

关于视同销售的 增值税会计处理问题

李志兰

根据税法规定,纳税企业将自产、委托加工的货物用于非应税项目或集体福利、个人消费,或将自产、委托加工、购买的货物分配给股东投资者,或将自产、委托加工、购买的货物作为投资、无偿赠送他人时,均应按规定计缴增值税。

问题是,在会计处理过程中,对于“视同销售”,不同会计人员有着不同理解,因而在实际帐务处理中产

时间没做具体界定,造成工程竣工不转固定资产,或者虽已交付使用由于其他原因迟迟没办理竣工决算。不结转固定资产,不计提折旧。以致在建工程数额“水份”加大。企业财务状况严重不实。“未办理竣工决算”成了企业负债费用继续资本化的“挡箭牌”,从而使得会计执法监督困难。

有的某项综合性资产是按部分分别完工的。由于其他部分尚未完工或尚未办理竣工决算,完工部分的费用资本化继续进行;有的在资产的正常建造过程中因故中断,借款费用仍计入资产成本,待完工结转时却发现借款费用的总额已经远远超过了借款本金;有的工程早已中途报废或变更,但成本却日益加大。

其二:是负债中由于长期负债与流动负债的划分不明,使得长期负债的费用资本化困难。

将负债按其偿还期限的长短区别为流动负债和长期负债,其目的是通过了解企业流动资产和流动负债的相对比例,可以大致反映出企业的短期偿债能力和结算能力。在负债中正确划分短期负债是划分长期负债的基础,否则,长期负债费用的资本化便没有其可靠

生不同的结果。对于这一问题,财政部有关增值税会计处理规定中有的讲清楚了,有的尚未作出明确规定,而目前部分教材或书籍则均将它们作为产品销售收入处理,并相应地结转产品销售成本,我认为这是不恰当的。

《企业会计准则》第四十五条规定:“企业应当在发出商品、提供劳务,同时收讫或者取得索取价款的凭据时,确认营业收入”。这里的“营业收入”应有两层含义:一是商品或产品已经发出(所有权已经转移);二是价款已经收到或者取得收取价款的权利。

对于视同销售的会计处理,需要解决两个问题:一是是否得开具增值税专用发票;二是是否通过“产品销售收入”帐户和“产品销售成本”帐户进行核算。根据税法及其有关会计处理规定和企业会计准则的有关精神,笔者认为:

1. 纳税企业以自产、委托加工的货物,用于非应税项目和集体福利部门、无偿赠送他人(如社会福利部门),应计缴增值税,但不得开具专用发票,也不通过“产品销售收入”帐户核算。这种业务虽然在税法上应视同销售而计缴增值税,但在会计上并非销售行为,不具备营业收入确认的第二个条件,因此会计上不应将其确认为销售收入;更由于接受单位或项目是非应税(增值税)的单位或项目,所以该项业务也不得开具专用发票。

的理论依据。因为流动负债和长期负债的区别并不是绝对的。如流动负债中,有些应付帐款,由于企业无款支付或与供货方发生某些未定事项,使其超过一年或一个营业周期以上,但仍将其归入流动负债内;某些长期负债如将于资产负债表日后的一年内或一个营业周期内对方却要求偿还的,则归入长期负债内。

在这方面,《国际会计准则13流动资产和流动负债》的列报中明确:包括在流动负债内的项目,是依据其在债权人提出要求时即应偿付,或在资产负债表日后一年内需要清偿的债务。

我国《企业会计准则》第36条规定“流动负债是指将在一年或超过一年的一个营业周期内偿还的债务,包括……”。由于“营业周期”各企业具体不同,且概念不甚明了,使得企业划分长期负债和流动负债比较困难。长期负债费用的资本化,便显得可言而不可为了。

鉴于此,应明确结转工程的时间标准、结转工程的完工程度标准和资本化程度界线标准以及长期负债与流动负债的划分标准。

责任编辑 袁 庚

2. 纳税企业以自产、委托加工、购买的货物,用于投资、无偿赠送他人(如赠送给增值税一般纳税人),应计缴增值税,也可开具增值税专用发票,但不通过“产品销售收入”帐户核算。这是由于虽然税法上规定,该项业务应视同销售,但对于纳税企业来说,它实际上不是一种销售行为,不会增加货币量,同样不具备营业收入确认的第二个条件,因此会计上不应将其作为销售收入处理;但它又应开具增值税专用发票,以便于接受投资(或赠送)的单位进行抵扣。

3. 纳税企业以自产、委托加工、购买的货物用于分配给投资单位,应计缴增值税,也可开具增值税专用发票,并且应通过“产品销售收入”帐户进行核算。这是由于这一行为虽然没有直接的货币流出,但它事实上将货物售出后取得货币资产,然后再分配给投资单位,具备了营业收入确认的两个条件,与货物直接分配给投资单位,两者在本质上并无不同。当然,如果将货物分配给股东个人消费,则不得开具增值税专用发票。

下面用实例予以说明:

[例]科德实业有限公司1995年7月发生有关经济业务如下:

(1)2日,将企业自产的乙产品30件用于本公司的固定资产在建工程,每件成本100元,售价(不含税,下同)120元。

该笔经济业务应以销售价格作为增值税销项税额的计算依据,计算出增值税的销项税额作贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”帐户,以产品生产成本作贷记“产成品——乙产品”帐户;并将其合计数作为固定资产在建工程成本借记“在建工程”帐户。即:

$$\text{销项税额} = 30 \times 120 \times 17\% = 612 \text{元}$$

借:在建工程 3 612.00

贷:产成品——乙产品 3 000.00

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 612.00

(2)4日,本公司福利部门领用甲产品5箱,用于集体福利消费,每箱成本为4 000元,售价5 000元。应作如下会计处理:

$$\text{销项税额} = 5 \times 5 000 \times 17\% = 4 250 \text{元}$$

借:应付福利费 24 250.00

贷:产成品——甲产品 20 000.00

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 4 250.00

(3)7日,以甲产品100箱、乙产品300件投资于荣昌制品公司,甲产品每箱成本4 000元,售价5 000元,双方协议价4 700元;乙产品每箱成本100元,售价120元,双方协议价110元。

对于以实物进行长期投资的业务,应按协议价格与销项税额之和作借记“长期投资”帐户,以实物成本

作贷记“产成品”,以实物的售价为计税依据计算的增值税作贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”帐户,以协议价与实物成本之间的差额借记或贷记“资本公积”帐户。即:

$$\text{销项税额} = (100 \times 5 000 + 300 \times 120) \times 17\% = 91 120 \text{元}$$

$$\text{长期投资} = 100 \times 4 700 + 300 \times 110 + 91 120 = 594 120 \text{元}$$

$$\text{资本公积} = 100 \times (4 700 - 4 000) + 300 \times (110 - 100) = 73 000 \text{元}$$

借:长期投资——荣昌制品公司 594 120.00

贷:产成品——甲产品 400 000.00

——乙产品 30 000.00

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 91 120.00

贷:资本公积 73 000.00

(4)8日,与外商JANT公司合资创办科达实业有限公司,其中本公司投资原材料一批和银行存款600 000元,原材料协议价格、市场价格、实际成本均为300 000元。

该笔经济业务应区别“销项税额”与“进项税额转出”的关系。此时原材料作为投资也应按市场价格计缴增值税,虽然协议价格、市场价格、材料成本是一致的,但这一行为既然是视同销售行为,接受单位又是增值税一般纳税人,就应开具专用发票;而虽然专用发票上注明的销项税额与原购进材料时的进项税额是一致的,但它不能作为一般的“进项税额转出”而应作为“销项税额”处理。即:

$$\text{销项税额} = 300 000 \times 17\% = 51 000 \text{元}$$

借:长期投资——科达公司 951 000.00

贷:原材料 300 000.00

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 51 000.00

贷:银行存款 600 000.00

当科达公司收到该批原材料及银行款项时,应作如下会计处理:

借:原材料 300 000.00

借:应交税金——应交增值税(销项税额) 51 000.00

借:银行存款 600 000.00

贷:实收资本——科德公司 951 000.00

(5)向市敬老院捐赠甲产品10箱,每箱成本4 000元,售价5 000元。该项经济业务不开具增值税专用发票,也不作“销售收入”处理。即:

$$\text{销项税额} = 10 \times 5 000 \times 17\% = 8 500 \text{元}$$

借:营业外支出 48 500.00

贷:产成品——甲产品 40 000.00

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 8 500.00

(6)以自产的甲产品50箱分配利润。每箱成本4 000元,售价5 000元。

计算机代理 记帐初探

庄明来

采用计算机代理记账,必然要遇到会计软件的选择、代理记账程序的确定以及会计数据的安全保密等问题。本文拟对如何解决这些问题作一探讨。

一、会计核算软件的选择

使用计算机代理记账,选择会计核算软件是关键。代理记账软件面对众多的用户,一旦处理结果错误,势必殃及数以百计的用户。对企业自行记帐用的商品化会计核算软件要求要评审,而代理记账的软件是否要通过评审?目前尚有不同的看法。有人认为,代理记账机构的法律责任,不容其在选择代理记账软件时掉以轻心,必然会以财政部《会计核算软件基本功能规范》为准绳,因而也就不必对其使用软件作太多的限定。然而,应当看到的是,在现阶段的条件下,由于代理记账机构对会计软件的质量识别水平有限,对软件是否完全具备基本功能规范难以把握。另外,通过评审的软件往往要面对更为激烈的竞争,因而也促使其功能更加完备、质量更胜一筹。



因此,强调代理记账机构使用通过评审的软件,对其今后的执业更加有利。

选择会计软件另一个重要的条件是,软件是否有帐套的设置。由于代理记账业务是面对许多客户,软件如果没有多达数以百计的独立核算的帐套设置,代理记账机构就必须经常购买新的会计核算软件,以满足不断增加客户而需新开帐套的需要。这不仅增加了其费用开支,更重要的是,给其数据管理带来很大麻烦。在现阶段,代理记账机构大多使用单用户的会计核算软件,因此所购软件设置的帐套数量越大越好。

二、代理记账机构的内部会计控制

人员分工与职能的分割,在企业自行记帐环境下至关重要,但对代理记账机构来说,其业务复杂性和数据保密性,更需要有一整套无懈可击的控制制度。实行会计电算化的企业单位,会计数据处理的自动化、集中

该笔经济业务均应作为“销售收入”处理。如果是分配给投资者(一般纳税人),应开具增值税专用发票;如果是分配给股东个人消费,则不得开具增值税专用发票。即:

销项税额 = $50 \times 5\,000 \times 17\% = 42\,500$ 元

借:应付利润 292 500.00

贷:产品销售收入 250 000.00

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 42 500.00

从上述分析与实例中我们可以看到,随着改革开放的深入,企业税务会计已逐步地从传统的财务会计中分离出来,作为现代企业财务会计的一个新的分支,不仅在企业的所得税方面的处理与企业财务会计有不一致之处,而且在流转税方面的处理与企业财务会计也有不相同的地方。正确掌握企业纳税的会计处理方法是我们的会计人员必须具备的素质与知识。

责任编辑 秦中良