



销售价格不公允时销售收入的处理

广西桂林电子科技大学管理学院 谢海娟 桂林骏达运输有限公司 刘萍

对于销售收入的计量,《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》和《企业会计准则讲解》均有规定,但是对于“已收或应收的价款不公允的,企业应按公允的交易价格确定收入金额”这种情况,规定得过于简单,不具有实务指导性。

一、销售价格不公允时销售收入的会计处理

对于销货方来讲,已收或应收的价款不公允的,应按公允的交易价格确定收入金额。从会计准则的规定可以看出,在销售商品时,销货方的价款定得过低或者过高,只要不公允都应该按照公允的交易价格确定入账。这样就会出现实际价格和入账价值不一致的情况。如果合同价或协议价过高的话,实质上相当于是购买方对销货方的一种非公益性捐赠,即购买方是捐赠方,销货方是受赠方;如果合同价或协议价过低的话,实质上相当于是销货方对购买方的一种非公益性捐赠,即购买方是受赠方,销货方是捐赠方。对此应如何入账?

《企业会计准则——应用指南》规定:营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外收入并不是由企业经营资金耗费所产生的,不需要企业付出代价,实际上是一种纯收入,不可能也不需要与有关费用进行配比。因此,在会计核算上,应当严格区分营业外收入与营业收入的界限。营业外收入主要包括非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、政府补助、捐赠利得等。其中,捐赠利得是指企业接受捐赠产生的利得。营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失。营业外支出主要包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

从以上规定可以看出,对于受赠方,应该计入营业外收入;对于捐赠方,只有是公益性捐赠才可以计入营业外支出,对于非公益性捐赠没有相关的规定。但是笔者认为,这种业务的发生往往具有一定的人为因素,与企业生产经营无直接关系,与社会公益无关,不属于企业应尽的义务,确切地说应属于企业间礼尚往来或情感方面的投资,不反对但也不提倡,故在业务发生时直接冲减权益,记入“资本公积——捐赠支出”科目,如果企业没有资本公积则记入“实收资本”科目。

二、销售价格不公允时销售收入的税务处理

《增值税暂行条例》第七条规定,纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低并无正当理由的,由主管税务机关核定其销售额。《增值税暂行条例实施细则》第十六条规定,纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者,按下列顺序

确定销售额:①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:组成计税价格=成本 \times (1+成本利润率)。属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税额。公式中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。

由此可见,销货方在销售货物时,如果价格偏低而导致销售价格不公允的,税务机关有权调整,按照税务机关调整的公允价值计税;如果价格偏高导致销售价格不公允的,会导致多交税,税务机关也不要求调整。

三、账务处理举例

例1:红星公司向宏达公司销售一批货物,该批货物的含税销售价格为60万元,但是其含税公允价值为117万元,该批货物适用的增值税税率为17%。货已发出,红星公司收到了收款凭证。

分析:红星公司收取的60万元价款中包括应该记入“应交税费——应交增值税”科目的17万元 $[117\div(1+17\%)\times 17\%]$,故不含税定价为43万元 $(60-17)$,与不含税的公允价值100万元 $[117\div(1+17\%)]$ 相比,前者远低于后者,故按照会计准则的规定,应确认主营业务收入100万元,对于100万元与43万元之间的差额57万元,则应视作为红星公司对宏达公司的捐赠,记入“资本公积——捐赠支出”科目。故红星公司的会计分录如下:借:应收账款60万元,资本公积——捐赠支出57万元;贷:主营业务收入100万元,应交税费——应交增值税(销项税额)17万元。

例2:红星公司向宏达公司销售一批货物,该批货物的不含税销售价格为100万元,但是其不含税公允价值为60万元,该批货物适用的增值税税率为17%。货已发出,红星公司收到了收款凭证。

分析:红星公司收取的117万元 $(100+100\times 17\%)$ 价款中包括应该记入“应交税费——应交增值税”科目的17万元 $(100\times 17\%)$,不含税销售价格100万元与其公允价值60万元相比,前者远高于后者,故按照会计准则的规定,应确认主营业务收入60万元,对于100万元与60万元之间的差额40万元,则应视作为宏达公司对红星公司的捐赠,记入“营业外收入”科目。故红星公司的会计分录如下:借:应收账款117万元;贷:主营业务收入60万元,应交税费——应交增值税(销项税额)17万元,营业外收入40万元。○