

例解收入确认的会计与税务处理差异

山东经贸职业学院 史新浩

一、收入确认的会计与税务处理差异

《企业会计准则第14号——收入》(简称“收入准则”)规定,销售商品收入同时满足下列条件的,才能予以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

国家税务总局发布的《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号,简称“875号文”)第一条规定:除《企业所得税法》及其实施条例另有规定外,企业销售收入的确认,必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。企业销售商品同时满足下列条件的,应确认收入的实现:①商品销售合同已经签订,企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方;②企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。符合上述收入确认条件,采取下列商品销售方式的,应按以下规定确认收入的实现:①销售商品采用托收承付方式的,在办妥托收手续时确认收入。②销售商品采取

预收款方式的,在发出商品时确认收入。③销售商品需要安装和检验的,在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单,可在发出商品时确认收入。④销售商品采用支付手续费方式委托代销的,在收到代销清单时确认收入。

从收入确认的条件可以看出,875号文规定的收入确认条件与会计准则的规定趋于一致,两者都注重权责发生制原则和实质重于形式原则。唯一不同的是,在收入准则中,确认商品销售收入强调的是经济利益很可能流入企业,而875号文对所得税收入的确认并不强调“相关经济利益很可能流入企业”,也就是说,即使经济利益不可能流入企业,只要满足了875号文规定的四个条件,就要确认收入。这样规定,一方面保证了税法与会计准则的一致性,另一方面税法也保留了最起码的底线,即企业的经营风险应该由企业的税后利润来补偿,国家不承担企业的经营风险。

对于企业以买一赠一方式销售商品的,875号文第三条规定:“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项销售收入。”而在会计处理上,对于买一赠一的赠品是不确认收入的。

项目	公允价值	账面价值	持股比例(%)	差异分配
应收账款	50	70	100	-20
存货	210	220	100	-10
固定资产	1 000	900	100	100
应付债券	300	350	100	-50
净资产	960	840	100	120

A公司在购买B公司股权并取得控制权时,做如下会计处理:

1. 初始取得时,借:长期股权投资 1 000 万元;贷:银行存款 300 万元,应付债券 700 万元。

2. 控制权取得日确认合并商誉或负商誉。根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额的差额,应当确认为商誉。本例中,商誉=1 000-960=40(万元)。

3. 编制合并财务报表的抵销分录。编制合并财务报表时,应当将母公司对子公司的长期股权投资与子公司所有者权益相抵销。本例中,A公司取得B公司100%的股权,在控制

权取得日A公司抵销分录如下:借:股本 600 万元,资本公积 100 万元,盈余公积 90 万元,未分配利润 50 万元;贷:长期股权投资 840 万元。借:商誉 40 万元,固定资产 100 万元,应付债券 50 万元;贷:长期股权投资 160 万元,应收账款 20 万元,存货 10 万元。

假设控制权取得日,A公司取得B公司80%的股权,编制合并财务报表时,需将A公司对B公司的长期股权投资数额与B公司的股东权益中归属于A公司的份额抵销,并确认B公司的少数股东权益。本例中,商誉=1 000-960×80%=232(万元),抵销分录为:借:固定资产 100 万元,应付债券 50 万元,商誉 232 万元,股本 600 万元,资本公积 100 万元,盈余公积 90 万元,未分配利润 50 万元;贷:应收账款 20 万元,存货 10 万元,长期股权投资 1 000 万元,少数股东权益 192 万元。

另外需注意的是,控制权取得日后母公司个别财务报表用成本法核算,编制合并财务报表时改按权益法进行调整,并编制合并财务报表。

【注】本文得到国家社科基金项目(批准号:08XMZ043)资助。

我国从 2008 年 1 月 1 日起实行法人所得税制,强调在同一法人内部的资产转移不视同销售也不确认收入,对不同法人之间的资产处置,因资产所有权发生改变,都应视同销售并确认收入。《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828 号,简称“828 号文”)第一条规定,企业发生下列情形的处置资产,除将资产转移至境外以外,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可作为内部处置资产,不视同销售确认收入,相关资产的计税基础延续计算:①将资产用于生产、制造、加工另一产品;②改变资产形状、结构或性能;③改变资产用途(如将自建商品房转为自用或经营);④将资产在总机构及其分支机构之间转移;⑤上述两种或两种以上情形的混合;⑥其他不改变资产所有权属的用途。828 号文第二条规定,企业将资产移送他人的下列情形,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入:①用于市场推广或销售;②用于交际应酬;③用于职工奖励或福利;④用于股息分配;⑤用于对外捐赠;⑥其他改变资产所有权属的用途。企业发生第二条规定情形时,属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按购入时的价格确定销售收入。从 828 号文的规定可以看出,应税收入的确认强调的是商品所有权属的转移,只要商品所有权发生了转移,就要确认所得税应税收入。之所以如此规定,主要是为了防止纳税人将资产通过捐赠、市场推广等转移给他人,从而逃避纳税义务。

二、举例说明

例:A 公司是一家厨房用品生产企业,属于增值税一般纳税人,主要产品是微波炉,副产品是电磁炉。微波炉成本为每台 600 元,售价为每台 1 000 元;电磁炉成本为每台 300 元,售价为每台 500 元。代销手续费为销售额的 10%,增值税税率为 17%,所得税税率为 25%。A 公司 2008 年 12 月份发生下列经济业务:

1. 以委托代销方式销售商品。A 公司当月收到的代销清单上记录售出微波炉 200 台。经核对,截至本月,代销的电磁炉仍有 80 台未收到代销清单,发出商品已经满 180 天。

根据 875 号文的规定,销售商品采用支付手续费方式委托代销的,在收到代销清单时确认收入。《财政部、国家税务总局关于增值税若干政策的通知》(财税[2005]165 号)规定:对于发出代销商品超过 180 天仍未收到代销清单及货款的,视同销售实现,一律征收增值税,其纳税义务发生时间为发出代销商品满 180 天的当天。虽然 A 公司未收到电磁炉代销清单,但已满 180 天,因此 12 月份应确认增值税销项税额,但在会计和税务处理上都不确认收入。

A 公司账务处理如下:借:应收账款 214 000 元,销售费用 20 000 元;贷:主营业务收入——微波炉 200 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000 元。借:主营业务成本——微波炉 120 000 元;贷:委托代销商品——微波炉 120 000 元。借:应收账款 6 800 元;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)6 800 元。

2. 以买一赠一方式销售商品。A 公司为了增加销售额、减

少库存商品,决定采用“买 1 台微波炉赠送 1 台电磁炉”的销售方式,本月共卖出 2 000 台微波炉。

根据 875 号文的规定,企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项商品的销售收入。A 公司账务处理如下:借:银行存款 2 340 000 元;贷:主营业务收入——微波炉 2 000 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)340 000 元。借:主营业务成本——微波炉 1 200 000 元;贷:库存商品——微波炉 1 200 000 元。借:销售费用 770 000 元;贷:库存商品——电磁炉 600 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000 元。

在会计处理上,对于赠品(电磁炉)不确认收入。税务处理上,应将 2 000 000 元的总收入按两种商品公允价值的比例,分别确认主营业务收入 1 333 333 元(1 000÷1 500×2 000 000)和其他业务收入 666 667 元(500÷1 500×2 000 000)。

3. 将商品用于生产、制造、加工另一产品。A 公司本月领用了 400 台电磁炉加工成电、气两用炉(新产品)。

根据 828 号文的规定,该项业务属于将资产用于生产、制造、加工另一产品,不视同销售也不确认收入,会计和税务处理一致,不存在差异。A 公司账务处理如下:借:生产成本 120 000 元;贷:库存商品——电磁炉 120 000 元。

4. 将商品用于对外捐赠。A 公司通过有关公益慈善机构向养老院捐赠 1 000 台微波炉。

在会计处理上,对外捐赠不符合收入的确认条件,不确认收入。A 公司账务处理如下:借:营业外支出 770 000 元;贷:库存商品——微波炉 600 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000 元。根据 828 号文的规定,企业将资产用于对外捐赠,因资产所有权属已发生改变,不属于内部处置资产,应按规定视同销售确认收入。在税务处理上,对外捐赠应视同销售确认收入并结转成本,期末应调增应纳税所得额 400 000 元[1 000×(1 000-600)]。根据《企业所得税法实施条例》第五十三条的规定,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12%的部分,准予扣除。假设 A 公司当年会计利润总额为 20 000 000 元,则扣除限额为 2 400 000 元,此处的 770 000 元可以全部税前扣除。假设 A 公司当年会计利润总额为 5 000 000 元,则可扣除限额为 600 000 元,超出部分 170 000 元要进行纳税调增处理,计入应纳税所得额,且以后年度也不得再扣除这 170 000 元。

5. 将商品用于职工奖励或福利。A 公司将 200 台微波炉作为福利发给职工。

根据 828 号文的规定,企业将资产用于职工奖励或福利,因资产所有权属已发生改变,应按规定视同销售确认收入,会计和税务处理不存在差异。A 公司账务处理如下:借:生产成本(或管理费用)234 000 元;贷:应付职工薪酬——非货币性福利 234 000 元。借:应付职工薪酬——非货币性福利 234 000 元;贷:主营业务收入——微波炉 200 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000 元。借:主营业务成本——微波炉 120 000 元;贷:库存商品——微波炉 120 000 元。○