但增值税纳税义务已经发生，应予纳税。  
  
  
  
  
托收承付和委托银行收款方式  
  
  
为发出货物并办妥托收手续的当天  
  
  
企业在商品发出并办妥托收手续的当天，假如客户未接收到该商品（商品在途）。则会计上不应确认为收入，但增值税纳税义务已经发生，应予纳税。  
  
  
  
  
赊销和分期收款方式  
  
  
为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天  
  
  
1.在某些情况下，客户已接受商品，由于未到合同约定的收款时间，则会计上应确认收入，但增值税纳税义务尚未发生。  
2.在某些情况下，货物已发出，但客户尚未接受到，由于无书面合同或合同未约定收款日期，则会计上不确认收入，但增值税纳税义务发生。  
  
  
  
  
预收货款方式  
  
  
为货物发出的当天。但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天  
  
  
1.预收货款后，在商品发出当天，如客户尚未收到货物，会计上不确认收入，但增值税纳税义务发生。  
2.对于生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，预收款日至期末结算前，增值税纳税义务已发生，但会计上并不确认收入。  
  
  
  
  
委托其他纳税人代销货物  
  
  
为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天  
  
  
发出代销货物满180天的当天，如货物并未销售给第三方，则会计上不应确认为收入，但增值税纳税义务发生。  
  
  
  
  
销售应税劳务  
  
  
为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天  
  
  
基本无差异  
  
  
  
  
视同销售货物  
  
  
为货物移送的当天  
  
  
基本无差异  
  
  
  
  
  
  
    注1：无论会计上是否确认收入，除特殊情况（房地产预售房屋、金融企业贴息票据、预付卡类业务等）外，企业先开具发票的，增值税的纳税义务时间为开具发票的当天。  
    注2：增值税纳税义务发生时间主要相关条款规定为：《中华人民共和国增值税暂行条例》第十九条规定、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十八条规定、《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）第四十五条规定，以及《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（2011年第65号令）第十一条、第三十一条。  
    （二）企业所得税  
    《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）规定的企业所得税收入确认条件，与原收入准则差异不大。新收入准则的改变，必将带来新的税会差异。针对不同的销售方式，具体分析其税会差异如下：  
  
  
  
  
  
  
销售方式  
  
  
会计收入确认时间  
  
  
企业所得税收入确认时间  
  
  
税会差异分析  
  
  
  
  
托收承付方式  
  
  
企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：  
（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。  
（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。  
（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。  
（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。  
（五）客户已接受该商品。  
（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。  
  
  
在办妥托收手续时确认收入  
  
  
企业在办妥托收手续的当天，假如客户未接收到该商品（商品在途）。则会计上不确认为收入，但企业所得税应确认收入。  
  
  
  
  
预收款方式  
  
  
在发出商品时确认收入  
  
  
预收货款后，在商品发出当天，如客户尚未收到货物，会计上不确认收入，但企业所得税应确认收入。  
  
  
  
  
需要安装和检验  
  
  
在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入  
  
  
对于安装程序比较简单的，在发出商品当天，如果客户尚未收到该商品，则会计上不确认收入，但企业所得税可确认收入。  
  
  
  
  
采用支付手续费方式委托代销的  
  
  
在收到代销清单时确认收入  
  
  
基本无差异  
  
  
  
  
  
  
    三、实务中的审计重点及应对  
    （一）纳税义务已经产生，会计上尚未确认收入的情形  
    1.审计重点  
    对于纳税义务已经产生，但会计上尚未确认收入的情形，由于企业通常是根据会计数据计提税金，故注册会计师应关注增值税及企业所得税的少计提风险。  
    2.应对措施  
    （1）取得资产负债表日的存货发出管理台账，筛选是否存在先开票后发货，以及预收款销售/托收承付或委托银行收款/直接收款/赊销和分期收款/委托代销等方式下，企业在会计上虽未确认收入但已发货（包括对方未签收）的记录。如存在，则需汇总上述记录并根据商品相应的增值税税率，计算出应补计的增值税税额。根据财会[2016]22号文件的规定，将补计的增值税税额，借记“应收账款”，贷记“应交税费-应交增值税”。  
    （2）取得资产负债表日的存货发出管理台账，筛选托收承付/预收款方式下，企业在会计上虽未确认收入但已发货（包括对方未签收）的记录。如存在，则需汇总这些记录，并直接调增其企业所得税汇算清缴表中的收入。  
    （二）会计上已确认收入，但纳税义务尚未发生的情形  
    1.审计重点  
    对于会计上已经确认收入，但纳税义务尚未发生的情形，注册会计师应关注多缴纳增值税或多计提企业所得税的风险。该种情形较少，主要体现为分期收款发出商品。根据会计准则的规定，如果判断该分期收款发出商品存在重大融资成分，应分解为销售和融资两项业务，即在按照销售商品的交易价格全额确认收入，未来分期收回的总额与商品价格的差额，按照实际利率法摊销。而税法上，是按照合同约定的日期来分期确认收入，不考虑融资利率的影响。  
    2.应对措施  
    （1）取得资产负债表日的存货发出管理台账，筛选分期收款方式下，存货已发出且对方已收货，企业会计上已确认收入，但尚未到约定的收款日期，发票未提前开具，增值税纳税义务尚未发生，根据财会【2016】22号的规定应列入“应交税费-待转销项税额”，在报表中转入“其他流动负债”或“其他非流动负债”。  
    （2）在计算企业所得税时，应确认递延所得税负债，并调减企业所得税汇算清缴表中的分期确认收入以及相应的成本及财务费用项目。  
    （三）销售退回条款对收入确认时点的影响  
    1.审计重点  
    对于附有销售退回条款的销售，新收入准则第三十二条规定应预估销售退回概率及金额，将预期销售退回的金额作为负债处理，其退回商品的成本（扣除退回商品的价值减损）作为资产处理。但增值税则要求销售时不预估退货，以未扣除预估退货的全部金额作为收入纳税。在销售退回实际发生时，会计上作冲减负债和收回库存商品处理，而增值税则冲减退回当期的销售收入或销项税额。企业所得税的税会差异与增值税一致。  
    2.应对措施  
    注册会计师应复核会计收入确认时、货物实际退回时、货物退货期满时，会计确认的收入与增值税和企业所得税计量的收入差异是否正确，其金额差异在整个退货期逐年调整是否计算正确。  
    （1）会计收入确认时，是否存在因会计预估退货，导致会计收入小于增值税及企业所得税计税基础的情况，如有应补提相应的增值税及企业所得税。  
    （2）货物实际退回时，是否存在未冲减当期收入或销项税额的情况，如有，则应冲减收入并滚动调整前期补提的增值税及企业所得税。  
    （3）货物退货期满时，是否存在会计上调增收入，而相应的收入无须缴纳增值税和企业所得税的情形。  
    四、企业减少税会差异的考虑  
    为准确核算税金并缩小税会差异，降低因税会差异带来的纳税金额不准确与存在跨期的风险。企业可以考虑以下措施：  
    （一）为便于准确计算税会间的时间差异，企业应完善存货发出管理台账，增加是否开具发票、结算方式、约定收款日期、对方签收日期、是否退货、退货时间、是否换货、是否已确认收入等统计信息。  
    （二）企业可根据税法及新收入准则的规定，调整合同的相关条款，如结算方式、支付条款、商品的交接形式、交易的商业模式、定价的安排等合同条款，力求达到新收入准则、增值税、企业所得税最大可能的统一。  
 

销售方式

会计收入确认时间

增值税纳税义务发生时间

税会差异分析

直接收款方式

企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

（五）客户已接受该商品。

（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天

企业在收款时，假如客户尚未接收到该商品（客户未及时提货或商品在途）。则会计上不应确认为收入，但增值税纳税义务已经发生，应予纳税。

托收承付和委托银行收款方式

为发出货物并办妥托收手续的当天

企业在商品发出并办妥托收手续的当天，假如客户未接收到该商品（商品在途）。则会计上不应确认为收入，但增值税纳税义务已经发生，应予纳税。

赊销和分期收款方式

为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天

1.在某些情况下，客户已接受商品，由于未到合同约定的收款时间，则会计上应确认收入，但增值税纳税义务尚未发生。

2.在某些情况下，货物已发出，但客户尚未接受到，由于无书面合同或合同未约定收款日期，则会计上不确认收入，但增值税纳税义务发生。

预收货款方式

为货物发出的当天。但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天

1.预收货款后，在商品发出当天，如客户尚未收到货物，会计上不确认收入，但增值税纳税义务发生。

2.对于生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，预收款日至期末结算前，增值税纳税义务已发生，但会计上并不确认收入。

委托其他纳税人代销货物

为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天

发出代销货物满180天的当天，如货物并未销售给第三方，则会计上不应确认为收入，但增值税纳税义务发生。

销售应税劳务

为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天

基本无差异

视同销售货物

为货物移送的当天

基本无差异

销售方式

会计收入确认时间

企业所得税收入确认时间

税会差异分析

托收承付方式

企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，企业应当考虑下列迹象：

（一）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。

（二）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。

（三）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

（四）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

（五）客户已接受该商品。

（六）其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

在办妥托收手续时确认收入

企业在办妥托收手续的当天，假如客户未接收到该商品（商品在途）。则会计上不确认为收入，但企业所得税应确认收入。

预收款方式

在发出商品时确认收入

预收货款后，在商品发出当天，如客户尚未收到货物，会计上不确认收入，但企业所得税应确认收入。

需要安装和检验

在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入

对于安装程序比较简单的，在发出商品当天，如果客户尚未收到该商品，则会计上不确认收入，但企业所得税可确认收入。

采用支付手续费方式委托代销的

在收到代销清单时确认收入

基本无差异