自产货物对外捐赠的会计处理与所得税纳税调整

先礼琼

(江苏工业学院 江苏常州 213016)

【摘要】自现行会计准则执行之日起,企业自产货物对外捐赠时是否要确认收入在实务操作中存在很大争议。本文就自产货物对外捐赠的会计处理及其对所得税申报的影响,结合实例做进一步分析,认为《企业所得税法》及其实施条例有效地保障了税赋的公平,有力地捍卫了税法的尊严。

【关键词】捐赠合同 会计确认 纳税差异 税赋公平

一、自产货物对外捐赠的会计处理

在自产货物对外捐赠的会计处理上,争论的焦点在于能否确认收入,目前主要有两种观点:一种观点认为自产货物捐赠不是企业的日常活动,也不具备收入确认的五个条件,因此不能确认为收入,只能作为一种损失在营业外支出中反映,同时结转成本;另一种观点认为非货币性资产交换(具有商业实质)、以自产货物发放非货币性福利、将货物用于偿债、分配利润等都要确认收入,它们同捐赠一样,也是增值税的视同销售行为,所以自产货物对外捐赠也可确认为收入。

两种观点均有不足之处。第一种观点认为自产货物对外捐赠与存货的非正常损耗的会计处理相似,但事实上两者有着本质的差异。存货的非正常损耗资产已经不能再使用,在当期应确认为损失。而自产货物对外捐赠不论是否是公益性的,都并未导致相关资产的消失,只是资产所有权发生转移,资产结构发生变化,社会总资产并未减少。第二种观点把自产货物对外捐赠与非货币性资产交换(具有商业实质)、以自产货物发放非货币性福利、将货物用于偿债、分配利润等完全等同,但事实上它们存在差异。

根据《合同法》的规定,依法成立的合同,自成立时生效。因此,一般的资产交换合同、偿债合同、分配合同等签订即成立,按照权责发生制原则就能确认双方的权利和义务。此时商品所有权上的主要风险和报酬已经发生转移、收入的金额在合同中也已写明,所以能够可靠地计量(若发放非货币性福利,相应抵减的应付职工薪酬中的工资或职工福利也能可靠计量),其余收入确认条件都是在此基础上的延伸,满足《企业会计准则第14号——收入》的五个条件。

1. 非公益性捐赠。根据《合同法》的规定,赠与合同属于实践性合同,在赠与财产实际交付时才成立,才能在法律上确认为财产已转移,即使双方已经订立赠与合同,该合同也不能视为成立。所以在签订合同时,不能按《企业会计准则第14号——收入》处理,而应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》处理,并根据合同具体内容判断其是否要确认预计负债或进行相关披露。实际交付资产时,会计人员可根据经验判断是否做收入处理。

2. 公益性捐赠。

(1)合同订立与实物交付不同时进行。按《合同法》规定,此时的合同属于承诺性合同,即在合同订立时视为已成立。在转移赠与财产前,应按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定确认预计负债。因为合同订立即生效,该捐赠义务是企业承担的现时义务,若企业将来不执行,受赠人可要求支付;履行该义务自产货物将减少,满足"很可能导致经济利益流出企业"的条件;自产货物的成本能可靠地计量,满足确认或有事项的第三个条件。

公益性捐赠可以迅速提高企业的知名度,提升企业的正面形象,为企业带来良好的声誉,对企业产生积极的影响,导致经济利益的流入,最终会导致所有者权益增加。随着社会的进步、企业财富的积累,公益性捐赠也逐渐成为很多企业日常经济活动的一部分,成为企业形象、企业文化的重要影响因素。因此,公益性捐赠满足收入要素确认的三个条件。但是,赠与货物还未交付时,与商品所有权相关的主要风险和报酬还未转移给受赠方,企业还保留通常与所有权相联系的继续管理权。所以,不满足收入确认的五个条件,不能确认为收入。

因此,在公益性捐赠合同订立时,应作如下账务处理:借:营业外支出——捐赠支出(捐赠货物公允价值与"应交增值税——销项税额"金额之和);贷:预计负债(捐赠货物公允价值与"应交增值税——销项税额"金额之和)。

当赠与货物交付时,与商品所有权相关的主要风险和报酬已经转移给受赠方,企业没有再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,会计上可按公允价值确认为收入,成本也能可靠地计量。此种处理符合税法的立法意图。

因此,捐赠货物转移时,应作如下账务处理:借:预计负债;贷:主营业务收入(捐赠货物公允价值),应交税费——应交增值税(销项税额)。借:主营业务成本(捐赠货物成本);贷:

库存产品。

(2)合同订立与实物交付同时进行。这时确认捐赠义务时就可以确认收入,应作如下账务处理:借:营业外支出——捐赠支出(捐赠货物公允价值与"应交增值税——销项税额"金额之和);贷:主营业务收入(捐赠货物公允价值),应交税费——应交增值税(销项税额)。借:主营业务成本(捐赠货物成本);贷:库存产品。

在实务中,若企业的捐赠行为只是偶尔发生,则企业应按成本结转,"营业外支出——捐赠支出"账户反映的是捐赠货物账面价值与应交增值税(销项税额)之和。所以,对公益性捐赠的会计处理不能一概而论。

二、捐赠会计确认的方法差异对损益的影响

(一)对会计利润的影响

例:甲公司有一批自产产品,产品成本为8万元,售价为10万元,该批产品通过公益性社会团体进行捐赠,且用于公益事业。假设甲公司没有其他所得税调整事项,2008年的会计利润为50万元。相关账务处理如下(单位均为万元):

方法一:会计上不确认收入,按成本结转。借:营业外支出9.7;贷:产成品8,应交税费——应交增值税(销项税额)1.7。

方法二:会计上按捐赠资产公允价值确认销售收入,同时结转成本。借:营业外支出11.7;贷:主营业务收入10,应交税费——应交增值税(销项税额)1.7。借:主营业务成本8;贷:产成品8。

在方法一中,营业外支出为9.7万元,此会计处理方法使甲公司会计利润减少9.7万元。在方法二中,主营业务收入-主营业务成本-营业外支出=10-8-11.7=-9.7(万元),此会计处理方法使会计利润减少9.7万元。两种方法对损益影响一致,都使当期会计利润减少了9.7万元。

(二)对当期应交所得税的影响

1. 是否要按视同销售做纳税调整。

方法一:由于会计上未做销售处理,按《企业所得税法》及其实施条例的规定应对此捐赠行为视同销售进行纳税调增。下面通过对企业所得税年度纳税申报表的填报来分析对企业所得税的最终影响(在此只分析此事项对申报表中所涉及相关项目的影响)。

附表一:收入明细表(1)第15行"货物、财产、劳务视同销售收入"填写10万元,第13行"视同销售收入"汇总增加10万元;附表二:成本费用明细表(1)第14行"货物、财产、劳务视同销售成本"填写8万元,第12行"视同销售成本"汇总增加8万元;附表三:纳税调整明细表第2行"视同销售收入"填写10万元(对应附表一中收入明细表(1)第13行)、第21行"视同销售成本"填写8万元(对应附表二中成本费用明细表(1)第14行);企业所得税年度纳税申报表主表第14行"纳税调整"增加2万元。

方法二:会计上已经做销售处理,损益差2万元已经在主表第10行"营业利润"中包含,不涉及视同销售行为。

2. 对捐赠扣除额的调整金额不同。

(1)公益性捐赠支出。国家鼓励自然人、法人或者其他组织对公益事业进行捐赠,通过上面的分析,两种会计处理方法对会计利润的影响是一致的(50万元中已经包含了会计处理差异对会计利润的影响),因此两者的捐赠扣除基数相同。甲公司捐赠扣除限额=50×12%=6(万元)。

方法一中,"营业外支出——捐赠支出"列支9.7万元,应纳税调增3.7万元(9.7-6),相应的在主表第14行"纳税调整"增加3.7万元。方法二中,"营业外支出——捐赠支出"列支11.7万元,应纳税调增5.7万元(11.7-6),相应的在主表第14行"纳税调整"增加5.7万元。

两种方法对应纳税所得额的影响如下:方法一中,应纳税所得额=50(会计利润)+2(视同销售)+3.7(捐赠限额调增)=55.7(万元)。方法二中,应纳税所得额=50(会计利润)+0(视同销售)+5.7(捐赠限额调增)=55.7(万元)。两者结果一致。甲公司应交所得税=55.7×25%=13.925(万元)。

(2)非公益性捐赠支出。假设上例中甲公司捐赠属于非公益性捐赠,根据税法的规定,非公益性捐赠支出不能在税前扣除,两种方法的涉税差异如下:方法一中,应纳税所得额=50(会计利润)+2(视同销售)+9.7(捐赠支出全额调增)=61.7(万元)。方法二中,应纳税所得额=50(会计利润)+0(视同销售)+11.7(捐赠支出全额调增)=61.7(万元),两者结果一致。甲公司应交所得税=61.7×25%=15.425(万元)。

(3)公益性捐赠与非公益性捐赠的差异。上例中,公益性捐赠比非公益性捐赠少交1.5万元(15.425-13.925)企业所得税。税法为保护少数股东的权益,营造良性竞争的市场秩序,涵养税源,制定了12%扣除上限的规定,因为过度捐赠会增加企业的负担,不利于企业的可持续发展,税源枯竭,最终还是会减少税收、增加财政负担。

两种会计处理方法的差异与所得税调整如下表所示:

	会计上按成本结转	会计上确认销售收入
非公益性捐赠	①按视同销售调整应纳税所得额;②捐赠成本和增值税销项税全额纳税调增	捐赠成本和增值税销项税全额纳税调增
公益性捐赠	①按视同销售调整应纳税所得额;②捐赠成本和增值税销项税额超过会计利润12%部分纳税调整	捐赠成本和增值税销项税额超过会计利润12%部分纳税调增

由此可见,应交所得税的差异并不在于会计上是否确认收入,而在于捐赠是否符合税法优惠政策。

主要参考文献

1. 全国人民代表大会常务委员会. 中华人民共和国合同法,1999-03-15

2. 全国人民代表大会常务委员会. 中华人民共和国公益事业捐赠法,1999-06-28

3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

4. 全国人民代表大会.中华人民共和国企业所得税法,2007-03-16

5. 国务院.中华人民共和国企业所得税法实施条例,2007-12-06