浅析大型建造合同收入纳税申报的特殊性

刘伯成

（江苏南通中远川崎船舶工程有限公司　江苏南通　226001）

企业纳税申报时，收入金额申报相对较简单，除了视同销售、营业外收入等调整项目外，无论是流转税申报中的应税销售额还是企业所得税申报中的计税收入，一般情况下等于会计收入。但对于大型机械设备、交通工具的建造企业，情况就变得复杂多样了，会计收入、流转税的应税销售额、企业所得税的计税收入一般互不相等，有时甚至相差甚远。

一、大型建造企业会计收入与应税销售额、计税收入的差异性原因分析

一般大型机械设备、交通工具的建造企业同时有很多项目并联或串联建造，合同的付款方式也各不相同，生产的持续时间有长有短，期末在建项目更是不可避免。为了保证纳税申报的正确性，分析差异的原因及采取正确的处理方法尤为重要。

1. “合同纵跨不同会计期间”、“付款方式”是造成会计收入与增值税纳税申报时增值税应税销售额有差异的主要原因。企业申报应税销售额的期间就是企业纳税义务发生时间，而付款方式的不同直接关系到增值税纳税义务发时间。《企业会计准则第15号——建造合同》规定，建造合同的结果能够可靠估计的，企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。在资产负债表日根据完工百分比法确认合同收入和合同费用，但不一定是纳税义务的起始时间。

在大型机械设备、交通工具的建造合同中，往往特别约定销售方式和货款结算时间，常见的付款方式是分期收款和预收款。采取分期收款方式销售货物时，如果按完工进度确认了会计收入，该会计收入并不能作为增值税纳税申报的应税销售额。在合同约定的收款日，不论会计上何时确认会计收入，也不论购货方是否支付了合同款，必须进行增值税纳税申报，确认应税销售额。其他任何期间如果确认了该项会计收入，也不能重复申报增值税应税销售额。如果销售方与购货方签订分期收款合同，但销售方在收取第一笔款项时，按全部销售价款向对方开具了增值税专用发票，则一次性产生纳税义务，应按票面额作为计税依据进行纳税申报。采用预收货款方式销售货物时，会计核算中按完工进度确认的会计收入并不成为增值税的计税依据，税法中规定发货日为纳税义务发生时间，只有在货物发出当月才能将货物不含税价作为增值税纳税申报的应税销售额。

2. “合同纵跨不同会计期间”、“合同建造持续时间是否超过12个月”是造成会计收入与企业所得税申报时计税收入有差异的主要原因。《企业所得税法实施条例》规定：“企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过12个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现”。根据《企业会计准则第15号——建造合同》的规定，在资产负债表日尚未完工的在建合同，其结果若能够可靠地估计，应根据完工百分比法确认合同收入和合同费用，而《企业所得税法实施条例》要求按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入一定要持续时间超过12个月。因此，如果合同纵跨不同会计期间但合同建造持续时间不超过12个月则导致会计收入与企业所得税申报时计税收入的差异。

《企业所得税法实施条例》删除了原规定中的“可以”两字，只要建造合同持续时间超过12个月的，就要求分期确定计税收入时，不考虑纳税人经济利益是否流入，即不以国家税收来承担企业潜在的经营风险。在纳税年度汇算清缴时，企业所得税计税收入=纳税年度内完工进度或者完成的工作量×合同总收入。如果此时会计核算中未分期确认收入，或只是按照能够收回的实际合同成本确认会计收入，则由此而产生时间性差异。

二、会计工作的对策

1. 要做好收入纳税申报，首先，在纳税申报时要仔细分析合同的执行情况，逐项梳理每个合同已申报的程度，然后根据实际执行情况分析填列。其次，在平时工作中要认真做好每一个纳税申报项目的台账管理。季度纳税申报每一季度末做一次，年度汇算清缴一年做一次，如果在做季报时没有做好台账的管理工作，不但本次申报出错的可能性增大，下一次季报或年报更是无从下手。

2. 充分理解差异性缘由，合理递延所得税，节约企业财务费用。《企业所得税法实施条例》规定，如果一项建造合同的开始至完成持续时间不超过12个月，则不强求纳税人必须按照完工进度或者完成的工作量确定应税收入，企业可以在完工交付当期确定应税收入。企业财务管理部门应该按照条例要求，筛选出相关合同，在完工交付当期确定应税收入，而不必与会计收入一样按照完工进度确认。这样可以递延企业所得税，节约企业财务费用。○