

企业公益性实物捐赠会计处理与纳税调整

刘 丽(副教授), 冉光圭(教授)

【摘要】 企业实物公益性捐赠,主要分为自制货物捐赠和外购货物捐赠两种情况。不满足会计准则收入确认条件的捐赠,会计上应按实物成本结转捐赠支出;税法上作视同销售处理,按货物销售价格计算销售额及增值税,年终所得税汇算清缴纳税申报时需要进行纳税调整。由于现行所得税法对于公益性捐赠支出是按会计成本计算还是以公允价值计算没有明确规定,在实务中有两种不同做法,本文通过举例分析两者之间的差异。企业实物公益性捐赠行为是企业主动承担一定的社会责任,建议国家可从合理减轻企业税负的角度,进一步明确公益性捐赠成本的计算。

【关键词】 实物公益性捐赠; 会计处理; 纳税申报

【中图分类号】 F234.4

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)04-0040-3

捐赠是指一个主体将现金或其他资产无条件地转移给另一主体,或是在一项非互惠的自愿转移中清偿和免除另一主体的债务,而该主体不作为对方利益的所有者。捐赠在会计上作为营业外支出处理,但在税法上,实物捐赠要视同销售货物进行处理,且区分为公益性捐赠和非公益性捐赠。《企业所得税法实施条例》第51条规定:公益性捐赠支出是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《公益性事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠,如接受该企业捐赠的单位不符合这一条的规定,则是非公益性捐赠。如果是公益性捐赠,则要考虑是否超过税前利润的12%的扣除限额,超过部分不得在企业所得税税前扣除;如果是非公益性捐赠,不得在企业所得税税前扣除。

一、企业自产货物公益性捐赠的会计处理

根据《企业会计准则第14号——收入》,收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。销售商品的收入需同时满足以下条件才能予以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②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;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。因实物捐赠不能同时满足上述五个条件,而且以实物捐赠并非企业的日常经营活动,不是企业的经营业务,而是与企业经营活动无关的支出,因此不作收入处理,只能作为一种损失在营业外支出中反映,同时结转成本。

例:A企业为增值税一般纳税人,2014年将自产产品1000件(单位成本100元,单位售价150元)通过中国红十字会向云南地震灾区捐赠。当年不包括以上捐赠业务的利润总额为600000元,企业所得税税率25%,增值税税率17%,无其他纳税调整事项。

第一类会计处理:

| | |
|-------------------|--------|
| 借:营业外支出——公益性捐赠 | 125500 |
| 贷:库存商品 | 100000 |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 25500 |

第二类会计处理:

| | |
|-------------------|--------|
| 借:营业外支出——公益性捐赠 | 175500 |
| 贷:主营业务收入 | 150000 |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 25500 |
| 借:主营业务成本 | 100000 |
| 贷:库存商品 | 100000 |

第二类会计处理存在以下问题:①不符合企业会计准则中“相关的经济利益很可能流入企业”的条件,实物捐赠虽然减少了货币支出,但是否能带来经济利益具有极大的不确定性,因此不应确认为收入。②捐赠并非日常活动,捐赠支出为营业外支出,不应将非日常活动支出计入主营业务收入。③利益流出重复记录,如果按捐出商品的公允价值计算收入,并结转成本,捐赠中又虚增了主营业务收入与成本,对企业利润总额虽无影响,但在利润的构成上是不合理的。④税法上的视同销售在会计处理上并不一定要作为销售处理。根据以上分析,自产货物的捐赠会计处理按第一类会计处理较好。

【基金项目】 贵州省本科教学工程项目“财务管理专业综合改革”(项目编号: SJZZ201403)

二、企业自产货物作公益性捐赠的纳税申报

按照税法规定,对外捐赠企业自制的资产,按企业同类资产同期对外售价确定销售收入。2014年底,国家税务总局发布了新的企业所得税纳税申报表格式,要求企业在所得税年度纳税申报表及其附中体现企业视同销售收入和视同销售成本。

该例中企业视同销售收入150000元,填入“视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表”(见表1)中“一、(六)用于对外捐赠视同销售收入”项目,并增加业务招待费、广告费和业务宣传费支出扣除限额的计算基数。视同销售成本100000元,填入表1中“二、(六)用于对外捐赠视同销售成本”项目。

而对于捐赠成本的确定,税法中并未明确。企业所得税年度纳税申报表附表上没有对捐赠的账载成本进行调整的栏目,实务中对捐赠成本的确定有两种观点:

观点一认为,企业所得税年度纳税申报表对捐赠支出的账载成本没有调整栏目,税法认定的捐赠成本即为会计账面的捐赠成本。所以,2014年的利润总额=600000-125500=474500(元),可在税前扣除的公益性捐赠限额=474500×12%=56940(元),通过红十字会向云南地震灾区捐赠高于限额的金额=125500-56940=68560(元),不能在税前扣除,需纳税调增68560元,应纳税所得额=474500(会计利润)+150000(视同销售收入)-100000(视同销售成本)+68560(超过公益性捐赠限额调增)=593060(元)。捐赠支出纳税调整明细表的填写如表2所示。

观点二认为,由于公益性捐赠要通过政府部门或非营利社会团体,必须取得捐赠的收据,收据上体现的是市场公允价格,所以捐赠成本应与收据列明的金额相协调。如果是非公益性捐赠,也应该按照市场公允价格确定捐赠的金额。税法上指对外捐赠作视同销售处理,可将实物捐赠看作是销售后用于捐赠的支出,捐赠成本=1000×150×1.17=175500(元),会计利润总额=600000-125500=474500(元),可在税前扣除的公益性捐赠限额=474500×12%=56940(元),通过红十字会向云南地震灾区捐赠高于限额的金额=175500-56940=118560(元),超过限额部分不能在税前扣除,需调增应纳税所得额118560元,应纳税所得额=474500(会计利润)+150000(视同销售收入)-100000(视同销售成本)+118560(超过公益性捐赠限额调增)-50000(捐赠成本调整)=593060(元)。但如果将表2中的公益性捐赠账载金额调整为175500,则与会计账面记录不一致。

表1 视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表

| 行次 | 项 目 | 税收 | 纳税调 |
|----|---|--------|--------|
| | | 金额 | 整金额 |
| | | 1 | 2 |
| 1 | 一、视同销售(营业)收入 (2+3+4+5+6+7+8+9+10) | 150000 | 150000 |
| 2 | (一)非货币性资产交换视同销售收入 | | |
| 3 | (二)用于市场推广或销售视同销售收入 | | |
| 4 | (三)用于交际应酬视同销售收入 | | |
| 5 | (四)用于职工奖励或福利视同销售收入 | | |
| 6 | (五)用于股息分配视同销售收入 | | |
| 7 | (六)用于对外捐赠视同销售收入 | 150000 | 150000 |
| 8 | (七)用于对外投资项目视同销售收入 | | |
| 9 | (八)提供劳务视同销售收入 | | |
| 10 | (九)其他 | | |
| 11 | 二、视同销售(营业)成本 (12+13+14+15+16+17+18+19+20) | 100000 | 100000 |
| 12 | (一)非货币性资产交换视同销售成本 | | |
| 13 | (二)用于市场推广或销售视同销售成本 | | |
| 14 | (三)用于交际应酬视同销售成本 | | |
| 15 | (四)用于职工奖励或福利视同销售成本 | | |
| 16 | (五)用于股息分配视同销售成本 | | |
| 17 | (六)用于对外捐赠视同销售成本 | 100000 | 100000 |
| 18 | (七)用于对外投资项目视同销售成本 | | |
| 19 | (八)提供劳务视同销售成本 | | |
| 20 | (九)其他 | | |
| 21 | 三、房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额 (22-26) | | |
| 22 | (一)房地产企业销售未完工开发产品特定业务计算的纳税调整额 (24-25) | | |
| 23 | 1.销售未完工产品的收入 | | * |
| 24 | 2.销售未完工产品预计毛利额 | | |
| 25 | 3.实际发生的营业税金及附加、土地增值税 | | |
| 26 | (二)房地产企业销售的未完工产品转完工产品特定业务计算的纳税调整额 (28-29) | | |
| 27 | 1.销售未完工产品转完工产品确认的销售收入 | | * |
| 28 | 2.转回的销售未完工产品预计毛利额 | | |
| 29 | 3.转回实际发生的营业税金及附加、土地增值税 | | |

表2 捐赠支出纳税调整明细表

| 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 |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5(2-4) | 6 | 7(5+6) |
| 1 | 中国红十字会 | 125500 | 56940 | 56940 | 68560 | | 68560 |
| 2 | | | * | * | * | | * |
| ... | | | | | | | |
| 20 | 合计 | | | | | | |

□ 工作研究

从观点一和观点二的结果来看,虽然金额看上去一致,但在捐赠成本的认定上是不同的。由于按照会计准则的要求在会计上不确认收入,观点一和观点二对于会计利润的计算结果是相同的。在公益性捐赠的税前扣除限额方面,观点一和观点二也是相同的。但是对于捐赠成本,观点一是以成本价计算,观点二是以公允价计算,观点二调增了营业外支出,在《2014年企业所得税附表A105000纳税调整项目明细表》(表略)中的“二、扣除类调整项目(十六)其他”项目,调整成本价与公允价之间的差额。

实物捐赠对赠与企业来说没有经济利益流入,不应确认收入,从观点一来看,表2中公益性捐赠栏目所填的账载金额是与会计账面捐赠支出金额一致的,但视同销售后公允价与成本价之间的差额要调增应纳税所得额。接受捐赠方无论是按照会计处理还是税务处理,都是按接受捐赠货物的公允价值确认收入的。同一笔业务,捐赠方与入账方的金额不一致,根本原因在于会计准则和税法上确认收入的条件是不一致的。对于捐赠方来说,企业所得税法的视同销售可以理解为是将自产货物以公允价卖出去,然后再以现金进行捐赠。这就是为什么会计上不作销售处理,而税法要作销售处理的原因。在纳税处理时,捐赠方的捐赠支出应当等于接受方的捐赠收入。在调整视同销售确认收入和成本后,首先调整会计上的营业外支出金额。将按成本价计量的营业外支出(捐赠支出)125500元,调整为按照公允价值计量的175500元,调减应纳税所得额50000元。再对调整后的捐赠支出按税法允许扣除的限额进行调整。对于捐赠方,税法允许扣除的捐赠支出上限为56940元,应纳税所得额调增额=175500-56940=118560(元),应纳税所得额=474500(会计利润)+150000(视同销售收入)-100000(视同销售成本)-50000(营业外支出调整)+118560=593060(元)。这和观点二的处理一致。

那么观点一和观点二是否殊途同归呢?如果税法允许扣除的捐赠支出限额大于账面营业外支出(捐赠支出)时,情况如何?假定2014年A企业不包括以上捐赠业务的利润总额为1500000元。

观点一,2014年的利润总额=1500000-125500=1374500(元),可在税前扣除的公益性捐赠限额=1374500×12%=164940(元),通过红十字会向云南地震灾区捐赠支出125500,低于限额164940元,公益性捐赠可在税前扣除,应纳税所得额=1374500(会计利润)+150000(视同销售收入)-100000(视同销售成本)=1424500(元)。

观点二,2014年的利润总额=1500000-125500=1374500(元),允许在税前扣除的公益性捐赠限额=1374500×12%=164940(元),通过红十字会向云南地震灾区的捐赠支出调整后的金额为175500元,高于限额164940元,公益性捐赠超过税前扣除限额调增=175500-164940=10560(元),应纳税所得额=1374500(会计利润)+150000(视同销售收入)-100000

(视同销售成本)-50000(捐赠支出调整)+10560=1385060(元)。观点一比观点二多确认应纳税所得额=1424500-1385060=39440(元)。

三、企业外购货物作公益性捐赠的会计处理与纳税申报

企业外购货物的公益性捐赠的会计处理方法与自制货物一样。

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,企业将自产、委托加工或者购进的货物用于无偿赠送其他单位或者个人,应视同销售计算缴纳增值税,即按同类产品或购进商品的销售价格计算销售额,并依照适用税率计算增值税销项税额。应缴纳的增值税额记入“营业外支出”科目,与对外捐赠自制货物的会计处理一致。在所得税方面,按照税法规定,属于外购的资产,不以销售为目的,具有替代职工福利等费用支出性质,且购买后在一个纳税年度内处置的,可按购入时的价格确定销售收入。在所得税纳税申报方面,应调整视同销售收入和视同销售成本。

企业外购货物与自制货物的公益性捐赠会计处理及纳税申报差异调整方法基本相同。

四、小结

1. 观点一和观点二得到的结果并不总是一致的,应纳税所得额取决于会计利润的金额、公益性捐赠的扣除限额、公益性捐赠实物的成本与公允价差。

2. 观点一的做法在企业所得税纳税申报表中对公益性捐赠的账面记录不做调整,但公益性捐赠支出的会计账面金额与公益性部门开具的收据等原始凭证上记载的金额不一致,与受赠方确认的捐赠收入金额不一致。

3. 观点二的做法符合会计准则,但所得税纳税申报表中对公益性捐赠支出的账面记录要做调整,造成其与公益性捐赠支出的账载金额不一致。对于公益性捐赠实物的会计账面金额,与相关公益性部门开具的收据等原始凭证上记载的金额仍不一致,但与受赠方确认的捐赠收入金额一致。

4. 捐赠成本确定在现行所得税申报政策中没有明确规定,企业在做年度所得税纳税申报时可进行一定的纳税筹划,合理降低税负。充分利用国家鼓励企业进行公益性捐赠的优惠政策,主动承担社会责任,考虑以观点二的做法处理会计角度与税法角度的捐赠支出差异,合理减税。

主要参考文献:

东奥会计在线.2015注册会计师考试应试指导及全真模拟测试——税法[M].北京:北京大学出版社,2015.

王敏.实物捐赠行为增值税与企业所得税征管案例辨析[J].税务研究,2013(7).

梁文涛.企业向灾区捐赠的纳税筹划[J].财会月刊,2009(19).

作者单位:贵州大学管理学院,贵阳550025