

## 外购抵税货物改变用途的会计和税务处理

文/冯军 李克桥

目前,我国增值税采用购进扣税法,一般纳税人购进货物后,只要符合税法规定,就可以将进项税额进行抵扣。税款抵扣后的货物如果改变用途时,有关会计和税务的处理方式有两种:一种是需要进项税额转出的项目,主要包括将已抵税的货物用于非应税项目、免税项目、固定资产(在建工程)、集体福利或个人消费等;另一种是需要视同销售计算销项税额的项目,主要包括将已抵税的货物用于对外投资、无偿赠送他人等。

### 一、改变用途需要进项税额转出的处理

当已抵税货物用于非应税项目、免税项目、固定资产、集体福利或个人消费时,进项税额转出的方式有三种情况。

#### 第一,只含有货物的进价,不含运费及其他杂费

这种情况会计处理比较简单,只要将按货物进价计算的进项税额转出即可。例如:某食品厂将一个月前购进的粮食(购进时取得了专用发票并抵税)发给职工,若购进时未发生运费,该批粮食成本为10 000元,则发放时,会计分录为:

借:应付职工薪酬 11 300

贷:原材料 10 000

应交税费—应交增值税(进项税额转出) 1 300

#### 第二,含有货物的进价和运费,不含其他杂费

这种情况会计处理相对较为复杂,货物的进项税额转出与上例相同,但运费对应的税额应按照运费全额的7%计算扣除,所以,在进项税额转出时,必须将计入成本的运费还原为抵税前运费,再计算转出税额。例如:某食品厂将一个月前购进的粮食(购进时取得了专用发票并抵税)发给职工,该批粮食成本为10 000元,其中含运费186元,则发放时,计算进项税额转出为 $(10\ 000 - 186) \times 13\% + [186 \div (1 - 7\%)] \times 7\% = 1\ 289.82$ 元,会计分录为:

借:应付职工薪酬 11 289.82

贷:原材料 10 000

应交税费—应交增值税(进项税额转出) 1 289.82

#### 第三,既包含货物的进价,也包含运费及其他杂费

这种情况会计处理时,货物和运费需要按照第二种方法将进项税额转出,由于其他杂费在货物购进时已全额计入成本,所以不涉及增值税进项税额转出的问题。例如:某食品厂将一个月前购进的粮食(购进时取得了专用发票并抵税)发给职工,该批粮食成本为10 000元,其中含运费186元,装卸费和保险费50元,则发放时,计算进项税额转出为 $(10\ 000 - 186 - 50) \times 13\% + [186 \div (1 - 7\%)] \times 7\% = 1\ 283.32$ 元,会计分录为:

借:应付职工薪酬 11 283.32

贷:原材料 10 000

应交税费—应交增值税(进项税额转出) 1 283.32

### 二、改变用途需要视同销售计算销项税额的处理

将外购货物改变用途需要视同销售涉及两种会计处理方式。

#### 第一,将货物分配给股东或投资者

这种方式虽无现金流入,不符合会计上确认收入的标准,但会计上也作为收入处理。例如:某食品厂将一个月前购进的粮食(购进时取得了专用发票并抵税)分配给股东以抵顶部分红利,该批粮食成本为10 000元,其中含运费186元;同类粮食市场售价为12 000,则分配时,计算销项税额为 $12\ 000 \times 13\% = 1\ 560$ 元,会计分录为:

借:应付利润(或应付股利) 13 560

贷:产品销售收入(或主营业务收入) 12 000

应交税费—应交增值税(销项税额) 1 560

#### 第二,将外购的货物用于投资或无偿赠送他人的行为

这种方式也不发生现金流入,会计上不确认收入,只按成本结转,所以,会计处理时采用直接冲减成本的办法,不能在销售收入或销售成本中体现收益,反映在利润表上“利润”为零,但税法为了平衡税负,保证税款抵扣的连续性,也要计算缴纳增值税和企业所得税。例如:某食品厂将一个月前购进的粮食(购进时取得了专用发票并抵税)用于某食品店的投资,该批粮食成本为10

000元，其中含运费186元；同类粮食市场售价为12 000元。则对外投资时，计算销项税额为12 000 × 13% =1 560元，会计分录为：

借：长期股权投资 11 560

贷：原材料 10 000

应交税费—应交增值税（销项税额） 1 560

由于该笔业务不能反映粮食的购进成本和计税价格的差额，计算企业所得税时还要调增应纳税所得额2 000元，计算缴纳企业所得税。在此，会计处理与税务处理出现了差异。

### 三、抵税货物改变用途会计和税务处理的两点建议

第一，购进货物扣税后，若用于无偿赠送他人，则视同销售，按同类货物的销售额计算销项税额，而用于集体福利或个人消费，只规定不得抵扣进项税额，或抵扣后只按购进货物的成本计算进项税额转出，减少了进销差价应负担的税负，这显然不符合税负公平原则。因此，应将购进货物用于集体福利或个人消费的行为改为视同销售，按照同行业同类货物的销售价格，计算销项税额。

第二，在视同销售行为发生后，既然税法确认应当缴纳增值税和企业所得税，尽管没有实际现金流入，在会计处理时，也应体现会计处理与税务处理的差异，应增加“视同销售收入”科目。当然，在现行会计制度不允许的情况下，可以设立“视同销售台账”或“视同销售登记簿”，以便年末调整应纳税所得额时，简单明了，减少工作量（作者单位：冯军/河北省保定市人民医院；李克桥/河北省保定职业技术学院）

#### 相关链接

[浅议“两税合并”的重要意义](#)

[心理账户与税收设计](#)

[预算约束软化分析](#)

[外购抵税货物改变用途的会计和税务处理](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心