

增值税视同销售业务涉税会计处理分类解读

罗琼芳

(成都职业技术学院 成都 610041)

【摘要】 本文根据企业会计准则和税法相关规定对目前分歧较大的三种视同销售行为的会计处理进行举例阐述,以期相关人员在会计工作和会计教学中有所借鉴。

【关键词】 视同销售 会计处理 税法规定 纳税调整

一、异地统一核算机构间移送货物用于销售的会计处理

此种业务中,货物移送方在移送环节是否确认收入、是否缴纳增值税一直存在着争议。

根据《国家税务总局关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》(国税发[1998]137号)中的规定,设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售[但相关机构设在同一县(市)的除外,其中“用于销售”是指接受移送货物机构(以下简称“受货机构”)向购货方开具发票或向购货方收取货款满足这两种情形之一的经营行为],则受货机构应当向所在地税务机关缴纳增值税,移送方应视同销售,在货物移送的当天开具增值税专用发票,按公允价值计算销项税额,而受货机构符合条件的可作进项税抵扣,受货机构对外销售货物时按正常销售作账务处理。若受货机构既未向购货方开具发票也未向购货方收取货款,即不是“用于销售”,则移送方在移送货物时不视同销售,不用计算销项税额,只有等到货物实际对外销售时,移送方才确认收入、计算缴纳增值税,而受货机构只做货物“进、销、存”的仓库保管账,不做涉税的会计处理。

例 1:利丰公司设在甲地,有一分公司设在乙地(与甲地不属同一县市),分公司主要负责在乙地销售产品。2011年3月5日,利丰公司移送给乙地分公司成本为50万元而计税价为60万元的产品用于销售。

解析:利丰公司移送产品给分公司,商品的所有权属并未转移到同一法人之外,会计上不用确认收入。当利丰公司在移送环节开具增值税专用发票时账务处理为:借:应收账款 602 000;贷:库存商品 500 000,应交税费——应交增值税(销项税额)102 000。

分公司收到移送产品和增值税专用发票时账务处理为:借:库存商品 500 000,应交税费——应交增值税(进项税额)102 000;贷:应付账款 602 000。

当分公司实际对外销售本批产品时,按正常销售业务确认收入、结转成本。

由于此题中的总、分机构属于同一法人,根据现行企业所得税法的规定,本次移送行为无需缴纳企业所得税,资产负债

表日无需对此种移送货物行为的会计处理做应纳税所得额的调整。

二、将自产、委托加工或购买的货物作为投资的相关涉税会计处理

目前,对以货物对外投资的会计处理存在着两种不同的意见。一种观点认为:基于交易事项观,货物用于投资,其所有权发生转移,其实质相当于将货物对外销售,再以销售所获得的现金对外投资,所以应以货物的公允价值确认收入;另一种观点认为,货物的所有权虽然已转移,但企业取得的仅是股权证明,而非现金或等价物,未来投资收益能否实现、投资能否收回,实际上取决于被投资企业的经营状况,投资环节并不能最终确定导致经济利益流入企业,不符合会计上收入的确认条件,不能确认收入,只需在货物移送时按增值税条例的规定视同销售计算缴纳增值税销项税额即可。

实际上,根据会计准则的规定,相关的会计处理应分情况考虑。此项投资形成企业合并的,应按照《企业会计准则第20号——企业合并》将合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并,再分别按成本转账和以公允价值结算;若未形成企业合并,则视为以存货换取长期股权投资的一种非货币性资产交换业务,应当根据该交易是否具有商业实质而决定是以公允价值还是成本转账。

1. 以货物投资形成企业合并的涉税会计处理。

(1)形成同一控制下的企业合并换出的货物——会计上不计收入,只结转成本。

例 2:光明公司与海利公司同为 A 公司的子公司,均为增值税一般纳税人,光明公司于 2011 年 4 月 6 日以自产产品(非应税消费品)取得海利公司 80%的股份,光明公司换出存货的公允价值为 600 万元,增值税 102 万元,账面成本 480 万元。合并日海利公司可辨认净资产公允价值为 900 万元。

解析:同一控制下的企业合并,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差

额,应当调整资本公积;资本公积(资本溢价或股本溢价)不足冲减的,调整留存收益。

光明公司账务处理如下:借:长期股权投资 720(900×80%);贷:库存商品 480,应交税费——应交增值税(销项税额)102,资本公积 138。

根据国税函[2008]828号文件的规定:企业用于市场推广或销售、用于交际应酬、用于职工奖励或福利、用于股息分配、用于对外捐赠及其他改变资产所有权属的用途,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入。在上述情形下,属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按公允价值确定销售收入。因此,本题中的库存商品应按照其公允价值 600 万元与账面成本 480 万元的差额 120 万元调增应纳税所得额。

(2)形成非同一控制下的企业合并换出的货物——会计上计收入,同时结转成本。

例 3:承例 2,假设光明公司与海利公司是非同一控制下的公司,其余条件不变。

解析:非同一控制下的企业合并,合并成本为购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。换出的资产应按照公允价值计量。

光明公司账务处理如下:借:长期股权投资 702;贷:主营业务收入 600,应交税费——应交增值税(销项税额)102。借:主营业务成本 480;贷:库存商品 480。

因会计处理中已计收入,所得税不作纳税调整,与同一控制下的企业合并对所得税的影响一致。

2. 以货物投资未形成企业合并的非货币性资产交换业务的涉税会计处理。

例 4:甲公司为增值税一般纳税人,2011 年 5 月 7 日以外购的一批原料投资到乙公司,原料的成本为 40 万元,而公允价值为 50 万元。

解析:《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》应用指南规定:在非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的情况下,换出资产为存货的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益;在非货币性资产交换不具有商业实质或公允价值不能够可靠计量的情况下,换出资产为存货的,会计上不确认损益,以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

假设此项交换具有商业实质,则甲公司的账务处理如下:借:长期股权投资 58.5;贷:其他业务收入 50,应交税费——应交增值税(销项税额)8.5。借:其他业务成本 40;贷:库存商品 40。

所得税不做纳税调整。

若此项交换不具有商业实质,则甲公司的账务处理如下:借:长期股权投资 48.5;贷:原材料 40,应交税费——应交增值税(销项税额)8.5,应纳税所得额调增 10 万元(50-40)。

三、将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人的涉税会计处理

将货物无偿赠送他人,其会计处理也存在着确认收入和不确认收入、只结转成本两种不同的意见。相应的理由如下:支持确认收入者认为,虽然没有直接取得现金或减少负债,但由于该活动能够提升企业形象,促进商品销售,增加潜在盈利能力,符合收入确认标准,应及时确认收入;而认为只应该结转成本者的观点是,即使通过捐赠等提升了企业形象,促使产品销售额上升,但其结果也不能够可靠地计量,企业不会因此类业务增加现金流量,相关的经济利益流入企业的可能性大小也无法掌握,不符合收入确认的条件,因此会计核算不作销售处理,而按成本转账。

笔者认为,会计处理应严格遵循企业会计准则的相关规定。根据企业会计准则的规定,将货物无偿赠送他人并不符合销售商品收入确认的五个条件(不符合相关的经济利益很可能流入企业),并且也不是企业日常活动中产生的经济利益的流入,所以在会计上不能确认收入,只能结转库存商品的成本。作为增值税视同销售业务,根据现行企业所得税法第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。说明不管会计上是否确认收入但税法中规定要视同销售计算所得税,所以货物无偿赠送他人在会计期末时要进行所得税纳税调整。

例 5:海吉公司为增值税一般纳税人,2011 年 6 月 8 日将自产的电脑 100 台通过公益机构捐赠给某希望小学,其单位成本为 2 900 元,对外售价 4 000 元/台。当年度该企业不包括以上捐赠业务的利润总额为 200 万元,该企业适用企业所得税税率为 25%,无其他纳税调整事项。

该笔业务的会计处理为:借:营业外支出 35.8;贷:库存商品 29,应交税费——应交增值税(销项税额)6.8。

扣除本笔业务后的本年会计利润为 164.2 万元(200-35.8),由于此项捐赠为公益性捐赠,允许税前扣除额为 19.704 万元(164.2×12%),纳税调增额为 16.096 万元(35.8-19.704)。又由于上述业务属于所得税视同销售业务,所以应调增营业收入 40 万元和营业成本 29 万元,由此应调增应税所得 11 万元。所以,此项业务发生后企业应纳税所得额为 191.296 万元(164.2+11+16.096)。

以上各种增值税视同销售业务对所得税的影响还要考虑到:由于部分费用要以营业收入为基数计算其所得税前扣除限额,比如广告费用、业务招待费和业务宣传费等,所以实务中会计上只结转成本。而所得税视同销售业务还可能因为上述原因进一步影响应税所得,在此不深入研究。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006