

视同销售业务会计与税务处理剖析

山东科技大学 张振华

视同销售业务不同于一般销售业务,其特殊性主要表现在它通常不能直接给企业带来现金流入,但它又实现了销售功能。企业会计准则没有明确规定视同销售行为的会计处理,其处理原则体现在《企业会计准则第14号——收入》(以下简称“收入准则”)及其他相关会计准则中,增值税法和企业所得税法虽然对视同销售有明确的规定,但具体规定之间存在差异,造成会计人员在对视同销售业务进行会计处理和纳税申报时感到困惑,常出现差错。

一、视同销售行为剖析

视同销售是一个税收概念,在我国,其最早出现在1993年出台的《增值税暂行条例实施细则》中,后在企业所得税法中也明确了视同销售行为,但二者由于立法目的不同、征税对象不同,对视同销售行为的具体规定存在差异。

1. 视同销售增值税处理的有关规定。于2009年1月1日实施的修订后的《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:①将货物交付其他单位或者个人代销;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(市)的除外;④将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑥将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或个体工商户;⑦将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者;⑧将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。以上视同销售行为均按规定缴纳增值税。对于以上八项视同销售行为,可以按货物所有权是否转移出企业,将其划分为转移资产所有权的视同销售和未转移资产所有权的视同销售。上述视同销售行为中第⑤、⑥、⑦、⑧项属于转移资产所有权的视同销售,第①、②、③、④项属于未转移资产所有权的视同销售。

2. 视同销售所得税处理的有关规定。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。为了进一步明确和规范视同销售行为,国家税务总局又专门下发了《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)。国税函[2008]828号文件对资产处置行为按是否改变资产所有权,划分为视同销售行为和内部处置资产行为。国税函[2008]828号文件规定:①企业用于市场推广或

销售;②用于交际应酬;③用于职工奖励或福利;④用于股息分配;⑤用于对外捐赠;⑥其他改变资产所有权属的用途。以上六种行为因造成资产所有权属发生改变,应视同销售确认收入。在上述情形下,属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按公允价值确定销售收入,并计算缴纳所得税。同时,国税函[2008]828号文件还规定了六项不视同销售的资产处置行为:①将资产用于生产、制造、加工另一产品;②改变资产形状、结构或性能;③改变资产用途;④将资产在总机构及其分支机构之间转移;⑤上述两种或两种以上情形的混合;⑥其他不改变资产所有权属的用途。企业发生上述情形的处置资产,除将资产转移至境外以外,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,可作为内部处置资产,相关资产的计税基础延续计算,不视同销售确认收入,也不计算缴纳所得税。

3. 增值税视同销售行为和所得税视同销售行为的差异分析。对视同销售行为,增值税法和企业所得税法的界定既有相同之处,也存在着差异。主要相同点是:对于引起资产所有权属发生改变的资产处置行为,增值税法和企业所得税法均将其列为视同销售业务处理。

主要差异表现在:增值税视同销售行为的范围较所得税视同销售行为更宽泛。增值税视同销售的八项行为中,前四项行为虽然货物的所有权并没有转移到其他企业,但根据增值税的征税原理和基于增值税连续抵扣的需要,应视同销售,按销售额计征增值税。企业所得税法对于未转移资产所有权的内部资产处置行为,不作为视同销售处理,不确认收入。

二、视同销售业务的会计处理

企业会计准则并没有对视同销售行为的会计处理进行明确的规范,在具体进行会计处理时,要根据税法的有关规定,结合收入准则关于收入确认的基本原则,进行会计处理。收入准则规定:销售商品收入同时满足下列条件,才能予以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;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有效控制;③收入的金额能够可靠地计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。在会计上也可将税法规定的视同销售划分为:转移资产所有权的视同销售和未转移资产所有权的视同销售(即内部处置资产行为)。

1. 转移资产所有权的视同销售业务的会计处理。对转移资产所有权的视同销售行为,会计处理又可分两类:一是符合

企业会计准则关于收入确认的全部条件,应确认销售收入的视同销售行为。二是虽转移了资产所有权,但不能满足收入确认的全部条件,不能确认销售收入的视同销售行为。根据发出货物用途不同,具体会计处理如下。

(1)用资产对外投资。增值税法规定:企业将自产、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应视同销售货物缴纳增值税。企业所得税法没有明确将其划分为视同销售行为。但笔者认为:将资产对外投资,其实质是一种非货币性资产交换,企业所得税法将非货币性资产交换列为视同销售行为,应缴纳所得税。企业会计准则也将具有商业实质的非货币性资产交换收益确认为收入。可见,增值税法、企业所得税法及会计准则对该业务的处理是相同的。其会计处理见表1。

转移资产所有权的视同销售业务及会计处理一览表

业务	增值税视同销售行为	所得税视同销售行为	视同销售会计处理	
1	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	非货币性资产交换	借:长期股权投资	贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)
2	将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者	用于股息分配	借:应付股利	
3	将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费	用于职工奖励或消费 用于职工集体福利	借:应付职工薪酬 借:管理费用	
4	将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或者个人	用于对外捐赠	借:营业外支出	贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税额)
5	将自产或委托加工的货物用于非应税项目	企业用于市场推广或销售(广告、样品) 用于交际应酬	借:销售费用 借:管理费用	

(2)将资产分配给股东或投资者。增值税法规定:企业将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者应视同销售货物缴纳增值税。企业所得税法也规定将资产用于股息分配时应视同销售缴纳所得税。该类业务符合收入确认的条件。所以,增值税法、企业所得税法及会计准则对其处理是相同的。其会计处理见表2。

(3)将资产用于集体福利或个人消费。增值税法规定:企业将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费,应视同销售货物缴纳增值税。企业所得税法规定将资产用于职工奖励或福利应视同销售缴纳所得税。比较增值税法和企业所得税法关于将资产用于集体福利或个人消费的视同销售行为的规定,可以发现二者有所不同,增值税法的规定既包括将资产用于集体福利,又包括将资产用于职工个人福利;企业所得税法只将资产用于个人奖励或福利的作为视同销售行为,而将

用于集体福利的资产,作为资产内部处置行为,不视同销售缴纳所得税。进行会计处理时,也应区分将资产是用于集体福利,还是用于个人奖励或消费。将资产用于职工个人奖励或消费的视同销售,确认收入,结转成本。将资产用于集体福利的,作为内部处置资产行为,不确认收入。可见,会计准则与企业所得税法对该业务的处理相同,与增值税法不同。其会计处理见表2中业务3。

(4)以资产对外捐赠。增值税法规定:企业将自产、委托加工的货物无偿赠送其他单位或者个人,应视同销售货物缴纳增值税;企业所得税法规定将资产用于对外捐赠,应视同销售缴纳所得税。但是,由于对外捐赠资产不会引起经济利益流入企业,因而不符合收入确认的条件,不应确认收入,应当按成本转账,视同销售计税,其会计处理见表2中业务4。

(5)将资产用于市场推广或销售(广告、样品)。企业所得税法规定:将资产用于市场推广或销售(广告、样品),应视同销售缴纳所得税。增值税法规定:企业将自产、委托加工的货物用于非应税劳务,应视同销售货物缴纳增值税。但是,由于该类业务不会引起经济利益流入企业,因而在会计上不符合收入确认的条件,不应确认收入,应当按成本转账,视同销售计税,其会计处理见表2中业务5。

(6)将资产用于交际应酬。企业所得税法规定:将资产用于交际应酬,应视同销售缴纳所得税。增值税法规定:企业将自产、委托加工的货物用于非应税劳务,应视同销售货物缴纳增值税。但是,由于该类业务不会引起经济利益流入企业,因而不符合收入确认的条件,不应确认收入,应当按成本转账,视同销售计税,其会计处理见表2中业务5。另外,根据《企业所得税法实施条例》的规定,将非货币性资产交换和以货物抵债业务视同销售缴纳所得税,这与增值税法和会计准则的处理是相同的,所以应按相关企业会计准则进行会计处理。

2. 未转移资产所有权的视同销售业务的会计处理。增值税法和企业所得税法对未转移资产所有权的内部处置资产行为是否应列为视同销售行为存在差异。增值税法对不转移资产所有权的内部资产处置行为,视同销售计算缴纳增值税。企业所得税法不将其作为视同销售行为。会计处理要体现两种不同法规的要求,因该类行为并未引起资产所有权实质上发生改变,会计上不确认收入,但应按销售额计算缴纳增值税,相关资产的计税基础延续计算。

(1)将货物交付他人代销。会计处理为:借:发出商品;贷:库存商品。同时,借:应收账款;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)。

(2)销售代销货物。会计处理为:借:银行存款;贷:应付账款,应交税费——应交增值税(销项税额)。

(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,一般不必进行会计处理,但相关机构设在同一县(市)的除外。

(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目,如货物用于工程建设等。会计处理为:借:在建工程等;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税额)。○