

当抓住会计原则之间的主要矛盾。将矛盾较少、属性相同或相似的会计原则划分为同一层次。当同一层次的会计原则发生矛盾时,优先适用左边的会计原则。

1.第一层次会计原则的确定。会计目标主要是为投资者、债权人等会计信息使用者服务,这就要求企业提供的会计信息真实、可靠,尤其是要做到不偏不倚地反映经济活动的过程和结果,所以可靠性原则和相关性原则应该作为第一层次。在第一层次的会计原则与其他层次的会计原则发生矛盾时,应抓住矛盾的主要方面,坚持以第一层次的会计原则为主、其他层次的会计原则为辅。例如,在领用和发出存货时,可以采用先进先出法、后进先出法、加权平均法等多种计价方法。如果企业采用先进先出法核算存货,当物价上涨时就会高估企业当期利润和库存存货价值,会计信息就会丧失相关性,此时应该改用后进先出法。

2.第二层次会计原则的确定。会计信息除了要可靠、相关外,还要做到及时提供和清晰明了,在横向和纵向上可比。所以,把及时性原则、明晰性原则、一贯性原则和可比性原则作为第二层次,进一步对可靠性原则和相关性原则进行说明和补充,以保证会计目标的实现。

3.第三层次会计原则的确定。把权责发生制原则、历史成本原则等六个会计原则划分为第三层次,该层次主要是确认和反映方面的原则。权责发生制原则、配比原则、历史成本原则是“度”的限制;重要性原则、实质重于形式原则、划分收益性与资本性支出原则是“质”的限制。

4.第四层次会计原则的确定。把谨慎性原则划入第四层次,作为对前面会计原则的补充和修正,以保证会计信息具有可靠性和相关性,进一步实现会计目标。现代市场经济中处处充满了风险,如果不坚持适度谨慎,就会忽视风险,同样不利于对会计信息的科学处理。

三、财务会计原则层次结构划分的指导意义

1.对我国财务会计概念框架制定的指导意义。理论界大多认为:财务会计原则是我国财务会计概念框架中的重要部分,并且贯穿于整个财务会计概念框架中。合理的财务会计原则层次结构划分为制定我国的财务会计概念框架提供了正确的逻辑思路。同时,财务会计原则层次结构划分可以有效地协调好财务会计原则之间的矛盾,使我国的财务会计概念框架兼具科学性和实用性。当财务会计原则之间发生矛盾时,会计人员就可从财务会计原则层次结构上考虑问题,从而对财务会计原则进行科学选择,使会计处理更具科学性。

2.对我国具体会计准则制定的指导意义。财务会计原则层次结构具有普遍适用性和长期稳定性,适用于所有的行业和企业。以可靠性和相关性作为第一层次的会计原则,能有效解决我国在制定具体会计准则时遇到的矛盾。如:我国《企业会计准则——固定资产》规定,固定资产的修理费用应该直接计入当期损益。如果企业当期发生了很大一笔固定资产的修理费用,把这笔修理费用计入当期损益,虽然坚持了权责发生制原则,但是违背了相关性原则和配比原则。根据财务会计原则层次结构的纵向划分,对于数额较大的修理费用,应坚持贯彻相关性原则,将其分期摊销,这也符合配比原则的要求。□

会计上关于收入确认的一般准则要求,企业销售商品,在符合下列条件时确认为收入:①商品所有权上的主要风险和报酬已转移给买方;②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控制;③与交易相关的经济利益能够流入企业,相关的收入和成本能够可靠地计量。税法上在一些具体项目上对应税收入的界定比会计上要宽。

一、涉及流转税的视同销售

根据税法规定,单位或个体经营者的下列行为,应视同销售,征收增值税:①将货物交付他人代销;②销售代销的货物;③设有两个或两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;④将自产或委托加工的货物用于非应税项目;⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;⑦将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

上述第①、②项规定,从会计角度来看,这些货物并未实现销售,风险与报酬未转移,也无相关利益流入,企业只是将货物存放于别处,仍继续保留其控制权,不符合收入确认原则,因此会计上不作为收入处理。之所以税法上规定视同销售,主要是出于税收征管的考虑,协调地区间的税收利益。现举例说明视同销售在税法与会计上是如何体现的。

例1:某水泥厂为一般纳税人,将其生产的一批水泥用于厂房扩建,该批水泥的成本为80万元,市价为100万元。

按税法规定,将自产的货物(水泥)用于非应税项目(厂房扩建),符合视同销售的规定,应征收增值税,而且计算增值税时的销售额应以同类货物的销售价格为依据,则应纳增值税销项税额=100×17%=17(万元)。

若上述水泥为新开发产品,未曾对外销售,无相应市场价格,则在确定销售额时应以组成计税价格为依据,若核定该产品的成本利润率为10%,则其应纳增值税销项税额=80×(1+10%)×17%=14.96(万元)。

在会计上,应将该批产品按成本转入在建工程,同时,该批产品的增值税销项税额应由该项在建工程承担。其会计处理如下:借:在建工程 97万元;贷:库存商品 80万元,应交税金——应交增值税(销项税额)17万元。



和视同销售在税法 会计上的不同处理

广东工业大学华立学院 傅秉潇

例2:企业决定将产品作为样品送给他人(无偿赠送),以成本价提供给单位幼儿园(集体福利)和分配给股东(分配给投资者)。产品成本为10万元,市价为15万元。

应纳增值税销项税额=3×15×17%=7.65(万元)。

会计处理为:借:营业外支出 12.55万元(10+15×17%),应付福利费 12.55万元,利润分配 12.55万元;贷:库存商品 30万元,应交税金——应交增值税(销项税额)7.65万元。

值得一提的是,对于外购货物的视同销售行为,税法规定外购货物用于投资、分配给投资者、无偿赠送时作为视同销售处理;当外购的货物用于企业内部时则不作为视同销售处理。若为正常生产用,则其进项税额可以抵扣;若分配给职工作为个人消费、用于非应税项目或非正常损耗时,则不能视同销售计算销项税额,其进项税额不能抵扣(若购进时已作抵扣,则应作为进项税额转出)。

二、涉及所得税的视同销售

企业所得税法对应税收入的界定为:纳税人的收入总额包括生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入和其他收入。其他收入包括固定资产盘盈收入、罚款收入、因债权人缘故确实无法支付的应付款项、物资及现金溢余收入、教育费附加返还款、包装物押金收入等。

税法规定的应税收入的范围与会计收入大体相同,但随着近年来财务会计与税务会计的分离,在具体项目上是否应作为应税收入的问题,税法规定与会计规定有所差异。这些差异大体可分为以下三种情形:①会计上不作为收入,但税法上确认为收入,如视同销售行为;②会计上作为收入,但税法上给予免税;③税法对特定收入项目的应纳税额的计算有特殊规定,如金融业、旅游业营业税的应纳税额的计算。这三种情形所导致的会计收入与税法收入的差异,是基于财务会计与税务会计口径的不同而产生的,它们不会随着时间的流逝而消失,属于永久性差异,在会计实务中一般采用应付税款法处理。

关于所得税的视同销售行为,并未如增值税那样详细列举,但税务机关有一定的行政立法与解释权,结合增值税中对视同销售的规定,如第④~⑧项,笔者认为大多适用于所得税。第②项在会计上与税法上基本一致,至于第①、③项,会计上不视同销售,企业所得税法上也不视同销售,待销售实现时二者可归于一致。之所以流转税上视同销售,主要是遵循税收征管上的分税制与税务机构设置的要求,而且供货方视同销售计算销项税额,购货方就表现为进项税额,两者相抵,应纳税额并未增加。但若在所得税上视同销售,则将导致重复征税或提前征税,会加重纳税人负担,是不合理的。

会计上不作为销售,因此在会计报表中未体现为收入。但因为税法上视同销售,因此应作为纳税调整事项,调整应纳税所得额。

例3:如例1中,将成本为80万元,市价为100万元的产品用于在建工程,除按增值税的有关规定应视同销售征收增值税外,按所得税的规定还应视同销售征收所得税,因此应调增应纳税所得额20万元,若所得税税率为33%,则此项业务应纳所得税额为6.6万元。

例4:企业将成本为80万元的产品(市价为100万元)捐赠给另一家企业。

此项业务在会计上不作为销售,但在增值税法和企业所得税法上均将其视同销售,应征收增值税与所得税。

根据《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)规定,企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券(商业企业包括外购商品)用于捐赠,应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。应纳增值税销项税额=100×17%=17(万元),其会计处理如下:借:营业外支出 97万元;贷:库存商品 80万元,应交税金——应交增值税(销项税额)17万元。

所得税处理包括两个方面:一是视同销售,应调增应纳税所得额20万元(100-80);二是对外捐赠,适用有关捐赠扣除限额的规定。因该项捐赠不具有公益性、救济性,则在计算所得税时不能扣除,但企业已计入营业外支出97万元,使得利润表中的会计利润减少97万元,则在计算应纳税所得额时应调增97万元。两项合计应调增应纳税所得额117万元。

例5:关于债务重组时的会计与税法处理。A公司欠B公司100万元,无力偿还,经双方协商同意A公司以一批产品抵债,该批产品成本为30万元,双方协商价为40万元,A公司按此价款开具增值税专用发票(A、B公司均为增值税一般纳税人)。

这是一个较典型的债务重组问题,但在会计与税法的处理上存在明显差异。

对于债务人,依会计准则规定,确认损失不确认收益,产生的收益直接计入资本公积;依税法规定,既要确认资产的转让收益(视同销售),又要确认重组收益,一并计算所得税。

对于债权人,依会计准则规定,取得的相关非现金资产的入账价值是以放弃应收债权账面价值为基础的;而依税法规定,其计税成本是以公允价值为基础,当公允价值与应收债权的账面价值存在差异时,就要进行纳税调整。

本例中,A公司会计处理为:借:应付账款100万元;贷:库存商品30万元,应交税金——应交增值税(销项税额)6.8万元,资本公积63.2万元。

依税法规定,A公司取得两类收益:一是转让资产收益10万元(40-30);二是债务重组收益53.2万元(100-40-6.8)。在计算所得税时,此两项收益均应作为调增应纳税所得额的项目,共调增应纳税所得额63.2万元。

对于B公司,取得的非现金资产的入账价值既不是30万元,也不是40万元,而是按放弃的应收债权账面价值减去相关税费来确定,可以理解为B公司以93.2万元的代价取得一批材料。其会计处理为:借:原材料93.2万元,应交税金——应交增值税(进项税额)6.8万元;贷:应收账款100万元。

但依税法规定,B公司在计算所得税时,若该批材料全部用于产品生产并实现销售,则其销售成本不能按93.2万元计算,而只能按公允价值40万元计算,差额部分应调增应纳税所得额53.2万元。B公司的债务重组损失为53.2万元(100-40-6.8),此项损失可以确认,并相应调减应纳税所得额。这一增一减对所得税的影响互相抵消。☐