

视同销售的两种处理方法及其影响

阎磊 马广奇(教授)

(陕西科技大学管理学院 西安 710021)

【摘要】 本文依据现行的会计准则,阐述了视同销售业务在会计和税法上处理方法的差异及其产生原因,并且通过案例分析了两种处理方法对企业所得税产生的影响,最后提出合理化建议。

【关键词】 所得税 视同销售 会计处理

对于视同销售业务的处理,一直以来都存在争议,主要集中在会计处理上是否确认收入。一种观点认为,应该按照一般销售商品来处理,按公允价值确认销售收入同时计提增值税销项税额,然后结转销售成本。而另一种观点认为不应确认收入,而应直接计入成本,同时计提增值税销项税额。目前,这两种处理方法在实务中都存在,并没有统一的规定。本文就将货物、财产、劳务用于捐赠、广告、赞助、样品等视同销售业务为例,深入讨论了两种处理方法对企业所得税的影响,并提出合理化建议。

一、会计准则和税法对视同销售行为的不同规定

视同销售行为是由于会计和税法在收入确认问题上的口径不一致造成的,一般是指不符合会计关于收入确认的五个条件,在会计上不作收入,而在税法上作为销售处理,确认收入的商品及劳务转移行为。

1. 会计准则关于收入的确认。根据《企业会计准则第14号——收入》的规定,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。

另外,《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》应用指南规定:换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照《企业会计准则第14号——收入》的规定以其公允价值确认收入,同时结转相应的成本。《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南规定:企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的,应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬。

2. 税法中视同销售的相关规定。《增值税暂行条例实施细则》规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:①将货物交付其他单位或者个人代销;②销售代销货物;③有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将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;

⑤将自产、委托加工或购进的货物作为投资,提供给其他单位或个体工商户;⑥将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者;⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑧将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

《企业所得税法实施条例》规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

由此可见,视同销售行为一直是税法中的概念。会计制度中并没有指出视同销售的具体概念,也没有给出视同销售行为具体的会计处理方法,只是对一些特殊业务进行了规定,如非货币性资产交换、债务重组以及将货物、财产、劳务用于职工福利、利润分配。所以,这些能为企业带来直接经济利益流入,且能够可靠计量的情况,包括非货币性资产交换、债务重组、职工福利和利润分配等,因会计核算有明确的依据而不存在差异,其会计处理方法为:按其取得经济利益流入确认收入,同时结转成本。而除上述这些情况外,将货物、财产、劳务用于捐赠、广告、赞助、样品等视同销售业务在会计中并没有具体的规定,这在实务中便存在两种不同的核算方法。

二、两种观点的具体会计处理方法

1. 确认收入的处理方法。这种观点认为:应当把所有《企业所得税法》中规定的视同销售行为的会计处理方法统一,即将视同销售按照其公允价值确认收入,记入“主营业务收入”科目贷方,涉及相关增值税记入“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目贷方,将其公允价值和相关增值税税金之和记入“营业外支出”或“销售费用”科目借方,同时结转成本,按成本价借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目等。

例1:某企业将自产商品一批通过政府部门捐赠给贫困地区,该批商品账面成本70万元,同类市场价格100万元(不含税)。其会计处理如下:

借:营业外支出——捐赠支出 117; 贷:主营业务收入 100, 应交税费——应交增值税(销项税额) 17。借:主营业务成

本 70;贷:库存商品 70。

2. 不确认收入的会计处理方法。这种观点认为:视同销售行为不能直接为企业带来经济利益流入或者该金额无法准确计量,所以不符合会计上收入确认条件,因此只能直接按实际成本确认相关费用。处理时,应直接按商品成本记入“库存商品”科目贷方,相关增值税记入“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目贷方,按成本与税金之和记入“营业外支出”科目借方。

例 2:某企业将自产商品一批通过政府部门捐赠给贫困地区,该批商品账面成本 70 万元,同类市场价格 100 万元(不含税)。其会计处理如下:

借:营业外支出——捐赠支出 87;贷:产成品 70,应交税费——应交增值税(销项税额)17。

三、两种处理方法对企业所得税的影响

《企业所得税法》规定,企业应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除-允许弥补的以前年度亏损。由于此公式各个项目数据难以确认,一般是根据当期发生的交易或事项,在会计利润的基础上按照适用税法规则的要求进行调整,计算当期应纳税所得额。即:企业应纳税所得额=企业利润总额+纳税调整增加额-纳税调整减少额-允许弥补的以前年度亏损。

1. 两种处理方法对会计利润的影响。第一种处理方法确认了收入,增加了主营业务收入 100 万元,结转成本 70 万元,相当于增加了利润 30 万元,但营业外支出为确认收入与增值税销项税额之和 117 万元,即此项交易减少企业利润 87 万元(117-30)。而第二种处理方法没有确认收入,直接计入营业外支出 87 万元,即减少利润 87 万元,这与第一种处理方法的结果一致。由此可见,两种处理方法对企业利润是没有影响的。

2. 两种处理方法对所得税准予扣除项目的影。通过分析,两种处理方法的差异主要是销售收入是否确认问题。第一种方法确认收入,而第二种方法不确认收入。税法规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的 60%扣除,但最高不得超过当年销售收入的 5%,而广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售收入 15%的部分准予扣除。也就是说,业务招待费、广告费和业务宣传费是按照销售收入的一定比例税前扣除的,那么第一种处理方法确认收入,就相当增加了业务招待费、广告费和业务宣传费税前扣除的基数,当业务招待费、广告费和业务宣传费超出准予扣除范围的情况下,就能减少纳税调整增加额,从而减少企业应纳税所得额。

为了能更清楚地分析两种处理方法对企业所得税的影响,我们通过案例进行具体分析。

例 3:大海公司为机械制造企业,2010 年经营情况如下:对外捐赠一批自产设备,该设备成本 70 万元,市场价格 100 万元。除上述业务外,企业全年产品销售收入 10 000 万元,产品销售成本 6 000 万元。其他业务收入 1 000 万元,其他业务成本 800 万元。缴纳增值税及附加 400 万元。发生管理费用

600 万元,其中发生业务招待费 200 万元。当年发生广告费 2 000 万元,除向外捐赠设备外无其他营业外支出。

案例中,两种不同处理方法对各个项目的影响:

1. 利润总额。

方法一:利润总额=10 000-6 000+1 000-800-400-600-2 000+100-70-117=1 113(万元)。

方法二:利润总额=10 000-6 000+1 000-800-400-600-2 000-87=1 113(万元)。

2. 业务招待费纳税调整增加额。

方法一:销售收入=10 000+1 000+100=11 100(万元);业务招待费纳税调整增加额=200×60%-11 100×0.5%=64.5(万元)。

方法二:销售收入=10 000+1 000=11 000(万元);业务招待费纳税调整增加额=200×60%-11 000×0.5%=65(万元)。

3. 企业应纳税所得额。

方法一:企业应纳税所得额=2 000-11 100×15%=335(万元)。

方法二:企业应纳税所得额=2 000-11 000×15%=350(万元)。

具体如下表:

项 目	单位:万元	
	确认收入的处理方法	不确认收入的处理方法
利润总额	1 113	1 113
业务招待费纳税调整增加额	64.5	65
广告费纳税调整增加额	335	350
企业应纳税所得额	1 512.5	1 528

通过上述分析,我们可以看到,对于同一业务,方法二使企业的应纳税所得额增加了 15.5 万元(1 528-1 512.5)。

四、结论

由于会计准则中没有明确规定视同销售业务的具体处理,所以产生会计与税法上对视同销售业务处理的差异,尤其是对将货物、财产、劳务用于捐赠、广告、赞助、样品这四种视同销售业务。通过案例分析,我们发现将这些视同销售业务确认收入并结转成本的处理方法,即第一种处理方法,能够最大限度地利用成本费用税前扣除的有关规定,降低企业的应纳税所得额。因此,存在上述视同销售业务的企业可以考虑运用第一种处理方法,降低企业应纳税所得额,使得企业最大限度的获利。

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.北京:人民出版社,2008
3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011
4. 中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2011