

视同销售会计处理之我见

靳光玫

(枣庄学院经管学院 山东枣庄 277160)

视同销售一般指企业将自产货物或劳务用于对外投资、非应税或免税项目、集体福利、捐赠、广告、赞助等项目。对此类业务如何处理,会计准则与税法分别做了具体、明确但又不完全相同的规定,《财会月刊》2011年11月上旬刊中阎磊、马广奇的《视同销售的两种处理方法及其影响》(以下简称“阎文”)一文已加以详细介绍,本文不再赘述。但笔者认为,阎文在对视同销售收入如何进行账务处理以及该收入是否属于计提招待费基数等问题的表述上存在可商榷之处。

一、视同销售业务账务处理

阎文认为,由于会计和税法在收入确认问题上的口径不一致,造成某些业务不符合会计关于收入的确认条件,在会计上未作收入处理,但按税法规定仍应纳税,从而形成了所谓的视同销售业务。阎文进一步指出,现行企业所得税法和企业会计准则颁布实施后,会计与税法在收入确认问题上的差异有所缩小,对自产货物或劳务用于非货币性资产交换、债务重组、职工福利或利润分配等视同销售业务,会计与税法的规定已完全一致,均为按其经济利益流入确认收入,同时结转成本并计算应纳税额。但阎文认为,将自产货物或劳务用于非应税项目、捐赠、广告等视同销售业务,实务中存在两种处理方法:①按照其公允价值确认收入,记入“主营业务收入”科目贷方,涉及的增值税记入“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”等科目借方,同时按成本价再做一笔分录,即借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目。②会计上不确认收入,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。

笔者认为,自产货物或劳务用于非应税项目、捐赠、广告等业务,会计实务中已不存在争议,基本都是按第二种方法处理,即不确认收入,直接按成本记入“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“在建工程”、“营业外支出”、“销售费用”等科目借方。这样处理的原因在于企业没有通过上述业务获得经济利益流入,不符合会计准则关于收入确认的条件。但为保证国家税收,税法规定这些行为也要纳税。相比而言,阎文所说第一种方法即在贷方确认收入的同时,在同一笔分录中借记“在建工程”、“营业外支出”、“销售费用”科目,令人费解,也不符合一般业务处理的惯例,在实务中基本无人采用。

二、业务招待费、广告费和业务宣传费的计提基数包括视同销售收入

阎文认为,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,按第一种方法确认收入,就相当于增加了业务招待费、广告费和业务宣传费税前扣除的基数,在业务招待费、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。按此可以推理,阎文认为业务招待费、广告费和业务宣传费的计提基数只包括正常销售收入,以及自产货物或劳务用于非货币性资产交换、债务重组、职工福利或利润分配等视同销售业务,而不包括自产货物或劳务用于非应税项目、捐赠、广告等视同销售业务,因此按第二种方法确认收入,无法获得这种减免税的好处。

笔者认为,这种理解是存在问题的,因为根据国家税务总局制定发布的关于《企业所得税年度纳税申报表附表一》(收入明细表)、《企业所得税年度纳税申报表附表三》(纳税调整项目明细表)、《企业所得税年度纳税申报表附表八》(广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表)的解释说明,业务招待费、广告费和业务宣传费的计提基数均包括视同销售收入。也就是说,阎文所提出的问题实际并不存在,自产货物或劳务用于非应税项目、捐赠、广告等视同销售业务也属于计提三费的基数。

以阎文所提供的数据为例:某设备制造企业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10000万元,产品销售成本6000万元。其他业务收入1000万元,其他业务成本800万元。缴纳营业税金及附加400万元。发生管理费600万元,其中发生业务招待费200万元。当年发生广告费2000万元,除向外捐赠设备外无其他营业外支出。假定无其他纳税调整项目。

笔者认为,比较规范的处理方法应该是:

该企业当年会计利润=10000-6000+1000-800-400-600-2000-117=1083(万元)

业务招待费扣除限额=(10000+100+1000)×0.5%=55.5(万元),实际发生200万元,超出限额144.5万元(200-55.5)。

广告费扣除限额=(10000+100+1000)×15%=1665(万元),实际发生2000万元,超出限额335万元(2000-1665)。

企业应纳税所得额=1083-144.5-335=603.5(万元)

应纳企业所得税额=603.5×25%=150.875(万元)○