

企业购销业务违约金的财税处理

樊正玲 李伟毅

(日照职业技术学院 山东日照 276826 山东财政学院 济南 250014)

【摘要】在企业购销业务中经常发生违约问题,本文对违约金涉及增值税、营业税及企业所得税的财税处理作了分析并举例说明,为相关业务处理提供借鉴。

【关键词】购销业务 违约金 增值税 营业税 企业所得税

违约金是合同当事人在合同中预先约定的当一方不履行或不履行合同时,由违约的一方支付给对方的一定金额的货币。营业外支出是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项损失,本科目核算企业发生的各项营业外支出,包括非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。企业发生上述支出时,借记“营业外支出”科目,贷记“银行存款”等科目。相应的,收到违约金的一方应作为营业外收入处理。

一、违约金涉及增值税的财税处理

1. 供货方自采购方取得的与购销货物相关的违约金的

建工程减值准备)等,还在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组、非货币性交易等方面均采用了公允价值计量属性,并将其变动差额计入当期损益。

在全面推广公允价值计量条件不成熟的情况下,采用资产减值准备作为一种过渡形式,现行会计准则是两者同时对不同的对象使用,但从整体上讲,两者在内容上存在重复。

3. 公允价值计量后资产折旧或摊销账务处理的不一致。由于公允价值计量后,当公允价值大于实际成本时,资产折旧就会多提,摊销也会多摊,这样相关的费用类科目会多计,增值部分则记入了“公允价值变动损益”、“营业外收入”或“营业外支出”等科目,这时持有资产价值变动会对企业损益产生有利的影响;而当公允价值小于实际成本时,情况则相反。

4. 固定资产折旧额的计算确定存在的问题。《企业会计准则第8号——资产减值》规定:资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整,以使该资产在剩余使用寿命内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。资产减值损失一经确认,以后会计期间不得转回。

这条规定使得资产发生减值损失时,都要随之调整折旧或摊销额,不仅使固定资产折旧的计算变得麻烦,也不尽合理。

累计折旧反映的是固定资产的损耗程度,现行会计制度规定已计提减值准备的固定资产应当以减除减值准备后的价值重新确定折旧率和折旧额,这样减记的折旧本该计入管理

增值税处理。《增值税暂行条例》规定:销售额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,但是不包括收取的销项税额。《增值税暂行条例实施细则》规定,价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。对于适用增值税政策的经济交易,根据增值税相关政策规定,纳税人缴纳增值税销售额为向购买方收取的全部价款和价外费用,此价外费用包含违约金。所以,违约金应当缴纳增值税。

费用、制造费用的却计入了营业外支出。

此外,固定资产折旧方法的改变,作为会计估计变更处理,采用未来适用法;原规定为会计政策变更,采用追溯调整法,这使企业可能会增加新的盈余管理手段,这些都导致固定资产折旧计算确定上存在一定的问题。

三、公允价值计量后资产折旧或摊销会计处理之构想

1. 资产折旧或摊销的对象确定为资产的实际成本。基于以上分析,公允价值计量下,会计既要反映资产的公允价值,以提高会计信息的相关性,又要反映资产的实际成本,以正确确定资产的折旧额。因此,应将折旧的对象确定为资产的实际成本,这样当资产价值发生变动时不用调整折旧额及其计算,又可使费用类科目和营业外收支科目核算内容更准确。

2. 资产减值准备计提和公允价值计量的区分。从本质上讲,资产减值准备是公允价值计量的不完全使用,是过渡形式,所以最好不要对同一资产同时使用,以免引起混乱,相关的账务处理也要统一口径。

主要参考文献

1. 刘思淼.公允价值计量的发展与监管启示.会计研究,2009;8
2. 葛家澍.关于在财务会计中采用公允价值的探讨.会计研究,2007;11
3. 王世定,赵治纲.最新企业会计实务操作.北京:经济科学出版社,2007

例 1:甲公司于 2010 年 6 月 30 日向乙公司销售某货物 117 000 元,增值税税率 17%,乙公司未能按照合同约定时间提取货物,按照合同约定,乙公司应按照此次购销额的 10%向甲公司支付违约金 11 700 元,则甲公司当期应缴纳增值税 18 700 元($128\ 700 \div 1.17 \times 17\%$)。会计处理为:借:银行存款 128 700;贷:主营业务收入 100 000,营业外收入 10 000,应交税费——应交增值税(销项税额)18 700。

对于违约金发票问题,根据《发票管理办法》规定,发票是指在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中,开具、收取的收付款凭证,任何单位和个人不得自行扩大专业发票使用范围,因此企业收到的违约金不得出具发票。在国家尚未制定全国统一的违约金收款收据之前,企业应当以经济合同和一般的收款收据作为原始凭证。

2. 采购方支付的与购销货物相关的违约金的处理。同样,购买方支付的此部分价款若构成货物成本,可以增加存货成本,否则计入营业外支出。若收取方将违约金作为销售价款合计开具增值税专用发票,则可以按规定抵扣进项税额;若收取方将违约金另行开具收款收据,付款方违约金可以增加存货成本或计入营业外支出。

例 2:接上例,乙公司支付违约金 11 700 元,若甲公司就违约金 11 700 元开具普通收款收据支付违约金。乙公司会计处理为:借:营业外支出 11 700;贷:银行存款 11 700。

3. 违约金区分返还收入的处理。根据国家税务总局《关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发[2004]136 号)规定,对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金,不征收营业税,应冲减进项税金的计算公式调整为:当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金 \div ($1+$ 所购货物适用增值税税率) \times 所购货物适用增值税税率。因此,采购方自供货方取得的与购销货物相关的其他收入,若其金额计算依据与商品销售量、销售额挂钩,应按上述文件要求,属于平销返利行为,冲减当期增值税进项税金;若其金额计算依据与商品销售量、销售额无关的,就采购方取得的违约金,不涉及增值税税务处理问题。

二、违约金涉及营业税的财税处理

按照《营业税暂行条例》第五条规定,纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。另据财政部、国家税务总局《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16 号)的规定,单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时,因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入,应并入营业额中征收营业税。据此,对于适用营业税政策的经济交易,根据营业税相关政策规定,纳税人的营业额为提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用,此价外费用包含违约金。所以,违约金应当缴纳营业税。

例 3:甲公司按照合同约定于 2010 年 8 月 10 日前向乙公司提供咨询服务,适用营业税税率 5%,合同完成后乙公司未按期支付服务费,按照双方合同约定,乙公司向甲公司支付

违约金 10 000 元,甲公司应当就自乙公司取得的违约金收入,按照赔偿金收入申报缴纳营业税 500 元($10\ 000 \times 5\%$)。

违约金收取方甲公司会计处理如下:借:银行存款 10 000;贷:营业外收入 9 500,应交税费——应交营业税 500。

违约金支付方乙公司会计处理为:借:营业外支出 10 000;贷:银行存款 10 000。

三、违约金涉及企业所得税的财税处理

根据《企业所得税法实施条例》规定,企业取得的违约金收入应该纳入应税所得中,计缴企业所得税。根据《企业所得税税前扣除办法》规定,纳税人按照经济合同规定支付的违约金(包括银行罚息)、罚款和诉讼费可以扣除。但是,违法经营的罚款和被没收财物的损失、各项税收的滞纳金、罚金和罚款,不得扣除。根据《企业所得税法》规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》第三十三条规定,企业所得税法第八条所称其他支出,是指除成本、费用、税金、损失外,企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]第 084 号)规定:纳税人按照经济合同规定支付的违约金(包括银行罚息)、罚款和诉讼费可以扣除。但是,违法经营的罚款和被没收财物的损失、各项税收的滞纳金、罚金和罚款,不得扣除。企业收到的违约金,应当作为收入总额中的其他收入,并入当期应纳税所得额计征企业所得税。因此,经济合同规定支付的违约金,属于《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》所规定的与生产经营活动有关的、合理的其他支出,允许在企业所得税税前扣除。《企业资产损失税前扣除管理办法》(国税发[2009]88 号)规定,企业自行计算扣除的资产损失包括“企业在正常经营管理活动中因销售、转让、变卖固定资产、生产性生物资产、存货发生的资产损失”,因此违约金支出企业不需审批可自行扣除。

例 4:甲公司开发大型购物商城,2010 年初开始预售商铺,合同约定 7 月份交房,但由于工程方面的原因,不能按期向购房客户乙公司交房,现客户提出索赔,甲公用银行存款支付违约金 100 万元。

(1)违约金支付方甲公司的会计处理:支付违约金时的会计处理为:借:营业外支出 100;贷:银行存款 100。期末结转时作会计分录:借:本年利润 100;贷:营业外支出 100。

(2)违约金收取方乙公司的会计处理:借:银行存款 100;贷:营业外收入 100。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 国务院.增值税暂行条例.国务院令第 538 号,2008-11-10
3. 国务院.营业税暂行条例.国务院令第 540 号,2008-11-10
4. 国务院.企业所得税法实施条例.国务院令第 51 号,2007-12-06