

# 新收入准则下的特定交易事项 会计与税务处理比较分析

◎ 文/ 高允斌 高玉玉

笔者根据新收入准则中关于八种特定交易会计处理的有关规定,结合有关税法规定及实务,进行简要的解读与对比分析。

## 一、附有销售退回条款的销售合同

一些商业合同中,销售方将产品交付给客户的同时,基于合同或商业惯例赋予客户退回产品的权利,企业应当在客户取得相关商品控制权时,按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额(即,不包含预期因销售退回将退还的金额)确认收入,按照预期因销售退回将退还的金额确认负债;同时,按照预期将退回商品转让时的账面价值,扣除收回该商品预计发生的成本(包括退回商品的价值减

损)后的余额,确认为一项资产,按照所转让商品转让时的账面价值,扣除上述资产成本的净额结转成本。确认为资产的收回商品的权利(应收退货成本)与退货负债(应付退货款)应分别确认,而不能相互抵销。

例如:A公司销售1000件商品,不含税单价500元,单位成本400元,协议约定客户拥有6个月内的退货权,A公司根据以往销售经验估计该批货物的退货率为20%,如果发生退货,将发生退货运费20元/件,商品在退货过程中由于退货过程中的损坏或陈旧而导致减值30元/件。则A公司在发出商品时,确认营业收入400000元( $1000 \times 500 \times 80\%$ ),确认“应付退货款”100000元( $1000 \times 500 \times 20\%$ ),

“应收退货成本”70000元[ $1000 \times 20\% \times (400 - 20 - 30)$ ]。

按照现行增值税的有关规定,企业应在发出商品时根据结算形式确定纳税义务。本例中,尽管客户有退货权,但A公司在发出商品时按照一般商业惯例向客户全额开具了增值税专用发票,其当月的增值税销售额为500000元( $1000 \times 500$ ),当月产生销项税额85000元。实际发生销售退回时,必须按照国家税务总局的有关规定开具红字增值税专用发票,方可冲减当期的销项税额;未按照规定开具红字增值税专用发票的,不得扣减销项税额。在企业所得税方面,A公司应依据《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)第一条规定

变更不会影响已确认的收入,故无须在合同变更当日调整当期收入。

## 三、结语

基于合同的收入确认模型为收入确认提供了一个新的思路,对财务人员来说这是一个新的要

求。在以“互联网+”为代表的新经济形态下,财务人员必须深入理解与收入有关的合同的内涵与外延。对于签订的合同,会计人员既要能判断其是否满足收入确认的五项基本条件,还要能对其约定的履约义务进行准确定位、分拆或合并;既

要在静态上把握合同的特点,还要能动态地评估合同的变更。

作者简介:李克亮,曲靖师范学院经济与管理学院副教授,云南曲靖655011。

原载《财会月刊》(武汉),2018.5.107~112

的收入确认条件,在发出商品时全额确认收入和成本,实际发生销货退回时,应当在发生当期冲减当期销售商品收入及销售成本,如果发出商品与销售退回不在同一年度,则会产生会计与税务的时间性差异。

## 二、附有质量保证条款的销售合同

通常情况下,销售方在销售产品时会提供有关的产品保证(或体现在合同中,或隐含于商业惯例中)。根据新收入准则,有关的质量保证分为构成单项履约义务和不构成单项履约义务两种情形分别进行会计处理。

### (一)质保条款构成单项履约义务

如果有关的产品质量保证可以作为额外的选项被单独定价,客户可以单独购买,或者该服务可由卖方之外的第三方提供,或者企业在保证所销售商品符合既定标准之外向用户提供了一项单独的服务,则该项保证通常作为单项履约义务,应将合同交易价格(以单独售价的相对比例)在销售商品和质量保证服务之间分配,分别确认收入。一般来说,服务类保证往往会构成单项履约义务,而保证类保证则不构成单项履约义务。

在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时,企业应当考虑该质量保证是否为法定要求、质量保证期限以及企业承诺履行任务的性质等因素。

例如:B公司与客户签订合

同,向客户销售一台笔记本电脑,总价5500元,在法律规定的一年质保期外,B公司额外提供延长一年的质保期,在此期间内如发生质量问题,B公司负责维修或更换。该笔记本的一般市场售价(按规定提供一年质保期的情况下)为5400元,该笔记本的一年延保服务的单独售价为200元,在会计核算时,B公司应将交易价格5500元在笔记本和延保服务之间按单独售价的相对比例进行分摊,确认笔记本销售收入5303.57元 $[5500 \times 5400 \div (5400+200)]$ ,在将笔记本电脑交付客户时确认收入;确认延保服务收入196.43元,该延保服务属于在某一时段内履行履约义务的情形,B公司应在延保期间内按照履约进度确认延保服务收入。

而在增值税上,构成单项履约义务的质保与产品销售往往构成混合销售。B公司作为从事货物的生产、批发或者零售的单位,应按照销售货物缴纳增值税,即对5500元全额按照销售货物缴纳增值税,并且是按结算方式而不是会计确认收入的进度产生纳税义务。企业所得税上,按照目前执行的国税函[2008]875号文,包含在商品售价内可区分的服务费,在提供服务的期间分期确认收入。构成单项履约义务的服务在企业所得税上的收入确认,可与会计保持一致。

### (二)质保条款不构成单项履约义务

如果综合考虑新收入准则提示的有关因素,有关质保条款不构成

单项履约义务,则质量保证责任应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定进行会计处理。企业在会计上计提的“预计负债——产品质量保证”如果在年末有余额且质量保证成本未实际发生的,应调增应纳税所得额,形成时间性差异。

## 三、主要责任人和代理人的区分

新收入准则区分主要责任人和代理人的目的是确定可以确认收入的金额,因为前者按总额确认收入,而后者按净额确认收入。企业应当根据其向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权,来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。

企业向客户转让商品前能够控制该商品即作为主要责任人的情形包括:企业自第三方取得商品或其他资产控制权后,再转让给客户;企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务;企业自第三方取得商品控制权后,通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户(例如提供系统集成业务的企业,其主要服务价值在于通过结构化的设计将分离的设备等集成到一个相互关联的、统一和协调的系统之中,其提供的集成服务构成新收入准则规定的重大服务)。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时,不应仅局限于合同的法律形式,而应当综合考虑所有相关事实和情况,这些事实和情况包括:是否承担向客户转让商品的主要责任;是

否在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险;是否有权自主决定所交易商品的价格等。

例如:C企业为某建筑企业,其与发包方签订总承包合同,合同总金额为25000万元。随后分包给集团内D企业完成部分工程项目,D企业按照C企业的要求提供建筑服务,金额为5000万元,并由C企业作为工程质量责任主体。C企业属于该项总承包合同的主要责任人,应按照对价总额25000万元确认收入。

迥异于上述会计收入确认的是增值税、消费税销售额的确定。以增值税为例,当代理人在会计上按净额确认收入时,其与增值税销售额之间会产生较多差异。首先,在商品代销方面,代销方必须视同销售商品全额确认计税销售额。在代购业务中(代理进口除外),如果受托代购方不能同时满足《财政部 国家税务总局关于增值税、营业税若干政策法规的通知》(财税字[1994]26号)规定的三个条件,也应对代购的货物视同销售。其次,在服务类民事代理业务中,税法对代理人销售额中可以扣除的项目、扣除凭证类型等形式要件作了具体规定。再次,税法从防范避税的角度出台了一些特定政策,因此,即使纯粹民事上的代收款行为,也有可能构成价外费用被征收增值税。

当某些行为的主要责任人在会计上按全额确认收入时,增值税上又会产生差额计算销售额的特殊规定,它主要存在于建筑服务总分包业务、人力资源服务、旅游服

务等之中。

上述会计处理对企业所得税的影响主要在于,某些费用在税前扣除时是有限额的,而这些限额的计算又是以营业收入总额为依据的,例如业务招待费、广告与业务宣传费等。

#### 四、附有客户额外购买选择权的销售合同

为了提高顾客忠诚度,促进客户的二次购买,企业往往会在销售商品的同时授予客户免费或以折扣价取得额外商品或服务的选择权。这些选择权表现为很多形式,包括客户奖励积分、合同续签选项和其他商品或服务上的折扣等。

对附有客户额外购买选择权的销售,企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。有时,企业销售商品时虽然提供了另类商品(可能是畅销、紧俏货物)的购买选择权,但是客户必须按市价购买,则不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利。企业提供重大权利的,应当作为单项履约义务。即客户在本次合同中购买了两项商品,一是原本购买的商品或服务,二是未来可免费或折扣购买相关商品或服务的权利。在本次合同中,客户实际上为未来商品或服务提前向企业进行了支付,企业应在那些未来的商品或服务被交付或选择权到期时确认收入。同样的,有关合同交易价格的分摊应当先确定本次销售商品和客户行使购买选择权时购买商品的单独售价,然后按照单独售价的相对

比例分摊确认商品销售收入和未来应确认的购买选择权的收入金额。新收入准则规定的处理方法类似于《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)的规定,企业在销售产品或提供劳务的同时授予客户奖励积分的,应当将销售取得的货款或应收货款在商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分之间进行分配,与奖励积分相关的部分应首先作为递延收益,待客户兑换奖励积分或失效时,结转计入当期损益。

例如:E餐饮企业销售政策中约定,客户每消费满100元,即可获得一张40元的折扣券,可在未来30天内使用,每消费满100元使用一张。本月发生销售额60万元,共送出折扣券5000张。

显然,该折扣券构成了向客户提供一项重大权利,E企业根据其以往经验,估计客户使用折扣券的概率为80%,估计每张折扣券消费的平均金额为110元,则该批折扣券的单独售价为 $5000 \times 80\% \times 40 = 160000$ (元),本月应确认收入金额 $= 600000 \times 600000 \div (600000 + 160000) = 473700$ (元),体现下一次折扣消费权利的折扣券分摊金额为126300元,应作为负债处理。

笔者认为,上述方法存在的问题有三点:第一,由于中国企业促销花样繁多,选择权的公允价值可能难以计量;第二,计量选择权的公允价值时未考虑货币时间价值;第三,重大选择权的设置目标是为了促进未来的销售,但这种方法未

考虑未来客户行使选择权时产生的销售价值。

在增值税上,企业将额外购买选择权挂作负债的金额应作为计税销售额,缴纳增值税。未来客户实际折扣消费时,企业必须将按折扣后的净额开具发票,否则仍要就未来销售商品的全价作为计税依据。

有关额外购买选择权的所得税处理,目前企业所得税法并无明确规定。一种意见认为,应按照《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》(国家税务总局公告2014年63号)中规定的精神,按照会计规定的方法确认企业所得税应税收入。另一种观点则认为,税收应秉持确定性原则,会计预计的负债仍应确认为收入。

## 五、授予知识产权许可

### (一)会计处理

1. 判断是否构成单项履约义务。企业许可他人使用的知识产权包括专利权、商标权、各类版权或著作权、软件、专有技术等。企业的授予知识产权许可的同时,如果提供了其他商品或服务的,应当按照新收入准则第九条和第十条规定评估该知识产权许可是否构成单项履约义务。例如,企业销售的汽车中包括了车载导航系统,但是,该系统与汽车分离后如果不能单独使用或与其他设备、技术组合使用,那么,客户使用该系统时并不构成单独履约义务。

2. 是按时段还是时点确认收入。如果构成单项履约义务的,同

时满足下列条件时,应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入;否则,应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。具体条件为:合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动;该活动对客户将产生有利或不利影响;该活动不会导致向客户转让某项商品。

例如:如果某企业向客户销售一款软件产品同时,授权客户在未来两年内通过登录网络账户查询某些金融商品数据信息,则该知识产权许可构成单项履约义务。如果授权客户查询的是其提供的适时更新并根据客户需求不断加工的某些金融商品数据信息,那么就表明合同要求企业必将从从事对该项知识产权有重大影响的活动——持续收集、整理、加工、传输客户所需要的信息,该活动对客户投资行为等将产生影响,同时,它也不会导致向客户转让商品,所以应当在某一时段内确认收入。

换一种情况,如果某一俱乐部授予他人使用其签约球员的肖像权,均为已拍摄或录制好的影像,约定期限为6个月,合同不可撤销,共收取600万元报酬。由于提供给客户的知识产权在授予时点已经定型,未来不会发生重大变动,因此可以作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。

3. 在何时点确认收入。如果企业向客户授予知识产权许可,并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的,应当在下列

两项孰晚的时点确认收入:客户后续销售或使用行为实际发生;企业履行相关履约义务。

假定甲公司将一项专利技术授予乙公司使用,按照乙公司使用该技术生产A产品销售额的2%收取使用费。甲公司在授予时点不可以确认收入,应当在乙公司实际使用该技术并且取得其每月报送的销售成果时确认收入。由于该报酬属于可变对价,因此收入计量应以极不可能转回金额为限,即甲公司应当考虑乙公司每月报达的已实现的收入中,未来是否会存在销售退回、折扣折让等因素。

### (二)纳税处理

1. 增值税。企业在授予知识产权认可的同时,如果提供了其他商品或服务的,需要考虑是属于同一业务事项中发生的混合销售业务,还是属于两项独立的兼营业务。

在纳税义务发生时间方面,应在合同约定的特许权使用费结算时点上确认。在销售额的度量上,应按合同约定的金额或计算方法为依据确定。可见,增值税计税依据无论是发生时间还是金额上与会计收入都可能是不同步的。

2. 企业所得税。《企业所得税法实施条例》第二十条规定:“特许权使用费收入,按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。”而国税函[2008]875号文中又补充规定,属于提供初始及后续服务的特许权费,在提供服务时确认收入。笔者认为,前者针对的业务场景类似于新收入准则中按时点确认收入的

情形,后者类似于按时段确认收入的业务场景。在按合同约定的使用人应付特许权使用费的日期确认收入的情况下,必然会产生会计与税收之间的时间性差异。

## 六、售后回购

售后回购,是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品(包括相同或几乎相同的商品,或以该商品作为组成部分的商品)购回的销售方式,企业应根据合同约定的不同回购义务差别化地进行相应会计处理。

如果企业因存在与客户的远期合同安排而负有回购义务,或企业享有回购权利的,表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权,企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。如果:回购价格<原售价,视为租赁交易,按照《企业会计准则第21号——租赁》的相关规定进行会计处理;回购价格 $\geq$ 原售价,视为融资交易,会计处理方法与原准则基本相同。

如果企业负有应客户要求回购商品义务的,应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。如是,企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易进行会计处理;否则,企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易进行会计处理。

在相关的增值税纳税处理方面:首先,增值税法规中没有使用“售后回购”一词,而是用了“售后回租”,所以合同标题或内容为售后回租的,销售的商品应按售价确

认销售额,回购的商品作为购进商品抵扣进项税额。其次,《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题》(国家税务总局公告2010年第13号)规定,融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为,不属于增值税征收范围,不征收增值税。虽然都是融资性质,不过与会计准则不同的是,税法并不只是从售价与回购价格的比较结果上定义业务性质,而是首先看交易主体,企业必须将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后,又将该项资产从该融资租赁企业租回的行为,方可作为售后回租,否则,仍要被视作销售业务处理。在售后回租业务中,自2016年5月份开始,企业支付的租金(类似会计上所谓的回购价格)只能取得金融服务项目的增值税发票,且不得抵扣进项税额。

企业所得税方面:国税函[2008]875号文中规定,采用售后回购方式销售商品的,销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售收入确认条件的,如以销售商品方式进行融资,收到的款项应确认为负债,回购价格大于原售价的,差额应在回购期间确认为利息费用。该文件中虽没有指出不符合销售收入确认条件的“证据”是什么,但是隐约可见是回购价格 $\geq$ 原售价。如果不符合证据条件的,则不同于会计上的租赁定性,而是作为一项销售与一项采购两项业务进行企业所得税的纳税处理。

## 七、预收销售商品款项

企业在会计核算时,应当将预收的销售商品款项确认为负债,待履行了相关履约义务时再转为收入。较为复杂一点的是,当企业预收款项无须退回,且客户可能会放弃其全部或部分合同权利时,企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的预收款项金额的,应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入。例如,企业以预付卡(券)充值的形式销售商品,通常持卡人会浪费掉一小部分卡内的零头余额,或由于卡遗失、遗忘等原因而不予消费,企业可按合理的经验数据估计持卡人不会消费的比例和金额,将其随同各期已实际消费金额分摊确认收入。如果无法预计客户所放弃的上述比例和金额,企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时,才能将上述负债的相关余额转为收入。

企业发生的收取预收款业务,除了预收租赁款项应当在收到时缴纳增值税外,应当在发出商品或提供服务时产生增值税纳税义务,先开具发票的,应在开具发票时缴纳增值税。而预付卡业务的增值税纳税处理更为特殊,《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第53号)第五条规定:单用途卡发卡企业或者售卡企业销售单用途卡(注:仅限于在本企业、本企业所属集团或者同一品牌特许经营体系内兑付货物或者服务),

或者接受单用途卡持卡人充值取得的预收资金,不缴纳增值税。售卡方可按照该公告第九条的规定,向购卡人、充值人开具增值税普通发票,不得开具增值税专用发票。持卡人使用单用途卡购买货物或服务时,货物或者服务的销售方应按照现行规定缴纳增值税,且不得向持卡人开具增值税发票。销售方与售卡方不是同一个纳税人的(例如同一个集团下的两家子公司或分公司),销售方在收到售卡方结算的销售款时,应向售卡方开具增值税普通发票,并在备注栏注明“收到预付卡结算款”,不得开具增值税专用发票。据此,企业采用销售预付卡方式收取预收款,挂作负债的款项不产生纳税义务,未来,实际销售方据实缴纳增值税。如果持卡人有卡内余额未作消费的,当售卡方同时是销售方时,会被认定为价外费用征收增值税;反之,这一部分转为营业外收入无须缴纳增值税了。

企业所得税收入确认的基本原则是权责发生制,因此,除了一次性收取跨年度租金等特殊事项外,其确认与计量的金额应与会计总体相一致。

## 八、收取无须退回的初始费

### (一)会计处理

企业收取的无须退回的初始费应当计入交易价格,企业应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。

1. 该初始费与向客户转让已承诺的商品相关。在此前提下,应

进一步观察该商品是否构成单项履约义务,以确定是否按照分摊至该商品的交易价格确认收入。

2. 该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关。例如,消费者支付会员费后,未来消费时仍要按市价购买商品,则该初始费应当作为未来即将转让商品的预收款,在未来转让该商品时确认为收入。

3. 企业收取初始费且为履行合同应开展初始活动,但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的。该初始费应当在未来转让商品时确认为收入,企业在确定履约进度时不应考虑这些初始活动。企业为该初始活动发生的支出应当按照新收入准则第二十六条和第二十七条规定确认为一项资产或计入当期损益。

例如,燃气企业向每户收取500元入网费,用于开展管网建设的初始活动,则该初始费应递延到未来销售燃气产品时确认收入。不过,准则中未说明是在未来开始转让商品时一次性确认收入还是要分摊确认收入,实务中或许会被解读为前者。另外,由于初始活动涉及的管网建设比较复杂,有的在小区等建筑区划内,有的在此之外,如何准确、合理地确认固定资产价值和计入当期损益的金额,也是一个政策性与技术性兼具的难题。

### (二)纳税处理

1. 增值税。在此方面需要注意两点。首先,初始费的表现形式通常为会员费等,《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36

号)中规定了按照6%征税的“其他权益性无形资产”中包括了“会员权”,笔者认为,这里的会员权(费)只表示一种身份或资格,与企业转让商品没有直接关系。如果与向客户转让已承诺的商品或即将转让的商品直接相关,且会计核算中形成了直接的指向关系,在增值税方面会被视作价外费用,一并按所转让商品的适用税率征收增值税。其次,初始费纳税义务产生时间很可能在收取时,因为付款方通常要索取发票。

2. 企业所得税。国税函[2008]875号中规定,申请入会或加入会员,只允许取得会籍,所有其他服务或商品都要另行收费的,在取得该会员费时确认收入。如果年末此类收费在会计报表上还是作为负债的,应纳税调增。该文件中又规定,申请入会或加入会员后,会员在会员期内不再付费就可得到各种服务或商品,或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的,该会员费应在整个受益期内分期确认收入。这个结果应该是与会计趋同,不会产生时间性差异。不过,国税函[2008]875号中仅仅是规定了会员费,未扩展至所有的初始费,在税法没有特别规定的情况下,按照税法规定的基本原则,应按会计处理结果作为企业所得税纳税处理的基础。

作者单位:高允斌,江苏国瑞兴光税务师事务所;高玉玉,江苏安税信息技术有限公司。

原载《财务与会计》(京),2018.6.9~13