

会计制度与税法在流转税方面的差异分析

江苏扬州 黄爱玲

市场经济条件下,会计制度与税法遵循着不同的原则,服务于不同的目标,因而,二者在某些经济业务的处理方面必然存在差异。目前,理论界与实务界对会计制度与税法在所得税方面的差异及相关问题研究颇多,而在流转税方面却缺乏系统的分析,本文就此作以下探讨。

一、增值税方面的差异分析

1. 销售收入确认的差异分析。会计制度规定,企业销售商品的收入要同时符合以下四个条件才能确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方;②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控制;③与交易相关的经济利益能够流入企业;④相关的收入和成本能够可靠地计量。税法对收入的确认没有原则性的规定,但作了列举式的规定。《增值税暂行条例》规定,销售货物或应税劳务的纳税义务发生时间,按结算方式的不同而不同,具体为:①采取直接收款方式销售货物,不论货物是否发出,均为收到销售额或取得索取销售额的凭据,并将提货单交给买方的当天;②采取赊销和分期收款方式销售货物,为按合同约定的收款日期的当天;③采取预收货款方式销售货物,为货物发出的当天;④采取托收承付和委托银行收款方式销售货物,为发出货物并办妥托收手续的当天;⑤销售应税劳务,为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天。

由此可见,会计上确认收入注重的是“风险与报酬的转移”,从实质重于形式原则和谨慎性原则出发,侧重于收入的实质性实现;税法则侧重于收入的社会价值的实现,对企业来说某项收入可能还未实现,但从整个社会角度来说其价值已经实现了。税法不考虑收入的风险问题,国家不享有企业的所有利润,因此也不承担属于企业的经营风险。税法不考虑继续管理权问题,国家不对企业内部管理产生的问题负责。至于收入和成本的计量问题,税法也给予了高度重视,以保证公正性和降低征税成本。由此,二者的确认标准也就产生了较大的差异。

2. 视同销售行为应缴纳增值税的差异分析。税法规定,单位或个体经营者的下列行为,视同销售货物应缴纳增值税:①将货物交付他人代销;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(区)的除外;④将自产或委托加工的货物用于非应税项目;⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;⑥将



自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。而会计制度规定,上述行为不作销售处理,而是依据货物成本结转分别记入“利润分配”、“应付福利费”等科目。

3. 销售额确定的差异分析。会计制度规定,销售商品的收入应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定,即会计上的销售额就是指商品的实际售价,不包括价外费用。而税法对销售额的规定为,纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用。《增值税暂行条例》规定,纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低并无正当理由的,由主管税务机关核定其销售额,核定的原则和顺序为:按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;按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。

4. 采用折扣、折让方式销售货物的差异分析。会计制度规定:现金折扣采用总价法核算,即按未抵减现金折扣的金额开具发票确认销售收入,现金折扣在实际发生时作为当期财务费用处理;销售折让则在实际发生时冲减当期收入。税法规定:纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,可按折扣后的销售额缴纳增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在会计上如何处理,均不得从销售额中减去折扣额。企业发生销售折让,税法规定,销售方应收回已开具的增值税专用发票并按折让后的金额重新开具专用发票。如购买方已支付货款且专用发票已作账务处理,销售方只有在收到购买方当地主管税务机关开具的“进货退出或索取折让证明单”后才能开具红字专用发票,销售方未取得“进货退出或索取折让证明单”,不得冲减当期销项税额。

5. 包装物押金处理的差异分析。会计制度规定,出租出借包装物收取的押金作“其他应付款”处理。税法规定,纳税人为销售货物而出租出借包装物所收取的押金,如果单独记账核算的,不并入销售额纳税;对因逾期(以一年为限)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缴纳增值税、消费税。税法还规定,从1995年6月2日起,对销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类收取的包装物押金,无论是否返还、是否逾期以及会计上如何核算,均并入当期销售额缴纳增值税和消费税。

6. 非货币性交易处理的差异分析。会计制度规定,企业发生非货币性交易换入的资产应以换出资产的账面价值加支付

的相关税费入账。可见,会计上没有对非货币性交易分别按销售和购买资产进行处理。而税法规定,企业非货币性交易换出的原材料、半成品、产成品、库存商品等均应计算缴纳增值税、消费税。

7.代收代付款项处理的差异分析。会计上将企业代收代付的款项列为往来账项处理,而税法却将企业代收代付的款项并入销售额征收增值税、消费税。

二、消费税方面的差异分析

1.销售额确定的差异分析。税法与会计制度在应税消费品销售额的认定上存在很大的差异。会计上的销售额仅仅指商品的售价,没有包括价外费用。税法中的销售额是指纳税人销售应税消费品应向购买方收取的全部价款和价外费用。此外,对包装物价值和包装物押金是否计入销售额,税法作了详细的规定,即无论包装物是否单独计价,也不论会计如何核算,均应计入销售额征收消费税,至于不作价随同包装物出售而只收取押金时,押金是否计入销售额,具体可以区分以下情况:①押金不计入销售额中征税,但逾期一年未收回包装物的押金应并入销售额计征消费税;②对既作价随同应税消费品销售,又另外收取押金的包装物押金,凡纳税人在规定的期限内不予归还的,均应并入销售额中计征消费税;③对酒类生产企业销售酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应计入销售额计征消费税。

2.自产自用应税消费品的计税差异分析。会计制度只是明确提出对外销售的应税消费品才需要计征消费税,没有提及自产自销应税消费品的计税问题,更没有说明如何计算应纳税消费税。而税法对此区分两种情况:①纳税人自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的不纳税,这体现了税不重征的原则;②纳税人自产自用的应税消费品,除用于连续生产应税消费品外,凡用于其他方面的,于移送时纳税。

3.视同销售行为处理的差异分析。除了以上提及的视同销售行为外,还有纳税人以应税消费品换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务的业务,会计制度对这类交易的消费税处理没有涉及。而税法规定,纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股以及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。

4.委托加工应税消费品纳税差异分析。委托加工应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料,委托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。税法规定,由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税,至于委托方应交消费税,应区分两种情况处理:①收回的应税消费品直接出售的,如果受托方按税法规定已经代扣代缴了消费税,不再缴纳消费税;如果受托方没有按照税法规定代扣代缴消费税,委托方必须补缴税款,受托方不再重复纳税但要受到处罚;②收回的委托加工应税消费品用于连续生产应税消费品,其已纳税款准予按照规定从连续生产的应税消费品应纳税消费税额中扣除。受托方应代扣代缴的消费税的计算可分为两种情况:①受托方有同类消费品的,按同类消费品价格计算纳税;②受托方没有同类消费品的,按组成计税价格计算。组成计税价格的计算公式为:组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-消费

税税率)。其中,材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本,加工费是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用,包括代垫辅助材料的实际成本。会计制度对于委托加工应税消费品有关消费税的处理未作明确规定,实务中是依照税法的相关规定进行有关会计处理的。

三、营业税方面的差异分析

1.劳务收入确认的差异分析。《企业会计制度》第八十八条规定,在同一会计年度内开始并完成的劳务,应当在完成劳务时确认收入。如劳务的开始和完成分属不同的会计年度,在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下,企业应当在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入。劳务交易的结果能够可靠估计是指能够同时满足以下条件:①劳务总收入和总成本能够可靠地计量;②与交易相关的经济利益能够流入企业;③劳务的完成程度能够可靠地确定。第八十九条规定,在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情况下,企业应当在资产负债表日对收入分别以下情况予以确认和计量:①如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿,应按已经发生的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本;②如果已经发生的劳务成本预计不能全部得到补偿,应按能够得到补偿的劳务成本金额确认收入,并按已经发生的劳务成本,作为当期费用,确认的金额小于已经发生的劳务成本的差额,作为当期损失;③如果已经发生的劳务成本全部不能得到补偿,应按已经发生的劳务成本作为当期费用,不确认收入。而税法规定,建筑、安装和提供应税劳务等,持续时间超过一年的,可以按完工进度或完成的工作量确定收入。由此可知,会计制度与税法对不跨年度的劳务收入的确认是一致的,而对跨年度的劳务收入的确认是有区别的。其区别在于,税法不考虑谨慎性原则,只要是企业提供了应税劳务,就必须确认收入。

2.营业总额确定的差异分析。会计制度规定,企业提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的收入,应按双方签订的合同或协议的金额确定。而税法规定,营业额是纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产时向对方收取的全部价款和价外费用。对于纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产价格明显偏低且无正当理由,税务机关按下述顺序核定其营业额:①按纳税人当月提供的同类应税劳务或销售的同类不动产的平均价格核定;②按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或销售的同类不动产的平均价格核定;③按公式核定计税价格:计税价格=营业成本或工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)。

3.视同销售行为应缴纳营业税的差异分析。《营业税暂行条例实施细则》规定,下列行为视同销售行为,应计缴营业税:①单位或个人自建建筑物后销售的,于收讫营业额或取得索取营业额凭据时确认视同销售收入;②转让不动产有限产权或永久使用权,以及单位将不动产无偿赠与他人,于不动产所有权或使用权转移的当天确认视同销售收入;③转让以无形资产或不动产对外投资形成的股权时,在转让股权时视同转让无形资产或不动产;④以预收款方式销售不动产,会计上作预收账款处理,但须在收取款项时缴纳营业税。而在会计上对上述业务不作为销售核算,不反映为销售收入。□