

企业视同销售业务的财税处理差异及纳税调整辨析

兰州商学院 苏强

【摘要】 新企业会计准则和新企业所得税法对于视同销售业务的处理规定存在诸多差异,针对不同类型的视同销售业务,存在确认收入和结转成本两种会计处理方式,还要区别是否在年终进行企业所得税纳税调整。

【关键词】 视同销售 会计准则 税法 差异 辨析

视同销售业务是指因会计准则和税法在确认收入方面的口径不同,会计上不作为销售处理而税法上作为销售处理的经济事项。实行新企业会计准则和新企业所得税法后,视同销售业务的财税差异内容及调整方式均有所变化。

一、视同销售业务的财税处理规定

1. 视同销售业务的会计处理规定。《企业会计准则第14号——收入》(简称“收入准则”)规定,收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。无论以何种形式取得销售收入,只有同时符合收入定义并满足以下五项确认条件,才能进行确认和计量: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。

新会计准则关于视同销售行为的具体处理规定包括:①《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南规定,企业以自产产品作为非货币性福利发放给职工的,应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产的成本或当期损益,同时确认应付职工薪酬;②《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》应用指南规定,换出资产为存货的,应当作为销售处理,按照收入准则以其公允价值确认收入,同时结转相应成本;③《企业会计准则第12号——债务重组》应用指南规定,债务人以非现金资产存货抵偿债务的,应当作为销售处理,按照收入准则以其公允价值确认收入,同时结转相应成本。

2. 视同销售业务的税法处理规定。增值税视同销售是指在本环节没有直接发生有偿转让,但也要按照正常销售征税的行为。《增值税暂行条例实施细则》规定,以下八种行为视同销售:①将货物交付他人代销;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将自产或委托加工的货物用于非应税项目;⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;⑦将自产

或委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

消费税视同销售是指自产应税消费品没有直接发生有偿转让,但也要按照正常销售征税的行为。《消费税暂行条例实施细则》规定的视同销售行为包括:纳税人将自产自用的应税消费品用于生产非应税消费品和在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。

所得税视同销售行为是指按照《企业所得税法》及其实施条例的规定,应当作为企业收入总额,但会计上不确认收入的行为。新《企业所得税法》规定,企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入为收入总额。《企业所得税法实施条例》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。

新《企业所得税法》不仅列举了所得税视同销售行为,而且首次明确了财产和劳务的视同销售问题,如果企业将财产和劳务用于捐赠、赞助等途径时,会计未确认收入的,则应当进行年终纳税调整,同时计算应税项目会计成本与计税成本之间的差异。

需要注意的是,不同税种对视同销售行为的界定也存在差异。增值税和消费税对视同销售行为的界定范围就不同,如增值税将委托加工或购买的货物作为投资、利润分配、移送其他机构用于销售、代销等行为作为视同销售处理,而消费税不作为视同销售处理,仍按正常销售对待。

流转税与所得税在界定视同销售业务方面也存在差异,一方面,新《企业所得税法》缩小了视同销售行为的范围,将货物交付他人代销和销售代销货物行为直接按正常销售业务处理,并对货物(包括自产产品)在同一法人实体内部之间的转移,比如用于在建工程等非应税项目、管理部门、分支机构、非生产机构等不再作为视同销售处理,也不必进行所得税纳税调整。另一方面,新《企业所得税法》还参照会计准则拓宽了视同销售行为的界定范围,将非货币性资产交换和偿债行为界定为视同销售行为。

二、视同销售业务的财税处理差异

视同销售业务的财税处理涉及三个问题：一是计税依据如何确定；二是如何进行会计核算；三是在年终是否进行企业所得税纳税调整。企业执行新会计准则后，会计确认收入的范围比以前有所扩大，如将货物用于具有商业实质的非货币性资产交换（且交换资产公允价值能够可靠计量）、债务重组和职工薪酬时，都应当确认销售收入，同时结转相应成本。因此，视同销售需要进行所得税纳税调整的情形比过去有所减少。

对于计税依据的确定，《增值税暂行条例实施细则》和《消费税暂行条例实施细则》明确规定，视同销售业务应按下列顺序确定计税依据：按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；按组成计税价格确定。但《企业所得税法实施条例》规定，企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定销售收入。公允价值是指按照市场价格确定的价值。

对于第二个问题，根据新会计准则规定，视同销售业务涉及的税费，均应通过“应交税费”科目核算。除代销业务外，发生的其他一般视同销售业务，在会计上有两种不同的处理方法：

一是直接按产品成本结转，按税法计算流转税，但年终不进行所得税纳税调整。例如，将自产或委托加工的货物用于非应税项目时，借记“在建工程”、“研发支出”等科目，贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。又如，设有两个以上机构（不在同一县市）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时，借记“应收账款”科目，贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

二是直接在会计核算时就确认销售收入并结转销售成本。例如，将自产、委托加工或购买的货物用于投资和利润分配时，年终不作所得税纳税调整，借记“长期股权投资”、“应付股利”等科目，按确认的营业收入，贷记“主营业务收入”等科目，按增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。结转相应成本时，借记“主营业务成本”等科目，贷记“库存商品”等科目。

但需要注意，视同销售业务需要计算交纳消费税时，由于企业会计准则没有明确处理方法，实务中也存在两种做法：一是将消费税记入“在建工程”、“长期股权投资”、“应付股利”、“营业外支出”等科目，借记“在建工程”、“长期股权投资”、“应付股利”、“营业外支出”等科目；贷记“应交税费——应交消费税”科目。二是将消费税计入营业税金及附加，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

两种方法尽管不影响应交消费金额，但是可能会对资产入账价值产生影响，即影响“在建工程”、“长期股权投资”等资产的入账价值，所以，按照《企业会计准则——应用指南》附录相关规定，遵循谨慎性原则，应选用第二种方法直接将消费税计入营业税金及附加。由于营业税金及附加一般可以在税前扣除，这样处理也有利于企业减轻当期所得税税负。

三、特殊视同销售行为的财税处理

1. 实物捐赠行为的财税处理。对于实物捐赠行为，税法都将其确认为视同销售行为，但对于实物捐赠行为的会计处理却存在争议。有观点认为，既然增值税法规定将实物捐赠视同销售，那么在会计准则没有明确处理方法的情况下就应该按照税法视同销售进行会计处理，而且视同销售处理增加了销售收入，企业增加了计提业务招待费、广告费和业务宣传费的基数，也同时增加了捐赠税前扣除的基数，对企业是有利的。但笔者认为，对照收入定义和收入确认的五项条件，将实物捐赠确认收入，至少是不严谨的，不符合新会计准则的精神。因为实物捐赠不能同时满足上述五个条件，而且以实物捐赠并非企业的日常经营活动，而是形成了与企业经营活动无关的损失。因此笔者认为，会计上实物捐赠行为不应作收入处理，而应按成本转账，借记“营业外支出”科目，贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”等科目。待年终按照捐赠资产的公允价值与账面成本的差额作所得税纳税调整。

2. 职工福利行为的财税处理。对于将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费业务，有观点认为，将自产或委托加工产品用于职工福利的，在增值税上视同销售，在会计上也是作为收入核算并结转成本。对这个问题，目前在会计处理上也存在争议，一是不论用于集体福利或个人消费全部做收入处理。二是区别情况对待：如果是将自产产品直接发放给职工个人，对企业来说，这属于日常经营中发生的职工薪酬，企业以非货币形式发放职工福利等于节省了货币资金，相当于增加了货币资金的流入，而且这时产品的所有权已经转移，符合收入确认的五项条件，应当作收入处理并结转成本。首先，计算职工福利时，借记“生产成本”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。其次，发放职工福利时，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“主营业务收入”等科目，按增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。结转相应成本时，借记“主营业务成本”等科目，贷记“库存商品”等科目。如果是将自产产品用于职工集体福利但并未转移其所有权，则不作收入处理，按成本转账。例如，汽车厂将自产的汽车用于本厂职工食堂，这是自产产品用于企业集体福利设施，但产品的所有权并未转移，所以，将自产的汽车用于职工食堂时只是资产在企业内部转移，而不能确认销售收入。借记“在建工程”科目，贷记“库存商品”等科目，按增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，待年终按照该资产的公允价值和成本之间的差额作所得税纳税调整。

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. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007
4. 王碧秀.新企业会计准则下视同销售行为会计核算的再思考.会计之友,2008;9