

# 浅议视同销售业务的收入确认

中国人民大学商学院 王娟

在会计上,视同销售业务的会计处理一般有两种方法:第一种是比照一般销售,确认销售商品收入并结转成本;第二种是不确认销售商品收入,直接结转成本,按计税价格计算销项税额。那么,如何判定是否确认销售商品收入呢?下面笔者逐项对视同销售业务进行分析。

1. 将货物交付其他单位或者个人代销。代销商品分为两种情况:一种是视同买断方式,即受托方与委托方签订协议,委托方按协议价收取所代销的货款,实际售价可由受托方自行确定,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。由于其在本质上仍是代销,委托方将商品交付给受托方时,商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方,因此,委托方在交付商品时不确认销售商品收入。另一种是收取手续费方式,即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费。同样,由于货物交付时其所有权上的风险和报酬并未转移,所以也不确认销售商品收入。

2. 销售代销货物。在视同买断方式下,受托方销售代销货物业务与普通销售业务本质相同,符合收入确认的五个条件,确认相关的销售商品收入。而在收取手续费方式下,受托方须将销售商品收入交还给委托方,其收取的手续费实际上是一种劳务收入。

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至其他机构用于销售。从会计主体的角度来看,这只是商品的内部转移,商品的所有权仍然处于会计主体内部,不符合销售商品收入确认的条件。

4. 将自产、委托加工的货物用于非增值税应税项目。这里的非增值税应税项目是指提供非应税劳务、转让无形资产以及销售不动产和固定资产、在建工程等。典型的业务就是将自产货物用于在建工程,这也是争议较多的业务。将自产货物用于在建工程,商品所有权上的主要风险和报酬仍留在企业内部,同时企业也保留有通常与所有权相联系的继续管理权,所以不符合销售商品收入确认的条件。而且,从会计主体的角度来看,将自产货物用于在建工程,其经济利益并不能在当期流入企业,而是在以后期间通过固定资产的折旧来实现,根据权责发生制原则,当期不确认销售商品收入。吕艾农(2007)认为,将自产货物用于固定资产,通过企业自身消费把潜在的“隐性利润”转移到固定资产价值中去了,这种价值的实现应该被承认,否则会导致耗用自产货物兴建的固定资产价值比耗用同类外购商品的低。但笔者认为,这两种情况下固定资产的价值不一样是正常的,就像企业用自制半成品和外购原材

料生产出的产品的成本也不同。

5. 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。集体福利是指企业提供或者通过社会服务机构提供的、供雇员集体享用的福利性设施和服务。由于其所有权未发生转移,企业也保留有通常与所有权相联系的继续管理权,所以不应确认销售商品收入。企业将自产、委托加工的货物作为非货币性福利直接分发给职工个人时,商品的所有权已经发生转移,企业不再对其具有控制权,企业经济利益的流入也间接表现为企业负债(应付职工薪酬)的减少,因此符合销售商品收入确认的条件。

6. 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户。判断的关键在于其相关的收入能否可靠地计量。如果能够,即应确认销售商品收入,否则不确认。这在会计准则中主要参照非货币性资产交换来处理。非货币性资产交换同时满足该项交换具有商业实质、换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量这两个条件时,以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益,即作为视同销售确认销售商品收入。未满足上述两个条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。可以看出,会计准则也是针对其相关的收入能否可靠地计量来区别处理的。

7. 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。企业将货物分配给股东或投资者,表现为企业对外负债(应付利润)的减少,是一种间接的经济利益的流入,因此符合收入的定义。商品的所有权已经发生转移,企业也不再对其具有控制权,满足销售商品收入确认的条件。

8. 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人。这显然不符合收入确认的“相关的经济利益很可能流入企业”条件,不能确认销售商品收入。

综上所述,在上述八项视同销售业务中,以下四种情况与正常的销售业务核算相同:①采用视同买断方式销售代销货物;②将自产、委托加工的货物用于个人消费;③将自产、委托加工或购进的货物作为投资提供给其他单位或个体工商户中,满足具有商业实质和换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量这两个条件的非货币性资产交换;④将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者。其他的视同销售业务不确认销售商品收入,直接按成本结转,同时按公允价值(计税价)确认增值税销项税额。○