

从税会差异看企业所得税视同销售规定

金执翰¹，金伟平²(高级会计师)

(1.浙江财经大学会计学院，杭州 310018；2.浙江舟山市地税局，浙江舟山 316100)

【摘要】基于同一经济活动事项，税法和会计由于目标不同、服务对象不同，从而制订了不同规则，因此产生了税会差异。所得税视同销售行为的规定即是一种重要的税会差异。税会差异的存在使得许多事项变得模糊不清，争议不断。本文从税会差异的原因开始分析，结合所得税视同销售的案例，提出对所得税视同销售行为规定的看法。

【关键词】企业所得税；视同销售；税会差异

一、税会差异产生的原因

1. 目标不同。无论是受托责任观还是决策有用观，会计的目标始终围绕“提供会计主体的经济活动信息”，或是为了解释资源利用情况或是为了有利于信息使用者做出决策。而税法则是为了有效地实现税收政策目标而制定的，税收是政府为了履行其职能，利用行政手段强制参与收入分配的一种形式；同时，税收也是政府进行宏观经济调控的政策工具和必要手段。因此税法的规定既要保证国家财政需要，又要促进资源合理配置、稳定经济增长、保证收入公平分配等。从目标上看，税法比会计更具全局性。

2. 服务对象不同。会计的职能是核算和监督会计主体在一定时期内的各项能用货币计量的经济活动，以会计主体和一些利益相关者为服务对象，会计主体和会计分期假设规定了会计工作的空间和时间范围。税法的作用在于保证税收活动的有效进行，从而实现税收政策目标，所以税法是立足于整个宏观经济环境，以全社会为服务对象的。相比会计上的要求，税法规定对某一经济活动的处理更加要以经济事实为依据，而不是仅站在某一特定主体的角度上看待经济活动对该主体财务状况、经营成果的影响。

基于以上两点原因，当税法和会计对于同一经济事项站在各自的角度制定不同规则时，就产生了税会差异。以企业所得税视同销售行为为例，对外处置一批存货，会计上对于不具备商业实质的非货币性资产交换、捐赠、赞助支出等，因为不会给会计主体带来经济利益的流入或虽会带来经济利益的流入但金额不能可靠计量而不作为收入处理；然而，企业所得税税务处理时往往要对此类业务做视同销售处理，进行相应的纳税调整。

笔者对该种税务处理方式的理解如下：出于对国家财政收入的保证，加强税源管理，避免税款流失。企业所

得税以法人所得为征税对象，法人所得为法人总收入减去法人支付给要素提供者的收入（如原料、工资、利息、租金等），即法人以自有资金（一般为股东投入的资金）创造的价值。虽然对会计主体来说，企业所得税视同销售行为因销售未实现而不确认相关收入和利润，但从整个国民经济来看，一批存货无论是否销售均包含着各生产要素价值的转移，当然包括法人自有资金创造的价值，并且只要存货的所有权发生转移，这部分价值就随之进入社会流转，国民收入中也增加了这一块价值。所以笔者认为对外处置存货税法上作为视同销售处理规定是合理的，是符合立法目标的。

二、所得税视同销售行为的三个案例

例1：某企业用一批自产存货（以下简称“存货”）对其子公司追加投资，该批存货成本为100万元，公允价值为200万元（本文案例均假设不考虑除企业所得税外的其他税种，下同）。

由于该投资发生于关联企业之间，不具备商业实质，因此根据会计准则规定以换出存货的账面价值确认增加的长期股权投资成本100万元，同时在贷方将该批存货的账面价值转出。但企业所得税法规定，非货币性资产交换无论是否具有商业实质均属于企业所得税视同销售行为，应做相应纳税调整。因此该企业应调增应纳税所得额100万元（200-100）。此外，由于税法对该项交易做了所得税纳税调增处理，所以该长期股权投资的计税基础应为200万元，而非100万元，即该项长期股权投资处置时可在税前扣除的金额为200万元。

此项交易产生的税会差异主要因税法和会计对该批存货的价值存在不同的认定而起，由此产生了长期股权投资账面价值与计税基础的差异。

例2：某企业将一批存货作为样品在展销会上无偿赠送他人，存货成本价100万元，公允价值200万元，企业当

年营业收入为800万元。

会计上将存货成本作为销售费用,税法上,根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)规定,外部处置资产即资产所有权发生转移需确认视同销售收入,因此需调增应纳税所得额100万元。另外,《企业所得税法实施条例》第四十四条规定:企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除,超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除;国家税务总局《关于印发〈企业所得税年度纳税申报表〉的通知》(国税发[2008]101号)进一步明确,销售(营业)收入合计=主营业务收入+视同销售收入。所以本例中扣除限额为:(800+200)×15%=150(万元)。然而,实践中关于这笔交易的扣除额存在两种观点:①应以会计上确认的不超过扣除限额的销售费用为扣除金额,此处100万元<150万元,不需再做纳税调整。②应以视同销售价格作为扣除标准,当期应调减应纳税所得额50万元,剩下50万元结转下年再行调整。

例3:某企业将一批存货通过红十字会捐赠给灾区,存货成本价100万元,公允价值200万元,企业当年会计利润总额为1000万元。

会计处理为按照存货的账面价值计入当期损益,从营业利润中扣减。税务处理如下:同上例先调增应纳税所得额100万元,根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十一条、第五十二条和第五十三条规定,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额的12%的部分,准予扣除。其中,年度利润总额,是指企业依照国家统一会计制度计算的年度会计利润。公益性捐赠是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定用途的公益捐赠。此例扣除限额为:1000万×12%=120(万元),同上例,实际扣除金额存在两种观点:①仅以100万元扣除,100万元<120万元,且已在利润总额前扣减,不需再纳税调整。②可以按200万元扣除,但200万元>120万元,因此需调减应纳税所得额20万元,剩余80万元用税后利润弥补。

三、以上三个视同销售案例的分析

以上三个案例分别对应税法上的三个扣除标准规定,这些规定背后体现的是税收立法对经济业务内涵的理解。

1. 存货的非货币性资产交换。不具商业实质的非货币性资产交换的经济实质更多为一种“资源整合”,尤其体现在关联企业中。从经济实质的角度看,不应该对其征税,因为这种行为往往只是企业之间资源的简单交换,与“税会差异原因”分析中的“企业创造价值进入社会流转”有一定区别,而且税法在对其调增时是按照换出存货的公允价值(近期售价或其他纳税人近期售价或组成计税

价格),但换入资产的公允价值未必与之相等,所以调增的应纳税所得额未必就是企业创造的价值。因此笔者认为,税法规定这种视同销售的行为更多地是为了防止关联企业之间通过转移利润来避税,以及加强税源管理,保证财政收入,防止税款流失。至于换入资产的计税基础按换出资产调增后的价值确认,则纯粹是为了体现税负公平,之前为了防止转移利润多征了的税必然要在利润真正实现后扣除。

2. 存货作为样品用于广告宣传、对外捐赠。会计准则规定,存货用作广告宣传或对外捐赠等外部处置,虽然可能会给企业带来经济利益流入,但是金额不能可靠计量。因此领用存货用作广告宣传或捐赠不能确认为收入,原先已支付并包含在产品成本中的料、工、费则以费用或损失的形式进入到了当期损益中。如前文所述,会计准则对这项业务的理解是站在会计主体的角度,所以会计准则认为存货成本仅包括与存货生产直接或间接相关的料、工、费,存货的价值补偿尺度亦是如此。至于期间费用,会计准则认为其属于企业经营管理活动发生的费用,与生产活动无关,不应计入存货成本。经营管理活动的最终目的是为更好地实现销售收入,加速经济利益流入企业,因此需要以收入弥补完存货成本后的余额来弥补企业期间费用。

然而,此项业务的经济事实并非如此,从整个宏观经济运行的角度看,企业的任何一项与生产经营有关的活动所创造的价值都随着企业价值链的传递进入到产品中,最终进入社会流转,构成国民收入的一部分。所以,企业存货除了包含会计核算的料、工、费成本外,还包括销售及管理人员工资、土地租金、借款利息等所需支付给要素提供者的收入。

正是因为税收有比会计更具宏观性的目标和服务对象,所以税收才更应该基于业务的经济事实,才有了税法对企业所得税视同销售的规定。因此,存货的所有权一发生转移便应对其征税。如前文所述,企业以自有资金创造的价值已进入社会流转构成国民收入,无论存货是否销售,企业在组织生产经营时均需消费政府提供的公共产品,企业所得税即是需要支付给公共产品这一特殊要素提供者——政府的收入。

四、存货用作广告宣传、对外捐赠税的理解分析

虽然存货用作广告宣传、对外捐赠均属于对外处置,会计上也因性质不同而用了两个不同的科目核算(但均为损益类科目且均按成本价核算),在不考虑所得税费用时,它们对利润的影响完全相同。然而,两者在经济实质上却有较大差异:用作广告宣传的存货实际上是处于企业价值链最末端的最终产品回到价值链的上游变成一种要素,用作对外捐赠的存货是最终产品脱离企业价值链进入社会流转。

会计人员职务犯罪的认定标准

郭杰

(郑州大学西亚斯国际学院, 郑州 451150)

【摘要】目前,会计人员职务犯罪呈现出触犯罪名多、人员牵涉广、社会危害大等特点,但是有关会计人员职务犯罪的认定涉及许多问题,如会计行为的罪与非罪、此罪与彼罪以及量刑等问题。具体来说,衡量会计人员职务犯罪首先要全面分析会计犯罪的客体、客观方面、主体和主观方面四个要件。只有对这四个方面进行深入分析,才能真正地理解会计人员职务犯罪的确切内涵,从而对其进行正确的定罪量刑。

【关键词】会计人员; 职务犯罪; 会计犯罪

近些年来,随着我国经济发展速度加快,会计人员职务犯罪案件越来越多,金额越来越大,不良后果也越来越严重,已经危害到了国家经济秩序安全。然而,我国《刑法》目前还没有对会计人员职务犯罪做出专门规定,这种情况不利于遏制会计犯罪现象。因此,加强会计人员职务犯罪方面的研究具有一定的理论和现实意义。

会计人员职务犯罪主要是指国家机关、企事业单位

等组织的会计人员,在工作过程中严重违反会计法规,故意或过失实施侵害社会主义市场经济秩序或其他经济秩序,情节恶劣,后果严重,应受刑罚惩罚的行为。会计人员职务犯罪的认定必须从其所侵犯的客体、客观方面、主体和主观方面四个方面进行。

一、会计人员职务犯罪所侵犯的客体

犯罪客体是认定犯罪的一个非常重要的标准,具体

按照税收立足于经济的原则,作为支付给要素提供者的资产输出,不应属于企业所得税征税范围,应在计算企业所得税时扣除;然而捐赠支出应视作企业处置自身所得,与生产经营活动无关,不应税前扣除。

《企业所得税法》对于两项业务的不同扣除标准规定不完全符合这一原则。广告支出虽然应全额扣除,但为了实现“保障财政收入”这一税收目标,规定了每年的扣除限额,剩余部分虽在当年不得扣除但可结转下年。另外,扣除限额规定的比例较高,为销售收入的15%,所以广告支出接近于可全额扣除,并且最终一定可以全额扣除。捐赠支出虽然有一部分可税前扣除,但扣除限额较小,仅为利润总额的12%,而且不足扣除部分不得结转。由此可以推断规定捐赠支出的扣除限额是为实现“资源与收入的合理、公平分配”这一税收目标,是政府鼓励企业捐赠的表现。

所以,在判断存货用作广告宣传、对外捐赠时的扣除金额是应按账面价值还是经视同销售调增后的金额确定时,要紧扣税法精神,不可任意选择,以免造成涉税风险。

存货用作广告宣传,这批存货的价值最终会沿着企业的价值链转移到下一批准备出售的存货中,因此允许其全额扣除,即在本文案例中应调减当期应纳税所得额50万元,剩下50万元结转下年。若仅允许扣除成本部分则

会导致原先视同销售处理时,调增的应纳税所得额再一次被计入应纳税所得额中,造成重复征税。

存货用作对外捐赠的,该批存货在捐赠发生时,其价值已完全离开企业,不同于用于广告宣传会又一次地通过企业价值链进入下一批待售存货之中,因此不存在导致重复征税的问题。另外,这批存货在视同销售处理时已经将成本和其应承担的期间费用扣除过一遍,只是将不超过年度会计利润12%的成本费用从应纳税所得额中扣减已是重复扣税,若要以调增后的金额作为扣除额就意味着不但会产生更多的重复扣税,而且连企业处置自己的资产都可以由政府负担一部分成本,与税法精神不大相符。所以笔者认为,存货用于对外捐赠的,在视同销售处理后只能扣除成本部分,即本文案例中仅能按照100万元税前扣除,不需再做纳税调整。

五、总结

笔者经研究思考发现,税法对所得税视同销售规定基本立足于经济活动的实质内容,企业财务人员在决定是否视同销售税务处理以及视同销售的税前扣除时,可以遵循此要点进行判断。

主要参考文献

刘孙芸.谈视同销售业务的会计与税务处理[J].财会月刊,2015(7).