

增值税视同销售行为的涉税会计处理探析

——与企业所得税法、企业会计准则比较分析视角

曹世凤 广东工程职业技术学院 510520

摘要: 本文综合分析企业会计准则与各税法的相关规定,在区分为企业内部与外部交易行为的基础上将增值税视同销售行为分为A、B、C三大类,然后结合实例对三类增值税视同销售行为的涉税会计处理进行归纳总结,最后指出企业的边界是模糊的,或许其他标准(如公允价值)是一个更可行选择。
关键词: 增值税;视同销售;会计处理
DOI:10.14097/j.cnki.5392/2015.08.134

一、问题的提出

《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:(1)将货物交付其他单位或者个人代销;(2)销售代销货物;(3)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其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;(4)将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目(指非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程);(5)将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;(6)将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;(7)将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;(8)将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。“营改增”后将以下2种销售行为也归类为增值税视同销售:(9)单位和个体工商户向其他单位或者个人无偿提供交通运输业和部分现代服务业服务,但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外;(10)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

以上10种增值税视同销售行为涉及的主要税务与会计处理问题有:1、是否属于所得税视同销售,是否要进行期末纳税调整。2、是否是会计销售(是否要求确认会计收入)、当期与以后期间的与企业所得税有关的会计处理。

对于这2个问题,源于增值税法、企业所得税法和会计准则的差异,实务中对增值税视同销售行为的涉税会计处理存在较大的争议,本文尝试基于三者协调的基础上综合分析各类视同销售行为的税务与会计处理,以求能为会计实务提供参考。

二、增值税视同销售行为的分类——与企业所得税法、企业会计准则比较分析视角

增值税视同销售行为是否属于会计销售或视同销售,确认收入并结转成本,应依据企业会计准则的相关规定,具体说来主要涉及到:《企业会计准则第14号收入》、《企业会计准则第9号——职工薪酬》、《企业会计准则第7号非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号债务重组》、《企业会计准则第2号长期股权投资》等。增值税视同销售行为是否属于所得税销售或视同销售,计入当期的应税所得,应依据企业所得税法的规定。2008年1月1日起实施的《企业所得税法实施条例》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,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”

《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号文)对二十五条的规定作了进一步的阐释,该文指出,企业将资产移送他人的下列情形: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,以及其他改变资产

所有权属的用途,应按规定视同销售确定收入,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,可按购入时的价格确定销售收入。下面是对以上8种增值税视同销售行为的具体分析,见表1。

同时,我们还可以将增值税视同销售行为进一步分为三大类见表2:

从表2可看出:我们在综合考虑企业所得税法与会计准则相关规定的规定,可将增值税视同销售行为重新归类,增值税视同销售行为中的内部交易行为不是会计销售或视同销售,同时也不是所得税销售或视同销售即C类;增值税视同销售行为中的外部交易行为是所得税销售或视同销售,但是否属于会计销售或视同销售,则要考虑是否符合会计准则中的收入确认条件,分别属于A类与B类。

三、各类增值税视同销售涉税与会计处理

(一)A类增值税视同销售行为的涉税会计处理

对于A类行为,会计与所得税都是销售或视同销售,因此会计上确认收入,按资产的账面价值结转成本,同时确认销项税额,应税所得与会计收益没有差异。增值税视同销售行为(1)、(2)、(7)项会计实务中基本上没有争议,我们仅就增值税视同销售行为(5)、(6)项举例说明。

例1:为庆祝“五一”劳动节,A公司将自产的甲产品100件发给职工作为非货币性福利,该产品单位售价200元,单位生产成本160元,增值税税率为17%,求A公司的账务处理?

表1 增值税视同销售行为分析表

增值税视同销售行为	是否会计销售或视同销售	是否所得税销售或视同销售
(1)将货物交付其他单位或者个人代销;	是	是
(2)销售代销货物;	是	是
(3)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其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;	否	否
(4)将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目	否	否
(5)将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;	否	否
(6)将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;	是	是
(7)将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;	是	是
(8)将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。	否	是

本表依据税法和企业会计准则整理编制

表2 增值税视同销售行为分类表

类别	增值税视同销售具体行为	是否属于会计视同销售	是否属于所得税视同销售
A类	增值税视同销售行为(1)(2)(5)(6)(7)	是, 外部交易且符合收入确认条件	是, 外部交易
B类	增值税视同销售行为(6)(8)	否, 外部交易但不符合会计收入确认条件	是, 外部交易
C类	增值税视同销售行为(3)(4)(5)	否, 内部交易	否, 内部交易

本表依据税法和企业会计准则整理编制

企业账务处理如下:

借:应付职工薪酬	23 400
贷:主营业务收入	20 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 400
借:主营业务成本	16 000
贷:库存商品	16 000

例2:2008年1月20日,A公司将自产的一批甲产品100件对B公司进行投资,取得B公司部分股权,甲产品单位售价200元,单位生产成本160元,增值税税率为17%,求A公司相关的涉税与会计处理?

企业账务处理如下:

借:长期股权投资	23 400
贷:主营业务收入	20 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 400
借:主营业务成本	16 000
贷:库存商品	16 000

例3:2010年12月25日,A公司以一批库存商品交换B公司的房产,库存商品的成本为80万元,公允价值为100万元,增值税税率为17%。房产的原价为200万,已提折旧100万元,已提减值准备10万元,公允价值为110万元。双方达成协议,由A公司支付补价10万元,双方均保持资产的原始使用状态。求A公司相关的会计处理?(增值税税率为17%,企业所得税税率为25%)

企业账务处理如下:

借:固定资产	1 270 000
贷:主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000
银行存款	100 000
借:主营业务成本	800 000
贷:库存商品	800 000

(二)B类增值税视同销售行为的涉税会计处理

B类包括增值税视同销售行为(6)、(8),属于企业外部交易,由于为不符合收入确认条件,会计上不确认收入,但要按规定计算企业所得税,因此则应当进行年终纳税调整,同时计算有关资产或负债的账面价值与计税基础之间的差异,并进行与该项目有关当期及以后会计期间的所得税会计处理。

例4:某汽车制造厂将一辆自产的轻型商用客车捐赠给儿童福利院(假定是符合条件的公益捐赠),该型号客车的售价为5万元/辆,成本为3.5万元/辆。(假设该汽车制造厂本年度的利润总额为40万元,本期没有其他公益捐赠事项,也没有其他纳税调整事项)

企业账务处理如下:

借:营业外支出	43 500
贷:库存商品	35 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	8 500

企业年末纳税申报时销售事项应调增应税所得15000(50000 - 35000)元,同时调增公益捐赠金额的扣除基数15000(58500 - 43500)元,公益捐赠税前扣除限额为 $400\ 000 \times 12\% = 48\ 000$,故调整增加的公益捐赠15000元中只有4500(48000 - 43500)可以税前扣除,故捐赠导致调整减少应纳税所得额为4500元,综合结果应调整增本应纳税所得额为10500(15000 - 4500),本期应交所得税 = $(40\ 000 + 10500) \times 25\% = 102\ 625$,所得税会计处理如下:

借:所得税费用	102 625
贷:应交税费——应交所得税	102 625

(三)C类增值税视同销售行为的涉税会计处理

C类包括增值税视同销售行为(3)、(4)、(5),其特点是属于企业内部交易,会计上不确认收入,也不要计算企业所得税,因而不要进行年终纳税调整。增值税视同销售行为(3)涉税会计处理比较简单,我们就增值税视同销售行为(4)、(5)举例如下。

例5:某公司为增值税一般纳税人,将自产的一批水泥用于建造公司办公楼,该批水泥的实际成本为800 000元,公允价值为1 000 000元。

企业账务处理如下:

借:在建工程	970 000
贷:库存商品	800 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000

例6: A公司将自产的甲产品100件用于改造职工食堂,该产品单位售价200元,单位生产成本160元,增值税税率为17%,求A公司的账务处理?

企业账务处理如下:

借:在建工程	19 400
贷:库存商品	16 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 400

四、小结与思考

通过上面分析我们可看出:对于增值税视同销售行为涉税会计处理方法,企业会计准则与企业所得税法在总体考虑企业内部与外部交易的基础上,兼顾会计收入确认的条件、历史成本、计税基础的延续等。1、增值税视同销售行为如果是企业内部交易,企业所得税法坚持法人纳税而不确认应税所得,计税基础得以延续,企业会计准则以为历史成本应当延续同时不符合收入确认条件而不确认收入,因此会计与企业所得税法没有差异,处理起来比较简单。2、增值税视同销售行为如果是企业外部交易,企业所得税法规定应计税,会计上基本上坚持两项交易观而确认收入,但如不符合会计准则的收入确认条件(如是否引起经济利益的流入,是否能够可靠地计量收入与成本),则也例外。3、笔者认为,企业的边界是模糊的,从而界定企业外部业务与内部业务在理论上十分困难,因此,以这一标准确定视同销售业务的会计处理方法也不是很妥当。(1)对于增值税视同销售的企业内部交易行为,可能会误导信息的使用者(来源于企业外部与企业内部的存货构建的在建工程则计价不一致),那么引入公允价值(甚至机会成本)的标准更能反映经济实质,为信息使用者提供更多的信息吗?(2)对于增值税视同销售企业外部交易行为,能否更多坚持两项交易观,放宽收入的确认条件(间接经济利益的流入,如捐赠)以求会计与税法更多的统一,以节约会计处理成本? MB

参考文献:

- [1]财政部,企业会计准则2006,[M],北京:经济科学出版社,2006年
- [2]中注协,2011年度注册会计师全国统一考试教材会计,[M],北京:经济科学出版社,2014
- [3]中注协,2011年度注册会计师全国统一考试教材税法,[M],北京:经济科学出版社,2014
- [4]翟继光,增值税、营业税、消费税新规释解及企业筹划应对,[M],北京:中国法制出版社,2009.3
- [5]王晖,增值税视同销售行为会计处理,[J],财会通讯,2010(5)
- [6]朱克实、钱爱民,视同销售流转税、所得税和会计处理规定的差异与协调,[J],财务与会计导刊,2010.10
- [7]郭艳伟,新会计准则下几种视同销售业务的会计处理,[J],商业会计,2011(2)
- [1]第(9)、(10)种视同销售情况,为营改增后的视同销售,因营改增为特殊情况,本文不做详细论述