

# 低于成本销售商品的经济实质、会计及税务处理

魏 知 李 筠 周先宁

(西安市国家税务局 西安 710061 西安万象财务咨询公司 西安 710075 西安职业技术学院 西安 710048)

**【摘要】** 本文首先就低于成本销售商品交易事项的经济实质进行了分析,然后对低于成本销售商品交易事项的会计处理及税务处理进行了探讨。

**【关键词】** 经济实质 会计处理 税务处理

低于成本销售商品的交易事项,其成因颇为复杂。本文不考虑形成该交易事项的原因,从正面就低于成本销售商品交易事项的经济实质、会计处理及税务处理作一探讨。

## 一、低于成本销售商品交易事项的经济实质

《企业会计准则——基本准则》规定:收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。低于成本销售商品交易事项不符合收入定义,不能确认为收入,其实质是一种损失。

首先,低于成本销售商品不属于日常活动发生的经济业

以单独设置“委托代销商品”科目核算。可见,按现行会计准则规定,视同买断方式委托代销商品,符合收入确认条件的,在发出时按销售处理,不再构成存货的组成部分;而采用支付手续费方式委托代销商品,无论怎样处理仍应属于存货范畴。现行会计准则规定的处理办法,更符合实质重于形式原则,更能体现权责发生制的要求和收入确认原则。

## 五、增设了“发出商品”科目,取消了“分期收款发出商品”科目

按原会计制度规定,采用分期收款方式销售商品,在商品发出时,按商品的实际成本(或进价),借记“分期收款发出商品”科目,贷记“库存商品”科目。于每期销售实现时,在确认收入的同时,按商品全部销售成本与全部销售收入的比率,计算本期应结转的营业成本,借记“主营业务成本”等科目,贷记“分期收款发出商品”科目。可见,按原会计制度处理,未到合同约定的收款日,分期收款发出商品仍然属于存货的组成部分。现行会计准则增设了“发出商品”科目,用于核算未满足收入确认条件但已发出商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价),包括采用支付手续费方式委托代销发出商品和未满足收入确认条件的分期收款发出商品。同时规定,采用递延方式分期收款销售商品,满足收入确认条件的,按应收合同或协议价款,借记“长期应收款”科目;按应收合同或协议价款的公允价值,贷记“主营业务收入”等科目;按其差额,贷记“未实现融资收益”科目,同时结转销售成本。可见,现行会计准则将满足收入确认条件的分期收款方式销售的商品,在发出时

务事项。《企业会计准则——应用指南2006》将“日常活动”界定为:企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。众所周知,企业的经营目标就是追求利润最大化,而低于成本销售商品的目的是为了获取利润,而是为了减少损失,因此它不是企业的经营目标,更不可能是企业的经常性活动,它带有明显的被迫性和偶发性。另外,也不能将这种活动划为“与之相关的活动”,这里的“与之相关的活动”是指“企业对外出售不需用的原材料,利用闲置资金对外投资、对外出租固定资产、无形资产等”。显然,只有企业在日常活动

按具有融资性质的销售处理,不再作为存货的组成部分。这样处理更能体现实质重于形式原则和收入确认原则。

## 六、存货跌价损失由计入管理费用转归资产减值损失

按原会计制度规定,企业提取的存货跌价准备,借记“管理费用”科目,贷记“存货跌价准备”科目,转回多余的存货跌价准备时作相反的分录。按原会计制度进行账务处理,各种资产减值损失分别记入不同的会计科目,难以从总体上掌握全部资产减值的情况。根据现行会计准则的规定,企业计提的各种资产减值准备,一律通过“资产减值损失”科目核算。所以,计提存货跌价准备时,借记“资产减值损失——存货跌价损失”科目,贷记“存货跌价准备”科目。存货价值又得以恢复的,在原已计提的跌价准备金额内,按转回的金额作相反的分录。按现行会计准则的规定进行账务处理,将存货跌价损失与其他各种资产减值损失一律记入“资产减值损失”科目,这样处理不仅能够提供存货及其他资产发生减值损失的明细资料,而且能够直接提供综合反映各种资产减值损失的总括核算资料。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007
3. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006
4. 财政部.企业会计制度.北京:经济科学出版社,2001

中销售商品所形成的经济利益的总流入才称之为“收入”，而不是企业将任何商品低于成本销售所收回的价款都能定义为“收入”。

其次，低于成本销售商品必然导致所有者权益减少。从资产负债表角度理解，企业销售商品的过程，其实质是将存货与货币性资产所做的一种增值置换，使其从售前的实物形态资产转化为增值的货币性资产，从而使其本身所包含的经济利益以货币性资产形式流入企业，增加了所有者的留存收益。然而，企业低于成本销售商品的过程则是将库存商品或产成品从售前的实物形态资产转化为减值的货币性资产，使其所有者的留存收益减少。显然，低于成本销售商品交易事项，不具备收入的本质特征——增加所有者权益，不能认定为收入。

再次，低于成本销售商品这一经济事项应该认定为企业在非日常活动中发生的一种损失。《企业会计准则——基本准则》明确规定：损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。根据“损失”的定义，低于成本销售商品所取得的销货款，其实质是一种对损失的局部补偿。显而易见，如果将其认定为“收入”，既不符合“收入”的定义，也违背了经济事项的客观实质。因此，基于实质重于形式原则，我们将低于成本销售商品的经济实质理解为企业在非日常活动中形成的一种损失，是符合会计准则关于商品交易事项的规定的，也保证了会计信息的客观、真实。

## 二、低于成本销售商品交易事项的会计处理

对低于成本销售商品交易事项的会计处理，笔者认为应该是：按实际销售价款，借记“现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目；按商品的账面价值，贷记“库存商品”等科目；按税法的有关规定，计算确认应缴增值税，贷记“应交税费——应交增值税”科目；对于增值税一般纳税人而言，应将当初购进或生产中已抵扣的增值税进项税额，作进项税额转出，贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目；确认低于成本销售商品的损失，借记“营业外支出——资产处置损失”科目。

例如某商贸企业为增值税一般纳税人，2008年5月购进一批商品不含税进价为10 000元，已抵扣进项税额1 700元。同年6月份，企业以低于成本销售该批商品，含税销售额为8 000元，货款已收到。假设对该批商品销售按税法规定视同旧货销售处理，即按4%减半征收增值税，其会计处理为：借：银行存款8 000元，营业外支出——资产处置损失3 857元；贷：库存商品10 000元，应交税费——应交增值税157元、——应交增值税(进项税额转出)1 700元。

该企业在低于成本销售商品的过程中一次确认了营业外支出——资产处置损失3 857元。若企业在低于成本销售商品前在资产负债表日计提了存货跌价准备，提前确认了资产减值损失，则在销售时，必须将已计提的存货跌价准备冲回，再确认营业外支出。该例中，若企业在5月31日测试该批存货的可变现净值为8 000元(假如不考虑相关税费)，企业计提存货跌价准备2 000元，则6月份销售商品时，其会计处理为：

银行存款8 000元，存货跌价准备2 000元，营业外支出——资产处置损失1 857元；贷：库存商品10 000元，应交税费——应交增值税157元、——应交增值税(进项税额转出)1 700元。这样，该笔经济业务最终确认的损失仍然是3 857元，只不过是5月份在利润表中反映了资产减值损失2 000元，6月份在利润表中反映了营业外支出1 857元。

## 三、低于成本销售商品交易事项的税务处理

首先，要将低于成本销售商品已抵扣的增值税进项税额作进项税额转出处理，不允许抵扣。但在实际工作中往往出现认识上的偏差，未将低于成本销售商品行为的结果作为非正常损失对待，只是将其价款作为销售额，计算销项税额，不作进项税额转出处理。形成这一偏差的原因主要是没有深刻理解税法对非正常损失认定条件的外延界定。

《增值税暂行条例实施细则》(简称《实施细则》)明确规定：非正常损失，是指生产经营过程中正常损耗外的损失，包括：自然灾害损失；因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质等损失；其他非正常损失。可以看出，《实施细则》强调非正常损失是生产经营过程中正常损耗外的损失，其内涵非常明确，外延非常广泛。也就是说，资产的非正常损失不能只局限于资产的自然灾害、被盗窃、霉烂变质等情况，只要是正常损耗外的各种损失都应该认定为非正常损失，因此将低于成本销售商品行为的结果在税务处理上界定为非正常损失符合《实施细则》对非正常损失的定义。

其次，对将销售价款按4%减半征收增值税，在实际工作中也会出现认识上的偏差，认为将低于成本销售商品已抵扣的增值税进项税额作进项税额转出处理后，就不应按《财政部国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税发[2002]29号)将销售价款按4%减半征收增值税。其理由是：29号文件中的“旧货”仅指已使用过的货物，不包括未使用过而发生实质性损害的货物。其实这也是一种误解，该文明确指出：已使用过的货物被包括在旧货之中，而不能简单地将旧货与已使用过的货物等同起来。笔者认为，29号文件中所称的“旧货”，应该包括已过时或已发生实质性损害的货物。所谓“旧”，是用“现在”与“过去”进行比较的一个相对概念，它并非是以是否“已使用或未使用”来作为判断标准，而是以“已过时或已失去部分使用价值”来衡量。之所以对低于成本销售商品交易事项按旧货征收增值税，是基于对销售行为普遍课税、公平税负的原则。

最后，“低于成本销售商品”所形成的损失，不论企业在会计处理上是确认为“资产减值损失”还是“营业外支出”，在计算缴纳所得税时，必须遵循实事求是的原则，按发生数据如实扣除，即在销售商品时，将实际发生的损失，在当期应纳税所得额中进行扣除。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006