

# 新收入准则的变化及其产生的税会差异

孙永会

(河北天勤会计师事务所有限责任公司,河北 石家庄 050000)

**摘要:**新收入准则自2018年开始在境外上市企业施行,2020年在境内上市企业施行,2021年开始在国内非上市企业施行,也就是自2021年全面施行。新收入准则的施行给企业会计收入的确认模式带来颠覆性的改变,本文以2017年修订的《企业会计准则第14号—收入》为主要研究对象,针对新收入准则以及相关内容的变化,结合增值税、企业所得税法等相关法律法规,对新收入准则应用后的税会差异影响进行分析,并对此提出企业的应对建议。

**关键词:**新收入准则;税会差异;建议

## 一、新收入准则的主要变化

### (一)收入确认模型变化

#### 1.原收入准则与建造合同准则合二为一

自2021年起建造合同准则退出历史舞台,施工企业、大型设备制造业等原执行建合同准则的行业统一执行新的收入准则,按新收入准则的相关确定确认并核算收入。

#### 2.收入确认的判断标准由“风险报酬转移”变为“控制权转移”

原收入准则适用的收入确认标准是风险报酬转移,也就是说当你卖掉商品,风险和报酬转移给客户的时候,确认收入,风险报酬转移,指的是你卖掉的商品,无论未来是增值还是因该商品产生的其他经济利润都由买方来享受;无论未来是减值或是毁损也都由买方来承担,即未来的收益和风险都跟卖方没有关系。<sup>[1]</sup>

新收入准则收入确认的标准改为“控制权转移”,也就是当客户取得对商品的控制权时,标志着我们销售方完成了履约义务,以客户取得控制权作为销售方完成履约义务的标准,客户取得控制权的标准就是客户能够主导使用并能够享受该商品的几乎全部的经济利益,满足了这个条件,说明客户已经取得控制权。

### (二)收入确认“五步法”

新收入准则将识别合同摆在首位,这与原收入准则有着明显的不同,新收入准则将合同约定的履行情况与收入的确认直接挂钩,新收入准则在对收入确认的“五步法”就是在识别合同的基础上进行的,识别合同是第一步,识别合同中的单项履约义务是第二步,确认交易价格是第三步,第四步则是将交易价格分摊到各个单项履约义务,最后一步是企业履行完义务时确认收入,其中一、二、五步和收入的确认相关,三、四步和收入的计量有关,由此可见义务的履行直接决定收入的确认。

新准则要求收入的确认要坚持五步法,但五步,对不同的行业来说,哪个步骤的最重要最特别则是不同的,比如房地产行业,涉及一次性收款、分期收款及其买赠时需要重点考虑的就是交易价格的确认与分摊,而对于施工企业来说,则关注的是履约义务的确认及付款方式,另外对于加盟企业的收费,则需要考虑加盟费是按销售量的一定比例收取还是另行收费,涉及合同中的单项履约义务的确认问题,每个执行新收入准

则的企业都要思考自己所处的行业特点,哪一步是我们应该重点关注的。<sup>[2]</sup>

### (三)合同取得成本与合同履约成本

新收入准则增加了合同成本这一新概念,同时会计科目增加了两个新面孔“合同取得成本”与“合同履约成本”。

合同取得成本单指增量成本,即该成本的产生与合同的签订有着直接必然的联系,也就是说只有签订合同才会发生,新收入准则要求将成本确认为资产,随着收入的确认再同步结转期间费,这是与旧收入准则于发生时确认为当期费用有着明显的区别不同;合同履约成本,是企业为履行合同可能发生的成本,最典型的应用就是取代了施工企业的原来的“工程施工”科目。

### (四)影响交易价格的因素

新收入准则在就交易价格的确认提出四个影响因素,分别是可变对价、重大融资成分、非现金对价和应付客户对价,这些在原准则中是不考虑的。

### (五)特殊交易的收入确认

新的收入准则对八项特殊交易的会计处理原则进行了明确,这八项特殊交易填补了原准则的空白,对于原准则规定中不准确的地方进行了修订。

## 二、现行税收政策对于收入的确认解读

### (一)增值税

#### 1.增值税销售额的确定

增值税销售额为纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用,销售价格明显偏低且无正当理由的,由主管税务机关核定其销售额。从增值税相关规定来看,销售额的确定除价格明显偏低外,并不考虑影响交易价格的影响因素,而是以实际收取的全部价款来确认。<sup>[3]</sup>

#### 2.增值税确认收入的时间

增值税确认收入的时间为合同约定的收款日期、产权变更时间、收到预收款日、发货日以及开具发票的当天。从增值税确认收入的时点来看,与收入准则确认收入的时点差异较大,增值税确认收入的时点并未考虑履行义务的完成情况,遵从于收付实现及开具发票的时点,重在以票控税。

### (二)企业所得税

#### 1.收入金额的确定

企业所得税相关法规规定,收入的确认以企业实际收到

的货币或非货币资金来确认,对于视同销售行为有着明确的规定,对于新收入准则增加的影响定价因素基本不予考虑。

## 2. 收入确认时点的确定

企业所得税法在收入的确认时点上,与原准则是配套的,强调风险报酬转移,企业所得税法除“经济利益很可能注入企业”这一条款不认可外,其他收入的确认条款与原收入准则相一致。

## 三、新收入准则产生的税会差异及其成因

### (一) 收入确认时点产生的税会差异及其成因

收入确认时点产生的税会差异,主要体现在新准则下控制权转移产生的税会差异,这种差异是时间性的,企业财务人员在实际工作中会出现两次差异。

第一,根据新的收入准则,客户未提货,控制权未发生转移,不符合确认收入的条件,但是从税法上看,企业因为已经收货款,无论客户是否收到商品,已产生增值税纳税义务,在进行增值税申报时需要确认收入,从企业所得税的角度,已经收款,应确认为收入计入应纳税所得额,在进行企业所得税申报时在会计利润的基础上调增应纳税所得额,即无论是增值税还是企业所得税均确认收入已经实现;

第二,根据新的收入准则,我们在实际交付产品或是客户提货即转移控制权的时点,会计上确认收入的实现,此时税法并不确认,在填写增值税申报表时,需要将当期的会计收入进行调减,而在进行企业所得税申报时,需要在会计利润的基础上调减应纳税所得额。<sup>[4]</sup>

### (二) 收入确认金额产生的税会差异及其成因

新的收入准则在确认交易价格时提出四个影响因素,影响收入的确认金额,税法是不考虑可变对价、重大融资成分、非现金对价及应付客户对价的影响的,这种情况下,收入确认金额产生的税会差异有些是时间性的,有些则是永久性的。

第一,可变对价的影响引起的税会差异多数是时间性差异,比如说合同约定,在一定时间内若企业完成某项业绩,则金额为多,完不成又是多少,从会计核算上根据收入准则要按照期望值法或是最有可能金额法来确认收入,而税法则是根据实际收款金额来确认增值税的销售额及企业所得税的收入金额,这个差额的形成就是时间性的。

第二,重大融资成分对交易价格的影响引起的税会差异是永久性的,新收入准则要求在对确认收入的价值时考虑重大融资成分,也就是说要根据收款时间,考虑货币资金的时间价值,比如大型设备的销售,金额较大,在销售时会出现一个月内付清全款和超出12个月的分期付款,两种付款方式会出现不同的付款金额,通常情况下分期付款的金额要大一些,在这种情况下新收入准则在收入价格的确认上要考虑重大融资成分,按实际利率分期确认财务费用,而税法则不考虑,同样情况下还有会出现先付款后交货的,先付款的会有优惠,在收入的确认的同样要考虑重大融资成本,这两种情况下,前者会出现会计确认的收入小于税法确认的收入,后者则是会计确认的收入大于税法确认的收入,两者都是永久性差异。

第三,非现金对价对交易价格影响引起的税会差异属于永久性的,如企业以存货换取客户的存货或者换取客户的固定资产、无形资产,要求按新收入准则来处理,以换入资产的

价值确认为收入,而税法则是视同销售,税法对于销售价格的确定通常情况下是按照最近时期同类货物的平均销售价格确定与换入资产的价值几乎没有直接的关系,税会差异随之必然产生。

第四,应付客户对价对交易价格影响引起的税会差异属于永久性差异,最为典型的是进场费,新收入准则要求将其考虑到收入的价格当中去,而税法则是计入当期费用,由此产生的增值税销项税额和企业所得税应纳税所得额的差异均是永久性。

## 四、企业应对新收入准则引起的税会差异建议

### (一) 调整合同相关条款,缩小税会差异

与原收入准则相比,新的收入准则将合同写入准则,收入的确认与合同约定义务的履行直接相关,要求我们企业在签订合同时,严格把关,关注相关条款是否约定明确清晰,有没有模糊不清模棱两可容易产生争议的条款,另外,结合税法相关规定,综合考虑合同条款中关于收款条件、收款时间、发票的开具时间等影响税收的因素,尽可能缩小税会差异。

(二) 业财融合,过程监控,降低因税会差异产生的税务风险

新的收入准则,对企业财务人员提出了更高的求,要求财务人员不再仅仅是业务完成后记账报税工作,而是懂业务,懂合同,参与到合同的制定当中,财务人员不仅应当加强对财会税收相关法规的学习,还应当学习研究合同条款中的业务条款,只有这样,才能真正掌握并运用新收入准则去准确核算企业的收入。

同时企业应当加强各项业务的过程监控,分析税会产生差异的时点,分别按照会计核算、增值税及企业所得税确认收入时点金额的不同及产生差异的原因建立动态备查簿,防止企业因税会差异而在进行纳税申报时多交或是少交税款,减少企业的纳税风险。<sup>[5]</sup>

## 五、结语

新收入准则的修订将原收入准则的不足与空白进行了修订与填补,对现行特殊业务提升了收入确认工作的操作性,对会计处理影响巨大,同时也增加了会计核算的复杂性,对财务人员提出了更高的要求,企业财务人员从核算到管理的转型迫在眉睫,新收入准则的变化引起的税会差异,随着新收入准则的全面推行,我们期待税收相关政策的出台,进一步减少税会差异,从而也有利于企业在进行正确财务核算的同时,更好的遵从税法,降低税务风险。

## 参考文献

- [1]尹梓伊.基于新收入准则的税会差异分析[J].财会学习,2020(33):189-190.
- [2]霍爽.新收入准则税会差异与风险防范[J].财会通讯,2020(09):97-99+103.
- [3]方茂光.新收入准则下的税会差异分析及应对[J].纳税,2020(28):05-06.
- [4]汤玉龙.新收入准则与税法对于收入确认时点的差异分析[J].绿色财会,2021(02):32-34.
- [5]李宏飞.新收入准则下税会差异探析及应对建议[J].中国总会计师,2021(02):93-95.