

# 存货公益性捐赠的会计处理及税务调整

胡敏

(重庆电子工程职业学院会计与金融系 重庆 401331)

**【摘要】** 本文以实例分析的方式探讨了企业存货公益性捐赠会计处理及税务调整中存在的问题,阐述了存货成本加税费列支捐赠金额的会计处理方法,提出了增加公益性捐赠税前扣除基数以提高企业捐赠积极性的对策。

**【关键词】** 存货 公益性捐赠 会计处理 税务调整

## 一、当前实务中存货公益性捐赠的会计处理

例 1:某企业 2010 年将本企业的一批原材料和产成品通过中国教育发展基金会捐赠给学校,并取得相关凭据,凭据上载明的金额共计 175.5 万元(其中原材料 58.5 万元,产成品 117 万元)。该批原材料账面价值 50 万元(不含税价),产成品成本 80 万元,市场售价 117 万元(含税价)。2010 年度该企业适用的增值税税率为 17%,企业所得税税率为 25%。

企业会计人员对这项经济业务的处理分为两笔:①原材料部分,借:营业外支出——捐赠支出 58.5;贷:原材料 50,应交税费——应交增值税(进项税额转出)8.5。②库存商品部分,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 80;贷:库存商品 80。这种会计处理方式在实务中具有典型代表性,企业认为两笔营业外支出合计 175.5 万元(58.5+117),与第三方出具的捐赠凭据所记载的金额是一样的,这个金额也与企业对外宣传的捐赠金额是一致的。同时企业认为所得税汇算清缴时库存商品部分最终要视同销售调增利润,与其在所得税汇算清缴时调整不如捐赠时直接确认为收入更简单。

## 二、存货公益性捐赠正确的会计处理

根据会计准则的相关规定,笔者认为存货对外捐赠应该计入营业外支出,捐赠的价值应该是存货的成本加上相关税费的总额。上例的公益性捐赠业务中原材料部分的处理是正确的(前提是假设企业所捐赠原材料的账面价值与初始购买价格及捐赠时同期市场价值是一致的或者波动很小)。而上例的公益性捐赠业务中库存商品部分的处理却是错误的,因为库存商品对外捐赠相关的经济利益不可能流入企业而导致企业资产减少,不能确认为主营业务收入。正确的会计处理应该是(为了简化说明问题,笔者忽略了以增值税为基础而应缴纳的营业税金及附加):借:营业外支出——捐赠支出 97;贷:库存商品 80,应交税费——应交增值税(销项税额)17。

正确的会计处理同以上实务会计处理相比较,虽然两者最后的会计利润总额都是净支出 97 万元,但是在财务报表上前者的处理方法导致收入虚增了 100 万元,成本虚增了 80 万

元,捐赠支出金额多列支了 20 万元。

忽略上例中原材料部分的捐赠,假设 2010 年度该企业利润总额为 1 000 万元,除库存商品捐赠外没有其他纳税调整事项。依据《企业所得税法实施条例》第五十三条规定,企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额 12% 以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。2010 年度该企业公益性捐赠的扣除限额为 120 万元(1 000×12%),实务会计处理列支的 117 万元的捐赠支出在扣除限额内允许全额扣除;若其他条件不变,假设企业 2010 年度利润总额为 810 万元,扣除限额为 97.2 万元(810×12%),依正确会计处理方法捐赠支出列支为 97 万元,仍可全额扣除,而依实务会计处理方法捐赠支出列支为 117 万元,大于 97.2 万元扣除限额,则需调增应纳税所得额 19.8 万元(117-97.2)。这种情况下会计处理方法错误就会给企业带来额外支付,影响企业的捐赠积极性。

因此,库存商品对外进行公益性捐赠时正确地进行会计处理很重要。一方面,以成本加税费列支捐赠支出可以最大限度地获得所得税税前扣除限额;另一方面,财务报表披露真实,不会对外部使用者形成误导。

## 三、企业存货公益性捐赠税务调整中存在的问题

按照税法的规定,企业发生的公益性捐赠支出,可以在税前扣除,但要同时具备三个条件:一是公益性,二是企业有实现的利润,三是要在一定的比例内。如果企业发生了经营亏损,其公益性捐赠的支出是不能扣除的。这就导致了企业在向学校进行公益性捐赠时要首先衡量自身的经营情况,其预测盈利时能积极捐赠,预测亏损时则不愿意捐赠。

1. 盈利情况下,税务调整可能导致企业实际捐赠额大于税前允许扣除的金额。

例 2:某企业 2010 年 3 月 20 日通过第三方向学校捐赠价值 11.7 万元的原材料用于资助学生参加全国技能竞赛,假设该企业 2010 年度的会计利润为 80 万元,无其他纳税调整事项,所得税税率为 25%。

此例中,某企业 2010 年的会计利润为 80 万元,故根据税法的规定,以企业年度利润总额的 12% 为基数允许扣除的金额=80×12%=9.6(万元)。实际发生额为 11.7 万元>9.6 万元,

# 运用“类比法”掌握金融衍生工具账务处理

曹 昭(博士)

(河南安阳师范学院 河南安阳 455000)

**【摘要】**金融衍生工具的产生在于交易双方对某一原生金融工具的价格变化具有不同的预期,其收益具有一定的不确定性。笔者通过具体事例运用类比法介绍金融衍生工具的账务处理。

**【关键词】** 衍生工具 看涨期权 看跌期权

## 一、“衍生工具——看涨期权”的账务处理

ABC公司于2007年2月1日向EFG公司发行以自身普通股为标的的看涨期权。根据该期权合同,如果EFG公司行权(行权价为102元),EFG公司有权以每股102元的价格从ABC公司购入普通股1000股。

其他有关资料如下:①合同签订日2007年2月1日;②行权日(欧式期权)2008年1月31日;③2007年2月1日每股市价100元;④2007年12月31日每股市价104元;⑤2008年1月31日每股市价104元;⑥2008年1月31日应支付的固定行权价格102元;⑦期权合同中的普通股数量1000股;⑧2007年2月1日期权的公允价值为5000元;⑨2007年12月31日期权的公允价值为3000元;⑩2008年1月31日期权的公允价值为2000元。

的公允价值为2000元。

假定不考虑其他因素,ABC公司的账务处理如下:

情形1:期权以现金净额结算。

ABC公司:2008年1月31日,向EFG公司支付相当于本公司普通股1000股的市值金额。

EFG公司:同日,向ABC公司支付102000元(1000×102)。

(1)2007年2月1日,确认发行的看涨期权:借:银行存款5000;贷:衍生工具——看涨期权5000。

对于这一分录,我们可以这样理解:公司发行的看涨期权可以类比为公司出售给对方的一种“权利”,对发行期权的公司而言相当于承担了一项潜在义务,当然,作为回报,对方必

所以按照税法的规定,企业允许在税前扣除的公益性捐赠支出金额为9.6万元。

**2. 亏损情况下,企业实际发生的公益性捐赠支出无法进行税前扣除。**

例3:某企业2010年4月20日通过第三方向学校捐赠价值11.7万元的原材料,假设某企业捐赠前会计利润为8万元,无其他纳税调整事项,所得税税率为25%。

此例中,某企业2010年度的会计利润为亏损3.7万元(8-11.7),公益性捐赠支出实际发生额为11.7万元。在没有其他纳税调整事项的情况下,根据现行税法的相关规定,以年度利润总额为基数计算的允许税前扣除限额为0。

笔者认为,企业的财产在捐出后,企业就放弃了这部分财产的使用和收益的权力,企业不应当为其再纳税。国家允许企业公益性捐赠部分在税前扣除将导致国家税收收入减少,实质上是国家为公益事业提供了一种间接的国家资助。税法规定允许部分公益性捐赠在税前扣除的初衷,是采取税收激励促进企业将私人财产转化为公共财产,同时降低企业的捐赠成本。但是以年度利润总额为计算基数的税收征管方式却与允许部分公益性捐赠税前扣除的设计初衷不一致,因为在计算年度利润总额时已经从中扣除了各种捐赠,在其他收入、成本、费用一定的情况下,企业捐赠越多,利润总额就越少,企业

获得的税前扣除的金额越少。由此可见,此项税收政策在具体实施时对捐赠并不能起到激励作用,笔者建议,以年度利润总额加上公益、救济性捐赠作为基数计算允许税前扣除的限额更为恰当。

如例2中以现行扣除限额计算方法计算的扣除限额为9.6万元,若以年度利润总额加上公益、救济性捐赠作为基数计算的扣除限额=(80+11.7)×12%=11.004(万元),企业获得的税前扣除金额大于前者,更能促进企业公益性捐赠的积极性。

如例3中以现行扣除限额计算方法计算的扣除限额为0,若以年度利润总额加上公益、救济性捐赠作为基数计算的扣除限额=(8+11.7)×12%=2.364(万元),这样就算企业捐赠时没有准确估计年度盈利水平,企业在放弃自身财产为公众所用后,这种社会投资仍然能获得国家部分资助。

**【注】**本文系中国商业会计学会2011年度立项课题(项目编号:中商学字[2011]第10号KJ201130)和学院会计电算化教学团队的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 马新平. 公益性捐赠税前扣除政策剖析. 财会月刊, 2010;28
2. 曾富全. 企业对外捐赠财税处理探析. 商业会计, 2010; 15