



# 视同销售行为收入确认问题探讨

湖南财经高等专科学校 冷琳

《增值税暂行条例实施细则》规定了单位或者个体工商户的八种视同销售货物行为。随着2006年《企业会计准则》和2009年《增值税暂行条例》的修订实施,对视同销售行为中收入确认问题有很多模糊认识,笔者结合案例针对这些问题阐述自己的看法。

## 一、将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费

这种视同销售行为最容易与非货币性福利中以自产、委托加工的货物作为福利发放给员工相混淆。非货币性福利中我们要确认收入,而视同销售中则要区别集体福利与个人消费分别对待。将自产、委托加工的货物用于集体福利,如用于内部福利机构则不确认收入,而用于个人消费则应确认收入。

这主要是因为将自产、委托加工的货物用于内部福利机构,该货物仍处于企业的管理控制之下,没能同时满足收入确认的两个条件: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。而将自产、

委托加工的货物用于个人消费则类似于非货币性福利中以自产、委托加工的货物作为福利发放给员工,因为同时满足了收入确认的五个条件,因此应确认收入。

例1:甲公司为一家空调生产企业,为增值税一般纳税人。2009年9月10日,甲公司将其生产成本为3000元、售价为5000元的两台空调安装在员工食堂,另将五台生产成本为2500元、售价为4000元的空调安装在公司高层家里。其适用的增值税税率为17%。

分析:甲公司将自产的空调用于员工食堂,与此空调相关的所有权上的主要风险和报酬并未转移,甲公司还将对此空调实施继续控制和管理,因此甲公司不确认收入,但应按《增值税暂行条例》的规定确认为视同销售行为,计算增值税销项税额。而将自产的空调用于公司高层个人消费,属于非货币性福利,同时满足收入确认的五个条件,可以确认收入。

将自产空调用于员工食堂(集体福利)的会计处理为:借:应付职工薪酬——职工福利7700;贷:库存商品6000(3000×

2007年12月1日,借:交易性金融资产——成本10500元;贷:其他货币资金——存出投资款10500元。

2007年12月31日,借:交易性金融资产——公允价值变动50元;贷:公允价值变动损益50元。

2008年2月1日,借:其他货币资金——存出投资款600元;贷:投资收益600元。

2008年2月2日,借:其他货币资金——存出投资款10000元,投资收益550元;贷:交易性金融资产——成本10500元、——公允价值变动50元。同时,借:公允价值变动损益50元;贷:投资收益50元。

我们再来分析此会计处理:企业在2007年12月31日因持有该债券而确认的收益为50元,该债券在此资产负债表日按市场交易价格出售将获得的收益也恰好为50元,在出售债券的会计期间企业确认的收益为50元(600-550),这与企业出售该债券在当期的真正收益50元(10000+600-10550)也恰好相符。由此可以看出,此改进建议可以有效避免虚增、虚减利润的问题,反映交易性金融资产交易的实质。

由于交易性金融资产是现行企业会计准则中的一个全新概念,对于其核算中可能存在的问题必定会存在不同的意见和看法。

不少学者对于交易性金融资产在跨期出售时的会计处理提出了质疑。《企业会计准则应用指南》附录“1101 交易性金

融资产”规定:出售交易性金融资产,应按实际收到的金额,借记“银行存款”、“存放中央银行款项”、“结算备付金”等科目,按该金融资产的账面余额,贷记本科目,按其差额,贷记或借记“投资收益”科目。同时,将原计入该金融资产的公允价值变动转出,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“投资收益”科目。他们认为,跨期出售交易性金融资产时,由于在上一个会计年度已经将与该交易性金融资产有关的公允价值变动损益转入“本年利润”科目,到出售时不应该再将原计入该金融资产的公允价值变动转出。对于本文的例子也即:2008年2月2日,借:其他货币资金——存出投资款10000元,投资收益550元;贷:交易性金融资产——成本10500元、——公允价值变动50元。

可以很容易看出,这一会计处理与前面讲的会计处理对于当期利润的影响并没有差异,只是两个损益类科目在利润表中列示的数值不一致而已。笔者认为,《企业会计准则应用指南》中的规定更为合理,因为“公允价值变动损益”科目反映的只是该交易性金融资产的公允价值变动应当计入当期损益的利得或损失,而“投资收益”科目才是实际反映投资的收益或损失,因此,只有将原计入该金融资产的公允价值变动转出,才能全面反映交易性金融资产的获利或损失情况。对于本文的例子,从“投资收益”科目我们就可以很容易看出,企业最终获利为100元(600-550+50)。○

2), 应交税费——应交增值税(销项税额)1 700(5 000×2×17%)。

将自产空调用于公司高层个人消费的会计处理为:借:管理费用 23 400;贷:应付职工薪酬——非货币性福利 23 400。借:应付职工薪酬——非货币性福利 23 400;贷:主营业务收入 20 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)3 400。借:主营业务成本 12 500;贷:库存商品 12 500。

## 二、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

这种视同销售行为很容易和非货币性资产交换相混淆,其实两者还是有较大区别的。非货币性资产交换是交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。如A公司为了获得B公司的股权,将自己生产的产品与C公司持有的B公司股权进行交换。企业将自产、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这种视同销售行为,既包括非货币性资产交换行为,也包括直接投资行为。因此,这种视同销售行为的会计处理要遵循实质重于形式原则。

例2:甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%,两公司无关联方关系。甲公司以自己生产的一批产品换取乙公司持有的丙公司5%的股权,该批产品的成本为70 000元,公允价值(计税价格,下同)为100 000元,双方协议不再另行结算增值税。

分析:甲公司将自产产品(存货)作为投资,取得丙公司的股权,这属于视同销售行为。同时,甲公司将自产产品(存货)与乙公司持有的长期股权投资进行交换,又属于非货币性资产交换。按《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,上述经济业务由于属于不同类资产的交换且交换双方没有关联方关系,换出资产的公允价值能够可靠计量,因此甲公司应以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本,换出资产公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。甲公司上述经济业务的会计处理为:借:长期股权投资——丙公司 117 000;贷:主营业务收入 100 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)17 000。借:主营业务成本 70 000;贷:库存商品 70 000。

而如果在例2中另加一个条件:若交换双方的公允价值均不能可靠计量,则甲公司只能以换出资产的账面价值为基础确定换入资产的成本,不确认交换损益。甲公司的会计处理应为:借:长期股权投资——丙公司 87 000;贷:库存商品 70 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)17 000。

例3:甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。甲公司以自己生产的产品投资于丙公司,取得了其10%的股权,该批产品的成本为60 000元,公允价值为80 000元。

分析:甲公司将自产产品作为投资,提供给丙公司。这是一种典型的直接投资视同销售行为,不适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定。至于是否确认收入,则要看其是否同时满足收入确认的五个条件。由于投资是具有风险的,投资的回报具有较大的不确定性,因此不满足收入确

认条件中的“相关的经济利益很可能流入企业”,不能确认收入,只能按成本结转,确认增值税销项税额。借:长期股权投资——丙公司 73 600;贷:库存商品 60 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)13 600。

## 三、将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者

企业将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者,实质上是一种实物股利分配行为。这种视同销售行为同样不能满足“相关的经济利益很可能流入企业”的收入确认条件,因此不能确认收入。

例4:企业将自己生产的一批产品作为股利分配给投资者,该批产品的成本为500 000元,计税价格为800 000元,适用的增值税税率为17%。

企业的会计处理为:借:利润分配——应付投资者股利 636 000;贷:应付股利 636 000。借:应付股利 636 000;贷:库存商品 500 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)136 000。

## 四、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

因为无偿赠送没有经济利益的流入,因此这种视同销售行为不能同时满足收入确认的五个条件,不能确认收入,只能按成本结转,但应计算增值税销项税额。

例5:企业将自己购进的一批原材料无偿赠送给社会福利机构,该批原材料的成本为80 000元,计税价格为100 000元,适用的增值税税率为17%。

企业的会计处理为:借:营业外支出 97 000;贷:原材料 80 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)17 000。

## 五、将自产或者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,是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。以自产产品用于不动产在建工程为例,由于自产产品仍然处于企业管理和控制之下,没有相关经济利益的流入,因此不能确认收入,只能计算增值税销项税额。这种视同销售行为容易与将购入的货物用于非增值税应税项目混淆,后者由于购入时增值税计入了进项税额,用于非增值税应税项目时要做进项税额转出处理。

例6:企业将自己生产的一批产品用于办公楼的建造,该批产品的成本为60 000元,计税价格为90 000元,适用的增值税税率为17%。

企业的会计处理为:借:在建工程 75 300;贷:库存商品 60 000, 应交税费——应交增值税(销项税额)15 300。

例7:企业将自己外购的一批材料用于办公楼的建造,该批材料的成本为20 000元,计税价格为30 000元,适用的增值税税率为17%。

企业的会计处理为:借:在建工程 25 100;贷:原材料 20 000, 应交税费——应交增值税(进项税额转出)5 100。

其他三种视同销售行为的收入确认没有争议,故在此不再赘述。○