视同销售业务财税处理剖析

陈 锷

(广东水利电力职业技术学院 广州 510635)

【摘要】本文通过对“视同销售”业务的会计与企业所得税税务处理的剖析,建议会计准则在增加“视同销售收入”条款的基础上明确收入计量应以相关资产的公允价值为准,并修改《企业会计准则第2号——长期股权投资》的相关规定。

【关键词】视同销售 企业所得税 长期股权投资

一、“视同销售”的会计处理

“视同销售”属于税法概念,即虽然不是传统意义上的销售货物,但当企业的货物所有权属发生改变就应该视同销售确认应税所得。

对于“视同销售”业务应怎样进行会计账务处理呢?根据会计准则的规定,会计确认收入必须同时满足商品所有权上的主要风险和报酬转移、收入与成本能可靠计量等五个条件。另外,《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,对于用货物进行投资的,会计上应判断投资是否具有商业实质且公允价值是否能够可靠计量,如果符合这两个条件,会计账务处理应确认产品销售收入,否则不能确认产品销售收入,只能按成本结转。《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定,对于以自产产品作为福利发放给职工的,应当根据该产品的公允价值计入当期损益。《企业会计准则第12号——债务重组》规定,债务人以非现金资产抵偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与非现金资产公允价值之间的差额,计入当期损益。现举例说明如下:

例:某企业自产产品一批,其成本为100万元,市场售价为120万元。本案例会计账务处理不考虑增值税等因素的影响。

1. 如果将上述产品用于本企业在建工程:

借:在建工程 1 000 000

　贷:库存商品 1 000 000

2. 如果将上述产品作为福利发放给企业管理人员:

借:管理费用 1 200 000

　贷:应付职工薪酬 1 200 000

借:应付职工薪酬 1 200 000

　贷:主营业务收入 1 200 000

借:主营业务成本 1 000 000

　贷:库存商品 1 000 000

3. 如果将上述产成品分配给股东:

借:利润分配——应付股利 1 200 000

　贷:主营业务收入 1 200 000

借:主营业务成本 1 000 000

　贷:库存商品 1 000 000

4. 如果将上述产品用于清偿1 300 000元的债务:

借:应付账款 1 300 000

　贷:主营业务收入 1 200 000

　　营业外收入 100 000

借:主营业务成本 1 000 000

　贷:库存商品 1 000 000

5. 如果将上述产品无偿赠送给希望工程:

借:营业外支出 1 000 000

　贷:库存商品 1 000 000

6. 如果将上述产品用于对外投资,会计上应先判断投资是否具有商业实质且公允价值是否能够可靠计量。如果该投资不具有商业实质,则会计上不能确认销售收入:

借:长期股权投资 1 000 000

　贷:库存商品 1 000 000

如果该投资具有商业实质,则会计上应确认产品销售收入:

借:长期股权投资 1 200 000

　贷:主营业务收入 1 200 000

借:主营业务成本 1 000 000

　贷:库存商品 1 000 000

二、“视同销售”的企业所得税税务处理

《企业所得税法实施条例》规定,对于货物在企业内部之间的转移如用于在建工程、管理部门等,属于处置内部资产不作为视同销售处理。企业发生非货币性资产交换,如将货物用于捐赠、偿债、投资、职工福利或者利润分配等,应当视同销售缴纳税款。

上述案例中,第1种情况到第4种情况都属于企业所得税视同销售业务。由于会计账务处理与企业所得税税务处理一致,因此前四种情况不需做企业所得税的纳税调整。

上述案例中的第5种情况将产品用于对外捐赠,其所有权已发生改变,企业所得税税务处理是视同销售并调增应税所得,这与会计账务处理不一致。因此,企业在年终进行企业所得税汇算清缴时要进行纳税调整。

上述案例中的第6种情况将货物进行投资已经改变资产

预计负债列报存在的不足与改进

李 睿

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

【摘要】企业会计准则将预计负债归为非流动负债,在资产负债表中单独列示。本文讨论了预计负债的核算内容,提出了将预计负债分设为"预计流动负债"和"预计非流动负债"两个科目的改进建议,并指出了在报表上的列示方法。

【关键词】预计流动负债 预计非流动负债 列报

我国企业会计准则将预计负债归为非流动负债,并在资产负债表中单独列示。准则还列举了"预计负债"科目核算的主要内容,包括:未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证、亏损合同、重组义务、资产弃置义务等。但是在预计负债的各项业务中,有的属于非流动负债,有的属于流动负债,还有些业务需要根据职业判断才能确定其负债的性质。因此,在归类预计负债时应考虑其流动性,不能笼统地将其归类在非流动负债下。

一、预计负债流动性分析

1. 未决诉讼、未决仲裁。企业发生诉讼或仲裁时,在诉讼或仲裁尚未裁决前,对被告来说可能形成一项或有负债或者预计负债,对原告来说可能形成一项或有资产。当未决诉讼或未决仲裁满足预计负债的确认条件时,企业应确认一项预计负债,裁决结果产生时根据实际诉讼损失金额转销当初确认的预计负债。未决诉讼或未决仲裁预计负债的流动性则要根据诉讼期的长短来判断。由于大部分企业难以判断诉讼期的长短,因此没有足够证据表明某项未决诉讼的诉讼期长于1年的,根据谨慎性原则,该未决诉讼或未决仲裁产生的预计负债属于流动负债。

2. 产品质量保证。企业为保证其销售信誉,通常会为销售的商品或提供的劳务提供质量保证。在约定的保修期限内,如果产品或劳务发生正常范围内的质量问题,企业有责任免费或只收成本价维修、替换产品。为此,企业应当在符合确认条件的情况下,在销售成立时确认预计负债。在实际发生维修费用时,冲减当初的预计负债,直至保修期结束。产品质量保证预计负债的流动性应根据产品质量保修期的长短确定。对于保证期只有1年的产品或劳务,毫无疑问与之相关的预计负债应属于流动负债。如果保证期长于1年,应根据经验比例

所有权属,也属于企业所得税法规定的视同销售行为,这与会计账务处理不完全一致。在投资具有商业实质的情况下,会计账务处理与企业所得税税务处理一致,则无需进行企业所得税纳税调整;在投资不具有商业实质的情况下,会计账务处理不确认收入,而企业所得税税务处理应视同销售并调增应税所得20万元。

三、小结

从以上案例可知:对于税法的"视同销售"业务,会计账务处理方法一是需要确认销售收入并结转销货成本;二是不需要确认销售收入,直接转出存货。究竟采用哪种账务处理方法更加合理呢?企业会计准则并没有很明确的指引,这给会计实务界制造了"混乱"。对于案例中的第5种情况无偿赠送的会计账务处理,有会计实务界人士认为企业通过捐赠获得了良好形象和知名度的"经济利益",需要确认收入;而对于案例中的第6种情况,需要会计人员判断投资是否具有商业实质,专业性和主观性太强,容易成为会计操纵利润的手段,而且企业都是趋利的,会计人员难以准确把握企业的投资是否具有商业实质。另外,由于"视同销售"业务的会计账务处理与企业所得数税务处理不完全一致,会计人员需要在年末对企业所得税进行纳税调整,这增加了账务处理的复杂性。

因此,为了使"视同销售"业务的会计账务处理"有法可依"并且简化年度纳税调整,很多专家学者建议在《企业会计准则第14号——收入》中增加会计"视同销售收入"的条款,即当企业资产所有权属发生改变,会计账务处理应按规定视同销售确认收入并结转成本;反之,则不能确认收入。但笔者认为该建议需要补充完善,在增加"视同销售收入"条款的基础上应明确收入金额以该资产的公允价值为准,使得收入能够可靠计量。同时,建议修改《企业会计准则第2号——长期股权投资》第三条(四)款为:通过非货币性资产交换换取的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第14号——收入》"视同销售收入"的规定,即根据非货币性资产的公允价值确定初始投资成本,以避免会计准则在内容上的互相矛盾。

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. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2012

3. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2011