

销售业务增值税税务处理与会计处理的差异

张清芳

(襄樊职业技术学院 湖北襄樊 441021)

【摘要】 本文归纳了销售业务增值税税务处理与会计处理的差异,并在遵循相关确认和计量原则的基础上,对存在的三个方面的差异及会计处理进行了具体的分析。

【关键词】 增值税 视同销售 差异

现行会计准则和税法较好地体现了税收与会计适度分离的原则。尽管相关法律法规中的各种规定已很明确,但实务中税收与会计差异及其会计处理,特别是增值税税务处理与会计处理还较为混乱,既不利于税收征管工作,又影响了会计信息的质量。对增值税税务处理与会计处理的差异展开分析,有一定现实意义。

一、因确认条件不同而导致的差异及会计处理

《企业会计准则第14号——收入》规定,销售商品收入同时满足下列条件的,才能予以确认:企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;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;收入的金额能够可靠地计量;相关的经济利益很可能流入企业;相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。《增值税暂行条例实施细则》指出:销售货物,是指有偿转让货物的所有权;有偿,是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。与《企业会计准则第14号——收入》规定的确认销售商品收入条件相比,增值税法所定义的“销售货物”并未要求考虑主要风险和报酬转移等问题,而是主要考虑了法律形式。例如,企业销售一批货物,如果款项很可能收不回,则会计上不确认收入,但依增值税法规定要确认销售;企业不能合理估计退货可能性的,会计通常在售出商品退货期满时确认收入,但依增值税法规定一般要在发出商品时确认销售。此时,涉税会计处理一般为,借记“应收账款”或“应收票据”科目等,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

另外,为了保证税款抵扣制度的顺利实施,不致造成税款抵扣环节的中断,对并没有给企业带来直接的现金流和其他经济利益的下列特殊行为,《增值税暂行条例实施细则》明文规定视同销售货物: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;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。

八种视同销售货物行为中,①、②和③项属于代销行为,从会计处理来看,得到了会计的认同,其税务处理与会计处理没有差异。根据《企业所得税法实施条例》第二十五条的规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物用于职工福利、捐赠和利润分配等用途的,除国务院财政、税务主管部门另有规定之外,也视同销售货物。现行所得税会计采用的是资产负债表债务法,注重的是资产负债的计价,从而在一定程度上缩小了所得税法与会计准则在收入确认和处理方面的差异。从《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》来看,所得税法对收入的确认也基本上与会计准则一致。所以上述⑤、⑥、⑦、⑧项已得到了会计准则的认同,税务处理与会计处理没有差异。

对于第④项,根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》,将资产用于生产、制造、加工另一产品,改变资产形状、结构或性能,改变资产用途(如自建商品房转为自用或经营)等不改变资产所有权属的情形,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可看做内部处置资产,不视同销售确认收入,相关资产的计税基础延续计算。既然所得税法明文规定不作销售处理,所以“将自产、委托加工的货物用于非应税项目”在会计上也没有确认收入,货物按成本转账;因增值税法规定其视同销售,则按同类资产同期对外销售价格计算销项税。例如,将自产货物用于建造房屋时,借记“在建工程”科目,贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

二、因确认时点不同而导致的差异及会计处理

根据《增值税暂行条例实施细则》和《企业会计准则第14号——收入》应用指南的规定,增值税确认纳税义务发生时间的时点即确认销售的时点与会计上确认收入的时点不一致的是:先开具发票的,为开具发票的当天;生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物的,为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天;委托其他纳税人代销货物、未收到代销清单及货款的,为发出代销货物满180天

审计风险内涵界定及审计风险应对

潘克勤(博士)

(河南财经学院 郑州 450002)

【摘要】 本文分析了狭义和广义审计风险的涵义,并指出注册会计师审计准则将独立审计风险界定为狭义风险的原因。注册会计师为了防范审计风险,除了安排并执行充分、恰当的审计程序,还应该慎重选择客户,并在审计定价环节充分考虑风险因素,索取风险溢价。

【关键词】 独立审计 风险导向审计模式 审计风险 风险溢价

一、狭义审计风险的界定

2006年财政部发布了中国注册会计师执业准则体系,其中的审计准则部分尤其强调风险导向审计思想。《中国注册会计师审计准则第1101号——财务报表审计的目标和一般原则》第十八条指出,审计风险取决于重大错报风险和检查风险,并提出新的审计风险理论模型,即“审计风险=重大错报风险×检查风险”,该模型中的审计风险被界定为“财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性”。由该定义可以看出,此处的审计风险是狭义的审计风险,特指审计技术层面的风险,即注册会计师采用审计技术手段,比如

三、因计量方法不同而导致的差异及会计处理

《企业会计准则第14号——收入》应用指南指出:某些情况下,合同或协议明确规定销售商品需要延期收取价款,如分期收款销售商品,实质上具有融资性质的,应当按照应收的合同或协议价款的现值确定其公允价值。无论是从所得税还是增值税的规定来看,目前税收计量主要采用历史成本和市场价值,尚未有依据现值计量的明确规定。所以,具有融资性质的分期收款销售商品,仍然按合同约定日期应收的合同或协议价款计算销项税额,而按应收的合同或协议价款的现值确认会计收入。

《增值税暂行条例实施细则》规定,销售货物价格明显偏低并无正当理由或者有本细则所列八种视同销售货物行为而无销售额者,按下列顺序确定销售额:按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;按组成计税价格确定。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=成本×(1+成本利润率)。属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税额。公式中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物

执行充分、恰当的审计程序,就可以控制的审计风险。

但是,注册会计师审计面临的风险绝不仅仅只有技术层面的风险,如企业经营失败或者破产导致注册会计师成为民事诉讼的被告之一,注册会计师在此类业务中可能已经充分、恰当地执行了审计程序,并发表了恰当的审计意见,但是由于“深口袋”效应,注册会计师也可能被财务报表利益相关人起诉到法庭,注册会计师就会面临民事赔偿、声誉严重受损等风险。

二、广义审计风险的界定

审计准则与审计学术研究中所述的审计风险,其内涵往

的为实际采购成本。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。而会计准则对此类销售额并没有这样的规定。那么进行会计处理时的原则是:“应交税费——应交增值税(销项税额)”按增值税法规定计量,“主营业务收入(或其他业务收入)”按会计原则计量。

总之,增值税税务处理与会计处理分别遵循不同的规则,服务于不同的对象,两者的差异不可能完全消除,但只要在税务与会计工作中,做到熟悉税法和会计准则,就能进行正确的处理。针对上述各种差异进行会计处理时的总原则是:“应交税费——应交增值税(销项税额)”按增值税法规定确认和计量,“主营业务收入(或其他业务收入)”按会计原则确认和计量。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局. 增值税暂行条例实施细则. 财政部 国家税务总局令[2008]50号, 2008-12-15
2. 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
3. 企业所得税法实施条例. 国务院令 第512号, 2007-12-06
4. 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, 2008-10-09
5. 中国注册会计师协会编. 2008年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计. 北京:中国财政经济出版社, 2008