

例:某白酒生产企业系增值税一般纳税人,销售粮食白酒 20 000 斤,不含税销售收入 10 000 元,另收取包装物押金 1 000 元。白酒消费税适用定率税率 20%,定额税率每斤 0.5 元。假设收取的押金在约定的期限内退还给对方。

分析:根据现行规定,白酒生产企业销售的粮食白酒应交的增值税和消费税的计税基数应是不含税的销售价款和不含税的包装物押金。应交增值税 $= [10\ 000 + 1\ 000 \div (1 + 17\%)] \times 17\% = 1\ 845.3$ (元);应交消费税 $= 10\ 000 \times 20\% + 20\ 000 \times 0.5 = 12\ 000$ (元)。实务中有以下两种处理方法:

1. 将押金收入作为含税收入,入账时换算成不含税的金额。在这种情况下,押金收入对应的应交增值税税额就直接从押金本金中剥离了出来。因此,实现销售并收到押金时,借:银行存款 12 700 元;贷:主营业务收入 10 000 元,其他应付款——包装物押金 854.7 元 $[1\ 000 \div (1 + 17\%)]$,应交税费——应交增值税(销项税额)1 845.3 元。计算应交消费税,借:主营业务税金及附加 12 000 元;贷:应交税费——应交消费税 12 000 元。

2. 将押金收入作为含税收入,虽然在计算应交的增值税和消费税时要先换算为不含税收入作为计税基数,但因押金收入日后在符合条件时要退还给押金支付方,在金额上应与对方相同,所以押金收入仍以含税收入作为入账金额。至于应交增值税税额,因其是基于酒类产品的销售行为并为了保证包装物能顺利收回产生的,故应将其计入营业费用。因此,实现销售并收到押金时,借:银行存款 12 700 元,营业费用 145.3 元 $[1\ 000 \div (1 + 17\%) \times 17\%]$;贷:主营业务收入 10 000 元,其他应付款——包装物押金 1 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)1 845.3 元。计算应交消费税时的处理同上。收到对方企业退还的包装物并退还其押金时,借:其他应付款——包装物押金 1 000 元;贷:银行存款 1 000 元。

笔者比较同意第二种处理方法,因为:①押金虽说在涉税问题上作为含税收入处理的,但其真正作为财务上的收入只能是在一定的时候、符合一定的条件才能实现,在此之前其只能作为企业的一项负债。既然是负债,就会有偿还之时,而偿还时的金额只能是对方企业交来的所有金额。②增值税作为一种价外税,本不应影响企业的盈亏产生影响,但凡事都会有例外情况,此处即可将其作为增值税影响企业盈亏的一种例外情况进行处理。③如果按第一种处理方法,那么当交付押金的对方企业在约定的期限内退还了包装物并要求收回押金时,应退还给对方企业的押金金额肯定会是 1 000 元而不是企业账面上所记载的 854.7 元。○

视同销售会计处理小议

辽宁对外经贸学院 初国清

目前,对于视同销售业务实务界公认的会计处理方法有两种:第一种方法,即需要确认销售收入,然后根据销货成本与销售收入配比的原则结转销货成本;第二种方法,即不需要确认销售收入,直接结转销货成本,按计税价格计算销项税额。至于具体采用哪种方法进行会计处理,多数学者都支持两个判断标准:①该业务是企业与外部之间的业务还是企业内部业务?②企业因该业务获利与否?但学者们在两个判断标准的应用上出现了不同观点。

以将自产产品用于职工福利为例,若把职工划分到企业外部,则应该采用第一种会计处理方法;若把职工划分到企业内部,则应该采用第二种会计处理方法。同样道理,企业的股东是应该划分到企业外部还是内部呢?似乎怎么划分都有一定道理。笔者认为上述标准本身就存在问题,理由如下:其一,现代企业理论认为,企业是利益相关者主体之间的一组契约,这些主体包括企业股东、债权人、经理人员、职工、政府、供应商以及客户等。这种企业契约的思想阐明了一个道理,即企业的边界是模糊的,不存在界线分明的所谓“企业内部”与“企业外部”,因此界定企业外部业务与内部业务在理论上十分困难。其二,企业作为一个以盈利为目的的经济组织,所有的交易与事项都是为了获利。企业将自产产品销售给其他企业,企业获利了;而企业将自产产品用于职工福利或用于自建工程,企业同样获利了。这仅仅是显性的、可计量的“利”和隐性的、不可计量的“利”的区别。

笔者认为可以换一个角度去分析两种处理方法哪个更具合理性。众所周知,上市公司盈余操纵已经成为证券市场发展的最大隐患,其主要表现为通过创造虚无的销售收入,采用操纵销售收入的认定时点、不适当的销售分割等手法,实现既定的利润目标。视同销售行为是企业经营过程中经常发生的,若采用第一种会计处理方法,即根据自产产品的公允价值确认销售收入、根据产品成本结转销货成本,也就为企业进行盈余操纵提供了可乘之机。因为企业可以创造视同销售业务,如企业将自产产品进行分配或投资等,制造账面利润,误导会计信息使用者。此外,在公允价值计量方面,我国还没有比较准确的计量标准,评估机构尚不完善,会计从业人员的素质良莠不齐,一些公司可能会利用“公允价值”进行盈余操纵。而采用第二种方法,不确认销售收入、直接结转销货成本,则使会计处理绕过了利润表,直接与资产负债表联系起来,可以避免企业利用视同销售业务进行盈余操纵。○