

开发产品视同销售的所得税会计处理

浙江建德市建设局 李青



根据国家税务总局《关于房地产开发企业有关企业所得税问题的通知》，房地产开发企业的下列行为应视同销售确认收入：①将开发产品用于本企业自用、捐赠、赞助、广告、样品、职工福利、奖励等；②将开发产品转作经营性资产；③将开发产品用作对外投资以及分配给股东或投资者；④以开发产品抵偿债务；⑤以开发产品换取其他企事业单位、个人的非货币性资产。

上述五种情况按开发产品是否转出企业，可以分为两类视同销售行为：一是将开发产品转出企业的视同销售行为；二是开发产品不转出企业的视同销售行为。对于第一类视同销售行为，企业按开发产品的账面成本作为取得资产的入账价值，或用于清偿债务、或列入有关成本费用及其他项目支出，并将其视同销售，按确认的收入扣减开发产品账面成本后的余额并入应纳税所得额。但对开发产品不转出企业的行为，如将开发产品用于企业自用、转作经营性资产等，税法也将其视同销售，按确定的收入进行所得税处理。实际上，税法已把开发产品转作自用、转作经营性资产等行为视作了两项业务处理：一是按公允价值（即视同销售确认的收入）对外销售；二是按公允价值从外部取得该开发产品，从而形成计税成本。这样，实现了开发产品自用与外部购入同等的税收政策，体现了税法的公平原则。

但根据《企业会计制度》的规定，房地产开发企业将开发产品用于自用，按开发产品的账面成本（即开发成本）作为自用开发产品的入账价值，形成会计成本，但其远低于计税成本。因此，将开发产品用于自用的企业，对此开发产品计提折旧时，出现了折旧额小于从外部购入同样固定资产的折旧额，这对自用开发产品企业来说显然是不公平的。分析造成房地产企业自用开发产品视同销售带来的会计折旧少于税法折旧的问题，笔者认为，这是由于会计上未把会计成本小于计税成本的金额计入自用开发成本造成的。因此，可以把自用开发成本的入账价值假设成先按计税成本入账，再将计税成本大于会计成本的差额在开发成本移送自用的当年一次性以折旧费用形式将差额转销（因视同销售无现金流入，税法确认的收入理应有相应的费用抵减），由此既抵减了开发产品的入账价值，又抵减了视同销售形成的差价收入，从而使产品自用的现金流量变为零，这与开发产品自用的现实情况相吻合。这样，

在开发产品移送自用的当年便产生了会计折旧大于税法折旧的情况，形成可抵减时间性差异。该差异显然应在该开发产品剩余的会计折旧年限内转回，具体宜采用纳税影响会计法核算。在形成时间性差异时，按此时间性差异乘以适用所得税税率计算的所得税税额，借记“递延税款”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

对于这一可抵减时间性差异的转回，根据开发产品是否对外销售可以区分为以下两种情形：①自用开发产品不再对外销售的情形。应将可抵减时间性差异在自用产品的折旧年限内按直线法逐年转回。按每年转回的时间性差异乘以适用所得税税率计算的所得税税额，借记“所得税”科目，贷记“递延税款”科目。②开发产品先自用，再对外销售，或不能确定是否对外销售的情形。不论开发产品移送自用与对外销售的时间间隔是否能够事先确定，企业对可抵减时间性差异，均随自用开发产品的折旧过程逐年转回。按时间性差异乘以年折旧率再乘以适用所得税税率计算的所得税税额，借记“所得税”科目，贷记“递延税款”科目。待间隔期满实际对外销售时，将尚未转回的时间性差异一次性作转回处理，会计分录与上述相同。

在将计税成本与会计成本的差额确认为可抵减时间性差异及其转回时，必须注意以下几点：①在确认时间性差异时，如果预计将来没有足够的应税所得予以转回的，企业对该时间性差异的会计处理应采用应付税款法核算，将差异对所得税的影响金额在企业持有自用开发产品的实际期间内作纳税调减事项处理。②企业在转回可抵减时间性差异时，如果转回年度的企业应纳税所得额为负数，则企业应将可转回的时间性差异作纳税调整处理，在所得税纳税申报时，调减应纳税所得额（即增加应纳税所得额负数），同时作会计分录，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“递延税款”科目，冲减“利润分配——未分配利润”账户年末数，增加资产负债表本年度亏损额。③企业在转回可抵减时间性差异的年度，如果适用的所得税税率与形成可抵减时间性差异年度的所得税税率不一致，由于税法有优惠税率的规定，在整个可抵减时间性差异转回的期限内，转回差异年度的适用税率均有可能发生变动。因此，资产负债表上所列示的递延所得税借项并没有必要调整为资产负债表日实际拥有的所得税资产。同时，为减轻所得税核算难度，在适用税率发生变化时，企业不必采用债务法对形成和已经转回的时间性差异进行调整，而只需采用递延法就能比较完整地反映可抵减时间性差异的形成及转回过程。□