

# 增值税视同销售总分机构之间的会计处理

张美惠(副教授)

(云南师范大学文理学院, 昆明 650222)

**【摘要】** 本文对总分机构之间货物移送特点进行分析,探讨增值税视同销售总分机构之间的会计业务原理,进而提出合理的会计账务处理建议。

**【关键词】** 增值税; 视同销售; 总分机构; 会计处理

总分机构之间转移货物行为,属于企业内部调拨商品,但是税法对不在同一县市的总分机构之间转移货物行为要视同销售计缴增值税,这就使得会计在对待增值税视同销售的业务处理上出现了争议。本文拟对增值税视同销售总分机构之间的会计处理原理进行解析,进而提出合理的会计处理建议,期望有助于提高会计实务工作质量。

## 一、总分机构的关系

### (一) 总分机构的行政关系

1. 分支机构的含义。分支机构是总机构为了进一步

扩大销售市场、拓展业务范围而设立的非独立法人实体。分支机构与总机构在地理位置上通常相隔一定的距离,设立在不同的城市或者在同一城市的不同地区。分支机构在不同的企业或行业有不同的称谓,如:制造业称之为分厂、分公司,服务业称之为分店,金融业称之为分行,等等。

2. 分支机构与总机构的关系。分支机构是整个企业的一个组成部分,在法人行政体制上表现为一种隶属关系,分支机构必须严格遵守总机构统一的经营方针,服务于总机构统一的经营业务。在此前提下,分支机构通常也

笔者认为,当待执行合同变为亏损合同时,将无标的资产的未生产的10件产品确认为预计负债,当该部分产品在生产完成后进行资产减值损失的确认,这样处理如实反映了完工产品的实际价值,也符合资产减值会计处理的实质,从而保证了会计信息的真实性。

综上所述,笔者认为上述案例应做如下会计处理:

(1) 有标的资产部分,确认资产减值损失。借:资产减值损失 80;贷:存货跌价准备 80。

(2) 无标的资产部分,确认预计负债。借:管理费用 20;贷:预计负债 20。

(3) 在产品完成生产后,将预计负债转入存货跌价准备。借:库存商品 1 020;贷:生产成本 1 020。借:预计负债 20;贷:存货跌价准备 20。

2. 对于第二种情况:

(1) 有标的资产部分,确认资产减值损失。借:资产减值损失 80;贷:存货跌价准备 80。

(2) 无标的资产部分,确认预计负债。履行合同发生的损失=10×(102-100)=20(万元),不履行合同发生的损失=15(万元)。

假设企业是理性的,决策时会选择支付违约金,故确认损失15万元。由于这15万元的损失是合同违约损失,

属于与企业日常生产经营活动无直接关系的支出,故应将其计入营业外支出。借:营业外支出 15;贷:预计负债 15。如果企业基于双方贸易、合作伙伴等关系考虑,决定继续执行合同,则应确认损失20万元。这20万元损失属于企业正常生产经营中产生的,故应计入管理费用。借:管理费用 20;贷:预计负债 20。当产品完成生产后,将预计负债转入存货跌价准备。借:库存商品 1 020;贷:生产成本 1 020。借:预计负债 20;贷:存货跌价准备 20。

## 三、结论

综上所述,对于亏损合同无标的资产部分的损失记入“营业外支出”或“管理费用”科目,应区别具体情况:如果继续履行合同而造成的损失,属于企业正常生产经营中产生的,应计入管理费用,待产品完成生产后再计提减值损失;如果选择违约支付违约金,属于与企业日常生产经营活动无直接关系的各项支出,符合“营业外支出”的定义,应将损失计入营业外支出。

### 主要参考文献

财政部会计资格评价中心. 中级会计实务[M]. 北京: 经济科学出版社, 2014.

财政部. 关于印发《企业会计准则——应用指南》的通知. 财会[2006]18号, 2006-10-30.

具有相对独立的经营自主权,可以在银行独立开户,是一个独立的会计主体。

## (二)总分机构的法律关系

1. 分支机构设立的法律依据。分支机构依照《公司法》第一百九十三条设立。倘若分支机构的设立地点与总机构为非同一县市,则根据《税务登记管理办法》第二条和《税收征收管理法》第十五条的规定:分支机构自领取营业执照之日起三十日内,持有有关证件,向税务机关申报办理税务登记。

2. 非同一县市总分机构的增值税规定。制造业或商业的非同一县市总分机构货物移送,有增值税义务,总机构向分支机构移送货物时,即产生增值税“视同销售环节”的纳税义务。分支机构对外销售货物时,产生增值税“销售环节”的纳税义务。

## 二、非同一县市总分机构货物移送的会计处理争议

会计准则对非同一县市总分机构之间的业务处理无明确规范,会计实务工作者基于不同考虑而采取了不同的业务处理办法,从而引发争议。具体表现如下:

1. 非同一县市总分机构移送货物的会计实务做法。企业以获取利益为目标,从这个角度看,总分机构货物移送可分为以下两种方式:

(1) 平价移送。总机构以其库存商品的外购底价或制造成本为移送出库的价格,转移给分支机构。此时,商品移送具有无偿性,总机构从分支机构并未获取任何利益,在会计实务中普遍按内部商品转移处理此类业务,即不确认会计收入。

(2) 加价移送。总机构以其库存商品的外购底价或制造成本为基础,上浮一定利润作为移送出库的价格,再转移给分支机构。这使得总机构在货物移送环节就实现了上浮价格的利益,在会计实务中普遍按对外销售处理此类业务,确认会计收入并结转商品成本。

## 2. 非同一县市总分机构移送货物的计税规定。

(1) 增值税计税规定。非同一县市总分机构之间的货物移送,是增值税视同销售的八种行为之一,增值税在区分外购、自产或委托加工等货物来源途径的基础上,依据商品的公允价值来计税。如果视同销售没有销售额的,按下列顺序确定计税销售额:①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③按组成计税价格确定,组成计税价格=成本×(1+成本利润率)。从增值税的角度看,平价或加价移送货物皆需缴纳增值税,其计税销售额即为增值税的视同销售收入,应该在企业会计中得到反映。但会计实务中通常对平价无偿移送商品不确认收入,致使税会之间出现差异。

(2) 所得税计税规定。所得税以法人财产所有权为依据,在区分企业内部与外部的基础上,关注财产所有权是

否发生了转移,倘若商品所有权没有转移,则不属于企业所得税的纳税范畴。非同一县市总分机构货物移送属于企业内部的商品调拨,并未发生财产所有权向企业外部的转移,因而,此类业务不需要计缴企业所得税。即此类业务的增值税视同销售收入不属于企业所得税的视同销售收入,这与会计实务中对加价移送商品通常要确认收入并增加利润的做法相矛盾。

3. 非同一县市总分机构货物移送的会计收入认定规定。企业会计准则下对销售商品收入的认定须同时满足下列五个条件: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计量。由此可见,会计收入应该来自企业外部,总分机构之间货物的移送属于内部行为,不会产生外部经济利益的流入,但会计实务中通常对总分机构间加价移送货物业务进行会计收入的确认,此做法与会计准则收入认定原则不符。

## 三、非同一县市总分机构货物移送的会计处理建议

### (一)总分机构移送货物的原理分析

1. 从货物流转环节看。总分机构之间移送货物的路径为“总→分→客户”,而总分机构之间同属于一个法人实体,故此业务的实质是按“总→客户”路径进行销售。增值税不以总分机构之间的法人行政隶属关系为依据,而是遵循属地管辖原则,要求企业在“总→分”环节即按视同销售计缴增值税,在“分→客户”环节再按销售业务计缴增值税,这样既保证了总机构所在地的税务机关在货物移送环节征收增值税款,又保证了分支机构所在地的税务机关在货物对外销售环节征收增值税款,且体现了增值税在所有的流转环节皆需纳税的特点。可见,“总→分”环节的视同销售收入并不是以会计准则为理论依据来确认的。

2. 从所得税管理体制看。居民企业在中国境内设立不具有法人资格营业机构的,应当汇总计算并缴纳企业所得税。总机构在年度终了后5个月内,依照法律法规和其他有关规定进行所得税年度汇算清缴,各分支机构不进行所得税汇算清缴。由此可见,总分机构之间的法人行政隶属关系在所得税法中得到了充分考虑,倘若总分机构之间加价移送商品,则纯属内部交易利润,不会对企业所得税的汇算清缴产生影响。因此,总机构移送商品的成本加价款项可以理解为内部资金转移业务,会计实务中不应将此价款作为收益进行核算。

### (二)总分机构货物移送的会计处理建议

#### 1. 平价移送货物的会计处理举例。

例1:总机构将外购不含税成本价为20 000元的货物

一批,按平价开具增值税专用发票移送于分支机构,分支机构按**22 000**元的对外不含税价格进行销售。

此例的业务流程如下:总机构从市场采购货物的成本价可视为公允价值,可直接作为增值税视同销售的计税销售额,以此为基础计算增值税销项税额。货物移送时,总机构的会计分录:借:应收账款**23 400**元;贷:库存商品**20 000**元,应交税费——应交增值税(销项税额)**3 400**元。分支机构的会计分录:借:库存商品**20 000**元;应交税费——应交增值税(进项税额)**3 400**元;贷:应付账款**23 400**元。

分支机构对外销售时,经济利益从外部流入,符合会计收入确认原则。货物销售时,借:相关收款科目**25 740**元;贷:主营业务收入**22 000**元,应交税费——应交增值税(销项税额)**3 740**元。同时,借:主营业务成本**20 000**;贷:库存商品**20 000**元。

总分机构结算价款时,总机构的会计分录:借:银行存款**23 400**元;贷:应收账款**23 400**元。分支机构的会计分录:借:应付账款**23 400**元;贷:银行存款**23 400**元。

**例2:**总机构将自产或委托加工的制造成本为**20 000**元的货物一批,按照平价开具增值税专用发票移送于分支机构,分支机构按照**22 000**元的对外不含税价格进行销售。

此类业务可适用于“特价”商品的转移,这应属于具有正当理由进行平价转移的业务,故无须按增值税核定计税销售额的办法进行调整,此类业务的会计分录与外购商品平价转移业务相同。

## 2. 加价移送货物的会计处理举例。

**例3:**总机构将一批货物(“外购、自产或委托加工”的来源途径皆可)按“二次加价法”进行移送,假定货物成本价为**20 000**元,按**22 000**元的计税价格开具增值税专用发票移送于分支机构,然后分支机构按**26 400**元的对外不含税价格进行销售。

此例的业务流程如下:总机构成本加价**2 000**元,属于内部资金转移款项,应在总分机构结算价款时做会计记录,在货物移送时暂不进行会计处理。当货物移送时,只需针对货物转移进行记录。总机构的会计分录:借:应收账款**23 740**元;贷:库存商品**20 000**元,应交税费——应交增值税(销项税额)**3 740**元。分支机构的会计分录:借:库存商品**20 000**元,应交税费——应交增值税(进项税额)**3 740**元;贷:应付账款**23 740**元。

分支机构对外销售时,有经济利益从外部流入,符合会计收入确认原则。当货物销售时,借:相关收款科目**30 888**;贷:主营业务收入**26 400**,应交税费——应交增值税(销项税额)**4 488**。同时,借:主营业务成本**20 000**元;

贷:库存商品**20 000**元。

总分机构结算价款时,应含有总机构的成本加价**2 000**元,故总机构的会计分录应为:借:银行存款**25 740**元;贷:应收账款**23 740**元,其他应收款——内部往来(分支机构转入资金)**2 000**元。分支机构的会计分录应为:借:应付账款**23 740**元,其他应付款——内部往来(向总机构转出资金)**2 000**元;贷:银行存款**25 740**元。

**例4:**总机构将一批货物(“外购、自产或委托加工”的来源途径皆可)按“终价法”进行移送,假定货物成本价为**20 000**元,总机构按分支机构对外销售的终价**26 400**元的计税价格开具增值税专用发票移送于分支机构进行销售。

此例的业务流程如下:总机构成本加价**6 400**元,属于内部资金转移款项,应在总分机构结算价款时做会计记录,在货物移送时暂不进行会计处理。当货物移送时,只需针对货物转移进行记录。总机构的会计分录:借:应收账款**30 888**元;贷:库存商品**20 000**元,应交税费——应交增值税(销项税额)**4 488**元。分支机构的会计分录:借:库存商品**20 000**元,应交税费——应交增值税(进项税额)**4 488**元;贷:应付账款**30 888**元。

分支机构对外销售时,经济利益从外部流入,符合会计收入确认原则。当货物销售时,借:相关收款科目**30 888**元;贷:主营业务收入**26 400**元,应交税费——应交增值税(销项税额)**4 488**元。同时,借:主营业务成本**20 000**元;贷:库存商品**20 000**元。

总分机构结算价款时,应含有总机构的成本加价**6 400**元,则总机构会计分录为:借:银行存款**37 288**元;贷:应收账款**30 888**元,其他应收款——内部往来(分支机构转入资金)**6 400**元。分支机构的会计分录:借:应付账款**30 888**元,其他应付款——内部往来(向总机构转出资金)**6 400**元;贷:银行存款**37 288**元。

## 四、结束语

综上所述,总分机构间货物移送的视同销售收入,既不符合所得税视同销售收入的计税规定,也不符合会计收入的认定原则,故无须进行会计收入确认,只在增值税纳税申报表的“销售额”项目进行反映,但增值税销项税额必须以会计分录来反映。此外,从总机构移送的货物,应始终保持为总机构的资产成本原始数据,待分支机构对外销售时,再将其转入损益类成本账户。

## 主要参考文献

梁俊娇.纳税会计[M].北京:中国人民大学出版社,2012.

刘永泽,陈立军.中级财务会计[M].大连:东北财经大学出版社,2012.