

# 税务会计若干疑难问题解析

蔡芝儿

(肇庆学院经济与管理学院 广东肇庆 526061)

**【摘要】**笔者在多年税务会计教学、培训过程中,发现若干个学生和在职会计人员都容易混淆的内容,特此列举以下几个主要问题以供探讨。

**【关键词】** 税务会计 返还利润 视同销售 进项税额转出 房地产企业

## 一、返还利润(收入)的增值税区别核算

返还利润(收入)有两种情况:一是企业在销售商品的同时向销售方收取的返还利润,具有价上加价的性质,会计上应计入主营业务收入;二是企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返回收入,应照平销返利的有关规定冲减增值税进项税额。

例:某商业企业5月上旬向明达厂销售商品一批,已做收入入账,月底收到明达厂支付的该批商品的返还利润45 000元。另外,企业5月因销售鸿运食品厂提供的商品,月末收到该食品厂返回收入10 000元。企业适用的增值税税率是17%。

(1)收到明达厂支付的商品返还利润45 000元,应计算销项税额 $=45\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% = 6\ 538.46$ (元);商品销售收入 $=45\ 000 - 6\ 538.46 = 38\ 461.54$ (元)。借:银行存款45 000;贷:主营业务收入38 461.54,应交税费——应交增值税(销项税额)6 538.46。

(2)收到鸿运食品厂的返回收入10 000元,应减少进货成本,冲减主营业务成本 $=10\ 000 \div (1+17\%) = 8\ 547$ (元),同时应减少进项税额 $=10\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% = 1\ 453$ (元)。借:银行存款10 000;贷:主营业务成本8 547,应交税费——应交增值税(进项税额转出)1 453。

## 二、视同销售与进项税额转出的区别

### 1. 视同销售业务。

(1)企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目。用于非应税项目是没有收入的,直接走成本,但要视同销售,缴纳增值税,应区别于进项税额转出业务的核算。另外,这种类型的业务还要考虑企业所得税的计算。借:在建工程等;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税额)。

(2)企业将自产、委托加工或购买的货物作为对外投资,应视同销售货物计算应交增值税。这项业务虽然不是销售业务但“进项税额”已抵扣,所以,要作为销售业务,用销项税额冲抵已抵扣的进项税额。借:长期股权投资;贷:库存商品(外购),主营业务收入(自产、委托加工),应交税费——应交增值税(销项税额)。

(3)企业将自产、委托加工、购买的货物分配给股东或其他投资者,这是实实在在的销售业务,必须计提销项税额。借:利润分配——应付利润;贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)。

(4)企业将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费,将货物用于集体福利是不按售价核算,虽然没有出售的行为,但加工的原材料已做进项税额的抵扣,所以,这里要做销售处理,计提销项税额。借:应付职工薪酬;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税额)。

(5)企业将自产、委托加工或购买的货物用于无偿赠送他人,此业务并非销售业务,因为企业并没有获得经济利益,但按税法规定,原来购入的材料的进项税额已抵扣,所以,这里要缴纳增值税销项税额。借:营业外支出;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税额)。

### 2. 进项税额的转出。企业购进的货物(包括商品、原材料、

包装物、免税农产品等)发生非正常损失,或者改变用途(由用于应税项目改为用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费等),其进项税额不能从销项税额中抵扣。由于这些货物的进项税额已抵扣,因此应将其从进项税额中转出,作为相关项目的成本、费用或损失处理。进项税额转出具体的可分为三种:

(1)购进货物改变用途进项税额转出的会计处理。企业购入货物及接受应税劳务直接用于非应税项目,或直接用于免税项目、集体福利、个人消费的,其增值税专用发票上注明的增值税额,计入购入货物及接受劳务的成本。借记“在建工程”、“应付职工薪酬”等科目,贷记“银行存款”等科目。

难点分析:购进货物时是用于生产或销售的,其进项税额已做抵扣处理,但现在被用于免税项目、非应税项目、集体福利、个人消费,中途改变了用途,所以原已抵扣的进项税额应从贷方转出。

(2)用于免税项目进项税额转出的会计处理。需要注意的是:事先知道购进的货物中有一批是用于免税产品的,但是将其与其他购进货物一起进行了进项税额抵扣,现在把用于免税产品的部分拿出来,做进项税额转出处理。

(3)非正常损失货物进项税额转出的会计处理。企业购进的货物、在产品、产成品发生非正常损失,以及购进货物改变用途等原因,其进项税额应相应转入有关科目。借记“待处理财产损失”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

属于转作待处理财产损失的部分,应与遭受非正常损失的购进货物、在产品、产成品成本一并处理。值得注意的是:原先已做进项税额抵扣,现在货物没了,就没有销售业务,也就没有销项税额,所以应进行进项税额转出。

例:某生产企业月末盘存发现上月购进的原材料被盗,金额50 000元(其中含分摊运费4 650元)。进项税额转出数= $(50\ 000-4\ 650)\times 17\%+4\ 650/(1-7\%)\times 7\%=8\ 059.5$ (元)。

**3. 区别进项税额转出与视同销售的要点。**当购买的货物用于对外投资、分配股东利润、无偿赠送他人时视同销售,应计提销项税额。当购买的货物用于非应税项目、在建工程、个人消费、集体福利、非正常损失等时不视同销售,应转出进项税额。进项税额转出是强调中途改变用途和最终消费的概念。原来已做进项税额的抵扣,现在没有售出,所以要进行进项税额转出。如果是自产和委托加工货物没有中途改变用途则做视同销售处理,计算产品的销项税额。虽然两种情况都增加应纳增值税,但增加的金额不一样,且核算时二级明细科目也不一样。

按会计准则规定,视同销售行为并非真正的销售行为,没有货币增加,但税法要求按销售处理。是否按会计销售处理有3个标准:①所有权是否发生转移,所有权发生转移不论有无货币增加都做收入处理。②与外部有无发生关系,有增值税专用发票的做收入处理。③无对外关系,无发票,所有权转移的,可直接结转成本,但要调整所得税。税法明确规定,将自产货物投资做收入处理,购入货物可不做收入处理,但要调整所得税。会计处理上,有的业务走“主营业务收入”有的不走。主要区别是有没有增值税专用发票,有的话一定要计提销项税额,没有发票没有收入没有对外关系的,直接结转成本,但特别要注意,走成本也要计提年末的企业所得税。

### 三、房地产企业与非房地产企业销售房产的区别

房地产开发企业经营房屋不动产属于主营业务,其销售不动产所缴纳的营业税应借记“营业税金及附加”科目,其他企业销售不动产,按销售额计算的营业税应记入“固定资产清理”科目,借记“固定资产清理”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目,交纳营业税时,借记“应交税费——应交营业税”科目,贷记“银行存款”科目。

例:某企业将一栋建筑物出售给关联方,双方成交金额为150万元。该固定资产的账面价值为800万元,已提取折旧600万元。税务机关认为固定资产的出售价格偏低,为其核定的计税价格为300万元。

销售不动产缴纳的营业税是纳税人清理固定资产时的一种必要支出,与清理过程中支付的其他清理费用的性质相同,应作为清理费用记入“固定资产清理”科目的借方。

如果纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产

的价格偏低而无正当理由时,税务机关可以依照一定的标准调整营业额,调整的标准及其顺序为:①按纳税人当月提供的同类应税劳务或者销售同类应税劳务不动产的平均价格规定。②按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或销售劳务不动产的平均价格确定。③按核定的计税价格计算确定。

销售不动产应纳营业税= $300\times 5\%=15$ (万元)。借:固定资产清理 200,累计折旧 600;贷:固定资产 800。借:银行存款 150;贷:固定资产清理 150。借:固定资产清理 15;贷:应交税费——应交营业税 15。借:营业外支出 65;贷:固定资产清理 65。

### 四、纳税人用于换取生产资料和消费资料,投资入股和抵偿债务等方面应税消费品的税务处理

纳税人用于换取生产资料和消费资料,投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品,应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税,以加权平均销售价格作为计税依据来计算增值税。

例:某白酒厂5月份用粮食白酒10吨抵偿红星农场粮食款50 000元。该粮食白酒每吨本月售价在4 900~5 200元之间浮动。平均售价是每吨5 000元。粮食白酒的生产成本是每吨3 000元。应按该粮食白酒的最高销售价格计算消费税额= $5\ 200\times 10\times 20\%+10\times 1\ 000\times 2\times 0.5=20\ 400$ (元)。以物抵债应视同销售,增值税销项税额= $5\ 000\times 10\times 17\%=8\ 500$ (元)。借:应付账款 50 000;贷:主营业务收入 41 500,应交税费——应交增值税(销项税额) 8 500。借:营业税金及附加 20 400;贷:应交税费——应交消费税 20 400。

### 五、增值税、消费税关于酒类包装物押金的规定

纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金,单独记账核算的,时间在1年以内,又未过期的,不并入销售额征税;但对因逾期未收回包装物不再退还的押金,应按所包装货物的适用税率计算增值税、消费税。从1995年6月1日起,对销售除黄酒、啤酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,一律并入销售额计算增值税、消费税。

需要特别注意的是:第一,押金收入应视为含税收入,应在计税时将押金收入换算成不含税收入计算。第二,对销售黄酒、啤酒而收取的包装物押金,计征增值税,按上述规定办理。但是,无论是否逾期,均不缴纳消费税。因为黄酒、啤酒采用从量定额办法征收消费税,应税消费品的计税依据是销售量而非销售金额,征税的多少与销售金额无直接联系。企业在销售黄酒、啤酒以外的其他酒类产品,其押金在收取時計征消费税和增值税。第三,对没收包装物押金而计提的增值税,应借记“其他应付款”科目,贷记“其他业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。对没收包装物押金而计提的消费税,应借记“其他业务成本”科目,而不能计入“营业税金及附加”,这符合会计核算的收入与支出配比原则,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

### 主要参考文献

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