

从视同销售行为看新企业所得税申报表

石 玮

(国家税务总局税务干部进修学院, 江苏扬州 225007)

【摘要】视同销售通常是指在企业所得税中需要确认收入而会计中无需确认收入的情形,涉及企业各种类型的资产。由于税法和会计确认收入的原则不同,导致在部分特殊资产处置过程中会计和税务处理不同,从而成为企业所得税申报表中的调整事项。对视同销售行为的调整不仅涉及视同销售收入和成本的调整,部分情况下还会涉及及相关期间费用的调整。**2014年11月3日**,国家税务总局下发了《企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》,本文通过探讨视同销售行为在新修订后的企业所得税申报表中的体现,分析企业所得税申报表在反映视同销售行为调整过程中存在的问题。

【关键词】视同销售; 会计利润; 企业所得税申报表

一、视同销售行为产生的原因

视同销售行为主要源于会计和税法中收入确认原则的不一致性。在商品销售收入的确认过程中,会计要求必须符合五个条件:一是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;二是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;三是收入的金额能够可靠地计量;四是相关的经济利益很可能流入企业;五是相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。税法认可了其中的四个原则,没有将“相关的经济利益很可能流入企业”作为税法收入确

本,但是也有可能由此失去原材料价格下跌带来的节省采购成本的机遇。

投资风险喜好者通常是对最好的可能结果感兴趣,追求利润最大化;而风险厌恶者则倾向于假定最坏的结果,寻求将不利的影响因素减到最少。**2013年**天工国际不惜借贷,积极囤积原材料,去博随后的原材料升值,并且配备相当高的在产品 and 产成品库存,虽然借款年利率还不算特别高,但是融资成本净额**1.2亿元**已经可以使毛利率降低**4%**了,只不过由于不同的会计政策选择,使其未参与毛利率的计算,且未对产品销售价格的下跌风险和人民币升值所带来的外汇汇率波动风险进行套期保值而已。由此可以看出,天工国际的经营决策者属于风险喜好者。

三、结论

通过对影响**2013年**天工国际毛利率的会计政策进行分析,可以看出有关内部转移价格的会计政策选择可以扭曲上下游经营分部间的毛利率分配;有关边角料收入的会计政策选择会影响同行业间毛利率的可比性;有关机器设备折旧的会计政策选择可以改变当期的毛利率水平;有关资金成本的会计政策选择对毛利率指标也有着重大影响。此外,存货成本的会计政策、出口退税的会计政策、原材料套期保值的金融衍生品的会计政策、外汇远

期合约的会计政策等也都有可能影响企业毛利率的计算。总之,不同的会计政策有时会对毛利率的计算产生重大影响,甚至严重扭曲毛利率指标。作为投资者,对上市公司公布的毛利率指标有时需要做一些调整计算,方可进行同行业毛利率的比较,并同时更好地理解上市公司真实的财务表现。

由于生产成本信息的商业敏感性,上市公司在对外披露会计信息时,对其有关生产成本部分的信息提供极为有限,这也使研究人员很难对其各项财务指标进行详细的调整计算。故以上举例假设的推算未必精准,同时也未必适合于其他行业,在这里仅是作为一种分析研究方法的具体运用,来探讨和揭示不同的会计政策选择对毛利率指标值计算结果的影响,并以此为广大投资者提供观点参考。

主要参考文献

梁鑫.天工国际高毛利存疑[J].证券市场周刊,2014(29).

金国英.土地重估值会计处理差异及对投资者的影响[J].财会月刊,2014(2).

梁杰,徐晋.利用公允价值进行会计政策选择的经济动机分析——会计政策选择三大假设的检验[J].财会月刊,2010(2).

认原则。在税法看来,经济利益是否能够流入企业属于企业的财务风险,此项风险来源于会计人员的职业判断,需要根据对方财务状况进行评估,在收入确认时点并未实际发生,因此,税法认为此项风险只能由企业自身承担。在上述原则的具体运用中,企业使用自产产品进行业务招待,在会计人员的职业判断中认为并无直接的经济利益流入企业,因此,在会计中直接结转成本而不确认收入。但在税法看来,由于进行业务招待时产品的使用价值已经实现,并不考虑经济利益是否流入情形,应当确认税法收入并同时结转相关成本;企业使用自产产品对外捐赠的过程中,也会产生类似视同销售行为。

在会计准则和小企业会计准则中,基于以上收入确认原则,会计中已经将部分特殊资产处置行为规范为需要确认收入的情形,例如非货币性福利,修订后的《企业会计准则第9号——职工薪酬》进一步明确职工福利费为非货币性福利的,应当按照公允价值计量。但税法与会计的出发点和原则不同,此类差异不可能消失殆尽,因此,企业所得税申报表中有特定行次对应于视同销售行为的调整。

二、新旧企业所得税申报表视同销售行为调整比较

在2008版的企业所得税申报表(以下简称“旧版申报表”)中,视同销售行为在三张申报表附表资料中体现:一是附表一“收入明细表”第13行“(二)视同销售行为”;二是附表二“成本费用明细表”第12行“(三)视同销售成本”;三是附表三“纳税调整明细表”第1行“视同销售收入”、第21行“视同销售成本”。

在2014版的企业所得税申报表(以下简称“新版申报表”)中,专门设计“**A105010**视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表”记载视同销售收入和视同销售成本的调整,从九个方面反映可能会出现视同销售行为的情形,作为“**A105000**纳税调整项目明细表”的附表,相关调整数据会汇总计入第2行“视同销售收入”和第13行“视同销售成本”中。

比较新旧企业所得税申报表对视同销售行为的不同设计,可以发现新版申报表具有以下优点:

1. 准确性视同销售行为属于纳税调整项目。在旧版申报表中,视同销售的调整是在附表一“收入明细表”中完成的,而收入明细表只是主表中营业收入的明细,而不是纳税调整表格;在新版申报表中,单独设计“**A105010**视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表”作为“**A105000**纳税调整项目明细表”附表,反映视同销售行为纳税调整的具体情况,理清了表格与表格之间的关系。

2. 收入和成本费用明细表与会计数据保持一致。由于新版申报表将视同销售行为在单独的报表中反映,使得收入和成本费用明细表成为主表中营业收入和营业成

本的明细资料,按照收入、成本和费用的具体类型对会计数据进行分类和填列,便于税务机关更加详细地了解企业收入和成本费用的构成情况。

3. 明确视同销售具体类型。旧版申报表中只列举了三项视同销售行为:非货币性资产交换、货物(财产、劳务)视同销售和其他视同销售;新版申报表中列举了九项视同销售行为:非货币性资产交换、用于市场推广或销售、用于交际应酬、用于职工奖励或福利、用于对外捐赠、用于对外投资、提供劳务视同销售和其他。详尽的列举方式一方面可以方便填报人辨别已发生的经济业务中是否有视同销售行为,另一方面可以方便税务机关更多地掌握企业信息。

三、新版申报表中视同销售填列引发的问题

虽然新版申报表已经不遗余力地反映视同销售行为调整过程,但不足之处仍然存在。

1. 销售(营业)收入无法从申报表附表资料中直接获取。销售(营业)收入是计算业务招待费、广告和业务宣传费的基数,《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号)规定,“关于销售(营业)收入基数的确定问题。企业在计算业务招待费、广告费和业务宣传费等费用扣除限额时,其销售(营业)收入额应包括《实施条例》第二十五条规定的视同销售(营业)收入额。”对于投资企业,《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)规定,“从事股权投资业务的企业业务招待费计算问题:对从事股权投资业务的企业(包括集团公司总部、创业投资企业等),其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入,可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。”对于房地产开发企业,《国家税务总局关于印发〈房地产开发经营业务企业所得税处理办法〉的通知》(国税发[2009]31号)规定,“企业通过正式签订《房地产销售合同》或《房地产预售合同》所取得的收入,应确认为销售收入的实现。”

房地产开发企业销售(营业)收入可以通过“**A101010**一般企业收入明细表”中“营业收入”和“**A105010**视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表”中“房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额”分析计算;股息、红利和股权转让收入可以从“**A105030**投资收益纳税调整明细表”中“持有收益和处置收益”直接获取;而国税函[2009]202号文件中视同销售行为销售(营业)收入仅指商品视同销售行为中确认的收入,不包括财产(固定资产、无形资产等)视同销售确认的收入,但“**A105010**视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表”中列举的九项视同销售行为是按照资产最终用途进行分类,而不是按照资产的种类进行分类,因此无法通过表格获取计算销售(营业)收入所需数据,

只能通过账簿原始数据分析获取,从而使得表格之间的关系得不到很好的衔接。

2. 当视同销售行为影响期间费用时,期间费用的调整无法在附表资料中体现。在视同销售行为中,会计中没有确认收入是考虑到没有相关的经济利益能够流入企业,例如将自产产品用于市场推广、交际应酬、对外捐赠等。上述行为的共同特征是在会计核算时会影响期间费用或营业外支出,在税法中调整视同销售收入和视同销售成本时,同时需要调整对应期间费用或营业外支出的金额。

为了探讨视同销售行为的具体调整过程,可以做出如下假设:甲公司将自产产品用于市场推广、交际应酬、对外捐赠,账面价值10万元,公允价值15万元,增值税税率为17%,除以上经济交易外应纳税所得额为200万元。调整过程在表1中体现:

项目	收入	成本	期间费用/ 营业外支出	利润 总额	应纳税所得额 (不考虑限额)
会计 结转 成本	市场推广	0	10	12.55	187.45
	交际应酬	0	10	12.55	187.45
	对外捐赠	0	10	12.55	187.45
会计 确认 收入	市场推广	15	10	17.55	187.45
	交际应酬	15	10	17.55	187.45
	对外捐赠	15	10	17.55	187.45

注:5*=17.55(税法中确认期间费用/营业外支出)-12.55(会计中确认期间费用/营业外支出)。

从表1可以看出,无论会计中是否确认收入,都对会计利润没有影响,但应纳税所得额的调整过程不一致。假设相关费用金额未超过税前扣除限额,会计确认收入时,无需进行纳税调整;会计不确认收入时,在纳税调整时不仅要计算视同销售收入和视同销售成本,还需要对期间费用(营业外支出)进行纳税调整,否则会出现两种不同会计核算方法下应纳税所得额的不同情形。以下以企业进行公益性捐赠为例,展示视同销售调整过程:

根据相关的填表说明,“A105070 捐赠支出纳税调整明细表”中“公益性捐赠——账载金额”填报纳税人会计核算计入本年损益的公益性捐赠支出金额。“A105000 纳税调整项目明细表”捐赠支出账载金额为A105070第20行“公益性捐赠与非公益性捐赠”账载金额合计数。如果不对营业外支出进行纳税调整,应纳税所得额为192.45万元(187.45+15-10),而会计中确认收入时的应纳税所得额为187.45万元,两种不同的会计核算方式下出现不同应纳税所得额。原因在于税法确认视同销售收入时,对外捐赠货物的公允价值为17.55万元,因此,税法中允许税前扣除的捐赠金额为17.55万元(未超过税法规定限

表2 A105010 视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表 单位:万元

行次	项 目	税收金额	纳税调整金额
		1	2
1	一、视同销售(营业)收入(2+3+4+5+6+7+8+9+10)	15	15
7	(六)用于对外捐赠视同销售收入	15	15
...
11	二、视同销售(营业)成本(12+13+14+15+16+17+18+19+20)	10	100 000
17	(六)用于对外捐赠视同销售成本	10	100 000

表3 A105070 捐赠支出纳税调整明细表 单位:万元

行次	受赠单位名称	公益性捐赠			非公益性捐赠	纳税调整金额	
		账载金额	按税收规定计算的扣除限额	税收金额	纳税调整金额		账载金额
1	2	3	4	5(2-4)	6	7(5+6)	
1		12.55	*	*	*	0	*
20	合计	12.55	*	*	*	0	*

表4 A105000 纳税调整项目明细表 单位:万元

行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
12	二、扣除类调整项目	*	*		
17	(五)捐赠支出(填写A105070)	12.55	24	0	*
29	(十六)其他	12.55	17.55		5

额)。而会计账面中营业外支出为12.55万元,应当对税前扣除营业外支出进行纳税调整,而申报表附表中没有相应的行次可以调整营业外支出,只能在“A105000 纳税调整项目明细表”扣除项目“其他”中进行纳税调整,相关的账载金额为营业外支出的账面金额12.55万元,税法金额为视同销售后的公允价值和销项税额17.55万元,纳税调减金额为5万元。

从上述分析可以看出,在税法中确认视同销售收入和视同销售成本后,还需要考虑视同销售公允价值对期间费用(营业外支出)的影响,而目前的申报表中只能通过“其他”项目进行统一调整,虽然可以达到最终的调整目的,却降低了申报表的信息含量。

主要参考文献

国家税务总局.关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知.国税函[2009]202号,2009-04-21.

胡胜蓝,林梦秦.视同销售行为的所得税处理[J].财会月刊,2008(33).