视同销售业务有关税务会计处理的探讨

南京师范大学　江希和

无论税收制度与会计制度怎样分离或分离程度有多大，税务处理都不可能完全脱离会计处理而单独进行。所以，税收制度中的视同销售业务是针对财务会计制度未将同类业务视同销售来说的。在这个前提下，《增值税暂行条例实施细则》对视同销售业务的主要项目做了具体规定。同时，按税法规定，属于增值税视同销售业务的还涉及城市维护建设税（以下简称城建税）和教育费附加（外商投资企业和外国企业除外）的计算和缴纳。另外，对于应税消费品来说还涉及到消费税的缴纳问题。笔者现对视同销售业务有关税务会计处理进行讨论。

有观点认为，企业对视同销售业务应缴纳的增值税和消费税应直接借记“在建工程”等科目，贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”、“应交税金——应交消费税”科目。但对按规定应缴纳的城建税和教育费附加则不能直接计入相关科目。这是因为，城建税和教育费附加是以实际缴纳的“三税”之和为依据计算的，一般随同“三税”按月计算缴纳，如果发生视同销售业务的当月应交增值税为负数，则该笔业务就无需计算城建税。所以，当视同销售业务发生时，应缴纳的增值税记入“在建工程”等科目；应缴纳的城建税和教育费附加不记入“在建工程”等科目，而是在月末将应缴纳的城建税、教育费附加在当期损益和在建工程两者之间进行分摊。《关于将自己的产品视同销售如何进行会计处理的复函》中指出：企业按规定计算缴纳的各种税费，也构成由于使用该自产产品而发生支出的一部分，应按用途计入相关的科目。因此，对视同销售行为发生时缴纳的增值税不计算城建税和教育费附加是没有法规依据的，更重要的是这与增值税的本质特征以及财务上的配比原则不相符。增值税的本质特征是对增值额的征税，实践中由于对一个纳税主体在一定时间内的增值额很难准确确定，所以计征时实行税款的“抵扣制度”，即用一个纳税期内的增值税销项税额抵扣其同期的增值税进项税额后的余额才是应上缴给税务机关的增值税额，而且在抵扣时采用的是“购进抵扣法”。但这种“购进抵扣法”的前提假定是，本纳税

1.对现行各种内部控制制度进行调查和评价，看是否体现了内部控制的原理和原则。主要内容应包括：①内部控制制度是否健全和有效；②内部控制制度是否符合本企业的经营特点和管理需要；③内部控制制度的执行是否严格和有效，是否与责、权、利相结合；④内部控制制度在执行中存在的问题及应采取的改进措施。

2.对内部控制制度在实际执行中的严密性、有效性和可信赖程度进行测试。这是进行内部控制制度审计的重要方面。测试方法主要包括遵循性测试和实质性测试。

（1）遵循性测试（也称符合性测试）指对内部控制制度的执行情况所进行的测试，其目的主要是确定内部控制制度是否得到了遵循，以及遵循的程度和效果，以便判断有关经济业务数据的可信程度，从而确定需要深入审计的重点，进行实质性测试。遵循性测试的方法主要有检查、观察、询问等，其中实地观察法最能获得更真实的信息，是最直观、最容易掌握的一种测试方法。

遵循性测试可分为经济业务测试和控制功能测试：①经济业务测试指采取抽样检查方法对企业各项重要经济业务的办理手续和办理顺序所做的审查，目的是明确业务处理过程是否符合有关制度规定以及会计体系中资料的流向。测试时，要求审计人员对经济业务从起点到终点进行顺序审查，以验证其与内部控制制度的规定是否相符。②控制功能测试是查明各项控制程序或关键控制点与内部控制制度是否相符的一种测试，目的是考察其能够在何种程度上连续有效地发挥作用。

（2）实质性测试指根据遵循性测试的结果，对内部控制薄弱环节进行跟踪深入审计，搜集确切的审计证据，以便对内部控制制度的有效性进行审计评价。测试的重点是验证现行内部控制制度下产生的资料的完整性、正确性及合法性。采取的主要审计方法是：实物盘点，向第三者询证，复核，详细检查某项经济业务的账账、账表、账证、账物是否相符，对账户的发生额和余额进行分析论证，对重要的财务比率和趋势进行比较分析等。

五、对内部控制制度的审计评价

对内部控制制度实施审计后，就可以对内部控制制度进行综合评价，以确定其可靠程度。进行评价时，不仅要对其在保护财产、防止错弊方面所起的作用进行评价，还要对其在促进企业经营管理方面的作用进行评价。应掌握两个要点：一是内部控制制度能够在多大程度上确保会计记录的正确性和可靠性；二是内部控制制度的有效执行能够在多大程度上保护企业资产的完整性。

对内部控制制度进行评价时，应实事求是地指出哪些有效、哪些无效，哪些已认真贯彻、哪些没有执行，哪些需要补充调整等，并有针对性地提出具体的改进建议。也就是说，既要肯定成绩，又要指出不足，并提出切实可行的审计建议，以便完善企业内部控制制度和提高企业经济效益。

期购进的货物都是用于出售或用于生产产品再出售的,即都是用于增值税应税业务的。它所隐含的本质规定是:购进的某一种货物所支付的增值税进项税额只能用来抵减该种货物销售实现的增值税销项税额,如果该种货物未来不能实现销售（如发生非常损失等），那就意味着其销项税额不能实现,这也决定了该种货物的进项税额不得冲减其他货物销售实现的销项税额,如果已经冲减了其他货物销售实现的销项税额则必须将其冲回。购进的、委托加工收回的货物或用购进货物生产的产品若不对外销售,就会使增值税的抵扣“链条”断开,造成“抵扣”失去对应的销项税额。为了体现增值税的本质特征,使这种“链条”不“断链”,税法规定,这类行为发生时视同销售业务处理,以反映销项税额的实现,但不允许抵减其他货物销售所实现的销项税额。

再从纳税实践看,在某一纳税期内可能出现纳税主体的应纳增值税为负的情况。这是因为“购进抵扣法”所造成的税款递延问题,并不代表没有增值税额的发生。譬如,某企业于2003年3月购进了价值300万元的材料一批,支付增值税额51万元,生产出产品2 000件,每件生产成本4 000元,每件不含税售价5 000元。假定本月没有销售出商品,但有400件用于在建工程。按税法规定,这笔视同销售业务的增值额已经实现了,从而增值税额也已经实现,因此应借记“在建工程”科目,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。既然承认增值税额已经实现,增值税的附加税费当然也实现了。当期应纳税额为-17万元,是由于在“购进抵扣法”下其余产品在当期没有实现销售所造成的,但在后期实现产品销售时会对其进行转回。若把本质上已实现的应交城建税和教育费附加也递延到其余产品,在后期实现时再反映到“在建工程”科目,则其理由是不太充分的。

“购进抵扣法”下的“税款递延”实际上是国家给纳税人的一种税收优惠,与“实耗抵扣法”相比,在本期进货量很大而销量相对不大的情况下,它相当于向企业提供了一笔短期无息贷款。但根据权责发生制原则,该笔现金尽管在当期还没有流出,但实质上税费已经发生,因而必须将该部分税费计入当期有关项目的成本费用中,这也是财税制度作此规定的原因所在。

根据这个要求和思路，可对上述业务作如下会计处理:视同销售业务发生时,仍然按照其用途借记“在建工程”等科目,贷记“应交税金——应交城建税”、“其他应交款——应交教育费附加”科目。月底计算出本报告期应纳增值税额后,可设置“递延税款——待转城建税及附加”科目,并分三种情况进行处理:

(1)如果应纳增值税额是负数,按全额借记“应交税金——应交城建税”、“其他应交款——应交教育费附加”科目,贷记“递延税款——待转城建税及附加”科目;以后月份出现应交城建税和教育费附加时,先冲减“递延税款——待转城建税及附加”科目,冲减后有余额的再借记“主营业务税金及附加”科目,同时贷记“应交税金——应交城建税”和“其他应交款——应交教育费附加”科目。

(2)如果应纳增值税额是正数,且根据该增值税额计算的城建税和教育费附加大于视同销售业务发生时的城建税和教育费附加的,按其差额借记“主营业务税金及附加”科目,贷记“应交税金——应交城建税”、“其他应交款——应交教育费附加”科目。

(3)如果应纳增值税额是正数,但根据该增值税额计算的城建税和教育费附加小于视同销售业务发生时的城建税和教育费附加的,按其差额借记“应交税金——应交城建税”、“其他应交款——应交教育费附加”科目,贷记“递延税款——待转城建税及附加”科目;以后月份核算时有应交城建税和教育费附加的,先冲减“递延税款——待转城建税及附加”科目,冲减后仍有余额的再借记“主营业务税金及附加”科目。

沿上例,假定该企业3月20日将自产的产品400件(每件售价5 000元)用于在建工程,且对该视同销售业务当期发生的增值税、城建税及教育费附加作了如下会计处理:借:在建工程374 000元;贷:应交税金——应交增值税(销项税额)340 000元,应交税金——应交城建税23 800元,其他应交款——应交教育费附加10 200元。到月底时,分三种情况进行会计处理(假定没有再发生购进业务):

①当月没有发生其他销售业务，则应纳增值税额是-17万元(34-51),所以无城建税和教育费附加,会计分录为:借:应交税金——应交城建税23 800元,其他应交款——应交教育费附加10 200元;贷:递延税款——待转城建税及附加34 000元。

假如下月计算出的应纳增值税额是40万元(假定当月不存在视同销售行为,下同),那么应纳城建税和教育费附加分别为2.8万元和1.2万元,会计分录为:借:递延税款——待转城建税及附加34 000元,主营业务税金及附加6 000元;贷:应交税金——应交城建税28 000元,其他应交款——应交教育费附加12 000元。

②3月20日后有其他销售业务发生,假定销售产品1 000件,本月应纳增值税额为68万元(34+85-51),应纳城建税和教育费附加分别为4.76万元和2.04万元。会计分录为:借:主营业务税金及附加34 000元;贷:应交税金——应交城建税23 800元,其他应交款——应交教育费附加10 200元。

③3月20日后有其他销售业务发生，假定销售产品400件,本月应纳增值税额17万元(34+34-51),应纳城建税和教育费附加分别为1.19万元和0.51万元,但视同销售业务发生时这两项税费数额分别是2.38万元和1.02万元,所以应冲减当时多计的城建税1.19万元和教育费附加0.51万元,会计分录为:借:应交税金——应交城建税11 900元,其他应交款——应交教育费附加5 100元;贷:递延税款——待转城建税及附加17 000元。

如果下月的应纳增值税额为20万元,应纳城建税和教育费附加分别为1.4万元和0.6万元，则会计分录为:借:递延税款——待转城建税及附加17 000元,主营业务税金及附加3 000元；贷：应交税金——应交城建税14 000元,其他应交款——应交教育费附加6 000元。