

得索取营业收入款项凭证(工程量结算单)当天;而《企业会计准则第15号——建造合同》规定,收入确认的时点是在资产负债表日或合同完成时。营业税纳税义务的实现必须是发包方与承包方对工程进行了结算。如果由于各种原因,工程暂未结算,承包方没有工程结算单,也就没有营业税的计税依据,虽然承包方在会计处理上反映为营业收入,但税收上不应当作为营业税纳税义务的实现。

显然,对合同收入的确认,建造合同准则与营业税的规定存在着时间上的差异。由于会计上对收入确认时间与营业税应税收入确认的时间不同步,在营业税金计提上,不少专家学者提出参照企业所得税时间性差异的规定,用“其他应付款——递延营业税金”科目进行过渡,具体账务处理如下:按已完工程量确认工程结算收入计算应计提的税金,借记“其他应付款——递延营业税金”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目。“其他应付款——递延营业税金”待以后会计确认收入时再分期转回。在转回时,借记“营业税金及附加”科目,贷记“其他应付款——递延营业税金”科目。缴纳税金时,借记“应交税费——应交营业税”科目,贷记“银行存款”科目。

对于一项建造合同的营业收入的确认金额而言,税法确认的收入是指已收取的收入和取得索取凭证的收入;《企业会计准则第15号——建造合同》所确认的收入仅指按完工百分比法或成本回收法预计可以收回的合同收入。显然,从整个工程来看,对于结果能够可靠估计的建造合同收入的确认金额税法和会计准则规定是一致的,但对于结果不能可靠估计建造合同收入的确认金额税法和会计准则规定是不一致的。然而随着“营改增”的全面深入,这一问题可能会随着税制改革而解决。

## 二、结果不能可靠估计的建造合同的所得税处理

对于在资产负债表日结果不能够可靠估计的跨年度的建造合同,会计上强调谨慎性原则,根据预计已经收回或将要收回的款项能弥补多少已经发生的合同成本,确认部分或者不确认建造合同收入;而税法坚持权责发生制原则,站在维护国家税源的立场上,按照合同成本实际发生后,在确实不能得到补偿时,作为损失扣除。

在税务处理上,税法不认同建造合同的结果不能可靠估计的处理,应区别情况进行纳税调整:①若已经发生的合同成本预计能够得到补偿的,按照已经发生的合同成本金额确认建造合同收入,并按相同的金额结转合同成本;②若已经发生的合同成本预计不能够得到补偿的,可暂不确认建造合同收入,但也不将已经发生的合同成本计入当期损益,待已经发生的合同成本确实不能得到补偿时,再经主管税务机关核定作为损失扣除。

显然,对于结果不能可靠估计的建造合同,出于谨慎考虑确认的会计收入要小于按完工进度确认的纳税收入,这部分会形成纳税差异,即在会计上确认费用的同时,确认相应的递延所得税资产。○

# 合并财务报表准则 征求意见稿的完善建议

长安大学经济与管理学院 唐梅玲

2012年11月27日,财政部会计司出台了《企业会计准则第33号——合并财务报表(征求意见稿)》,对合并财务报表的许多内容,尤其是合并范围作了重大调整。笔者对完善该征求意见稿提出以下建议:

1. 对控制定义中的变量增加定性约束。按照修订稿对控制的定义,投资方能够获得对被投资方的权利并可通过权力影响可变回报就可以认定投资方取得控制权。然而,在许多公司中具备这种能力的投资方可能有多家。修订稿第九条也特别规定,当多方均可以单独决定企业的不同的相关活动时,决定对可变回报影响最大的活动的一方为控制方。说明修订稿也认为控制的定义存在不能包含的例外情况。

因此,笔者建议应当对控制定义中的关键变量做出定性的约束,以区别于普通股东的权力。首先,控制方享有的对被投资方权力应当是“非共享”的或“排他性”的。具体表现为投资方拥有的对被投资方的权力是最大的,是其他投资方无法超越的,如控制方拥有最多的表决权。其次,控制方影响可变回报的能力也应是最强的,或者说可变回报对控制方的权力应是“最敏感”的。具体表现为控制方能够独自决定对可变回报影响最大的相关活动,能最大限度地影响可变回报。

2. 特殊目的实体应增加主要受益方及主要风险承担方原则。对于特殊目的主体,修订稿给出了五条判断标准。其中,除第一条是对应用指南中第一条的概括变化不大外,其余四条都从控制的定义出发对现行准则做了很大的修改。第二、四、五条列举了投资方获得被投资方权力的三种方式:任命被投资方关键管理人员、掌握决策机构成员的任命程序或取得其他决策方的代理权以及关联关系;第三条则从权力与可变回报的相关性出发,要求投资方能出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易。

然而,笔者认为,由于特殊目的主体的设立目的和运营形式的限制,修订稿的五条标准不能适用于所有的情况。如在资产证券化成立的特殊目的公司中,控制方往往不直接参与公司的经营,而是委托其他持股方代为管理。按照修订稿的规定,受托方取得了主要投资方的代理权,获得了对被投资方的权力,也能够为其分红决定公司日常经营中的重大交易。因此受托方应为控制方,而这显然是不正确的。因此,笔者建议,修订稿应借鉴准则指南的规定,加入主要受益方原则和主要风

险承担方原则。特殊目的实体是为控制方服务的,其主要收益及主要风险都由控制方承担。因此,特殊目的实体的主要受益方和风险承担方往往是唯一的。在修订稿的基础上增加这两个原则,可以包含修订稿中未能覆盖的情况,使之更加全面,在判断时也更加直观简便。

3. 完善可变回报的定义。修订稿规定,投资方自被投资方取得的,会随着被投资方业绩而变动的回报视为可变回报,并将投资方持有债券收取的固定利息和投资者管理公司收取的固定管理费作为可变回报。但从长期股权投资的本质看,这样的定义和列举是不恰当的。控制方控制子公司,是为了通过主导被投资方的相关活动,改善其经营业绩,从而最大限度地增加可变回报。股东收取的利息和固定管理费,不仅数量相对固定,且只要公司正常运转就能够收到。该收益与被投资方的经营业绩不密切相关,也不是投资者投资被投资方的最终目

的。因此,笔者建议将可变回报定义为与被投资方的经营业绩“密切”相关的,会随着管理者的努力而变动的收益权,其主要是分红权。同时,也应规定,投资者收取的相对固定的收益不属于可变回报。

4. 将合并范围扩大到非营利组织。随着经济的发展,一些大型的非营利组织已经开始自给自足,开办下属企业经营盈利。而我国目前尚未对非营利组织的合并财务报表问题作出规定,缺乏对非营利组织及其下属企业的监督。因此,笔者建议,应将合并财务报表的编制范围扩大到非营利组织中,要求下属经营性企业的非营利组织编制合并财务报表。同时,也有许多国有或民营企业设立自己的非营利组织。为防止这些机构利用非营利组织转移资产粉饰报表,也应要求设立非营利组织的企业将其下属非营利组织纳入合并范围,以便更清晰地展示其财务信息,增强社会监督。○

法规制度

## 国家税务总局令 第30号

# 网络发票管理办法

**第一条** 为加强普通发票管理,保障国家税收收入,规范网络发票的开具和使用,根据《中华人民共和国发票管理办法》规定,制定本办法。

**第二条** 在中华人民共和国境内使用网络发票管理系统开具发票的单位和个人办理网络发票管理系统的开户登记、网上领取发票手续、在线开具、传输、查验和缴销等事项,适用本办法。

**第三条** 本办法所称网络发票是指符合国家税务总局统一标准并通过国家税务总局及省、自治区、直辖市税务局、地方税务局公布的网络发票管理系统开具的发票。国家积极推广使用网络发票管理系统开具发票。

**第四条** 税务机关应加强网络发票的管理,确保网络发票的安全、唯一、便利,并提供便捷的网络发票信息查询渠道;应通过应用网络发票数据分析,提高信息管税水平。

**第五条** 税务机关应根据开具发票的单位和个人的经营情况,核定其在线开具网络发票的种类、行业类别、开票限额等内容。开具发票的单位和个人需要变更网络发票核定内容的,可向税务机关提出书面申请,经税务机关确认,予以变更。

**第六条** 开具发票的单位和个人开具网络发票应登录网络发票管理系统,如实完整填写发票的相关内容,确认保存后打印发票。开具发票的单位和个人在线开具的网络发票,经系统自动保存数据后即完成开票信息的确认、查验。

**第七条** 单位和个人取得网络发票时,应及时查询验证网络发票信息的真实性、完整性,对不符合规定的发票,不得作为财务报销凭证,任何单位和个人有权拒收。

**第八条** 开具发票的单位和个人需要开具红字发票的,必须收回原网络发票全部联次或取得受票方出具的有效证明,通过网络发票管理系统开具金额为负数的红字网络发票。

**第九条** 开具发票的单位和个人作废开具的网络发票,应收回原网络发票全部联次,注明“作废”,并在网络发票管理系统中进行发票作废处理。

**第十条** 开具发票的单位和个人应当在办理变更或者注销税务登记的同时,办理网络发票管理系统的用户变更、注销手续并缴销空白发票。

**第十一条** 税务机关根据发票管理的需要,可以按照国家税务总局的规定委托其他单位通过网络发票管理系统代开网络发票。税务机关应当与受托代开发票的单位签订协议,明确代开网络发票的种类、对象、内容和相关责任等内容。

**第十二条** 开具发票的单位和个人必须如实在线开具网络发票,不得利用网络发票进行转借、转让、虚开发票及其他违法活动。

**第十三条** 开具发票的单位和个人在网络出现故障,无法在线开具发票时,可离线开具发票。开具发票后,不得改动开票信息,并于48小时内上传开票信息。

**第十四条** 开具发票的单位和个人违反本办法规定的,按照《中华人民共和国发票管理办法》有关规定处理。

**第十五条** 省以上税务机关在确保网络发票电子信息正确生成、可靠存储、查询验证、安全唯一等条件的情况下,可以试行电子发票。

**第十六条** 本办法自2013年4月1日起施行。  
(2013年2月25日印发)