

谈视同销售行为的会计处理

广西柳州 陈美宁

一、视同销售行为的含义

视同销售行为, 全称为“视同销售货物行为”, 意为其不同于一般销售, 是一种特殊的销售行为。原因是该种行为大多数并没有给企业带来直接的现金流入, 也不符合开具增值税专用发票的条件, 只是为了计税的需要将其“视同销售”。

目前, 《企业增值税暂行条例实施细则》将以下八种行为列为视同销售行为: ①将货物交付他人代销; ②销售代销货物; ③非同一县(市), 将货物从一个机构移送其他机构用于销售; 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。以上八种视同销售行为需按照计税价交纳增值税。

《企业所得税暂行条例实施细则》第五十五条规定: 纳税人在基本建设、专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品、产品的, 均应作为收入处理。也就是说: 视同销售行为除了必须交纳增值税外, 还需按照其所得额计算并交纳所得税。然而, 会计制度将收入确认的条件规定为四个: 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控制; ③与交易相关的经济利益能够流入企业; ④相关的收入和成本能够可靠地计量。显然, 目前的视同销售行为

核算事业单位提供劳务或销售产品应负担的税金及附加。事业单位计算出应负担的销售税金及附加时, 借记“销售税金”科目, 贷记“应交税金”、“其他应付款”科目; 缴纳税金及附加时, 借记“应交税金”、“其他应付款”科目, 贷记“银行存款”科目。笔者认为, 不必设置“销售税金”科目, 原因有二: ①期末“销售税金”科目余额需区分经营活动和事业活动, 分别转入“经营结余”或“事业结余”科目, 这就要求在核算税金时对其性质予以区分, 较为复杂; ②除销售税金以外, 其他为事业活动所发生的支出均直接计入事业支出, 为经营活动所发生的支出均直接计入经营支出。因此, 笔者建议取消“销售税金”科目, 当发生经营活动缴纳义务(所得税除外)时, 直接借记“经营支出”科目, 贷记“应交税金”、“其他应付款”科目。而当发生事业活动缴纳义务时, 则直接借记“事业支出”科目, 贷记“应交税金”、“其他应付款”科目。待缴纳税金及附加时, 再借记“应交税金”、“其他应付款”科目, 贷记“银行存款”科目。○

中大部分都不满足这些条件, 所以在会计上不将其列为收入。

二、视同销售行为会计处理

1. 现行会计处理方法介绍。视同销售行为的会计处理有以下两种方法。一种是财务会计与税务会计统一法, 即与正常的销售核算相同, 按售价(或公允价值)记为销售收入, 并反映增值税销项税金, 期末再按成本结转销售成本; 另一种是财务会计与税务会计分离法, 即不通过收入账户核算, 直接按成本结转, 同时按公允价值(计税价)反映增值税销项税金。

例: 大华工厂将自产的甲产品 40 件用于本厂第二车间的改建工程, 该产品单位售价为 200 元, 单位生产成本为 160 元。设甲产品为非应税消费品, 按税法规定其属于将自产产品用于企业工程的视同销售行为。

方法一: 按财务会计与税务会计统一法。借: 在建工程 9 360 元; 贷: 主营业务收入 8 000 元(40×200), 应交税费——应交增值税(销项税额) 1 360 元(40×200×17%)。借: 主营业务支出 6 400 元(40×160); 贷: 库存商品 6 400 元(40×160)。城市维护建设税为 95.2 元(1 360×7%), 教育费附加为 40.8 元(1 360×3%)。按此方法处理, 期末不必进行所得税调整。体现在“本年利润”账户的相关利润=收入-成本-城市维护建设税-教育费附加=8 000-6 400-95.2-40.8=1 464(元)。计算所得税时, 不必进行纳税调整, 应纳税额=1 464×33%=483.12(元), 税后利润=1 464×67%=980.88(元)。

方法二: 按财务会计与税务会计分离法。借: 在建工程 7 760 元; 贷: 库存商品 6 400 元(40×160), 应交税费——应交增值税(销项税额) 1 360 元(40×200×17%)。年终计算所得税时, 按售价与成本的差额, 不考虑相关价内税费, 调整应纳税所得额 1 600 元(8 000-6 400)。

以上两种处理方法从账面上看至少有如下信息差异: 税后利润差异额为 980.88 元, “在建工程”差异额为 1 600 元(9 360-7 760)。

财政部对于自产自用的产品的会计处理曾经做出如下解答: 自产自用主要包括用于在建工程(施工企业为专项工程)、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。自产自用的产品在会计上应按成本结转, 不作为销售处理。企业将自产的产品移送使用时, 应将产品的成本按用途转入相应的科目, 借记“在建工程”、“营业外支出”、“经营费用”等科目, 贷记“产成品”或“自制半成品”科目。因将产品用于上述用途而缴纳的增值税、消费税及其他税金, 也应按用途记入相应的科目, 借记“在建

工程”、“营业外支出”、“经营费用”等科目，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——应交消费税”等科目。

2. 实际操作中存在的问题。从财政部做出的解答中可以看出，自产自用的产品几乎包括了除“将货物交付他人代销”和“销售代销货物”外的其他所有视同销售行为，对于它们的会计处理财政部是按照“财务会计与税务会计分离法”来规定的。事实上，即使能按财政部规定采用“分离法”直接通过“产成品”科目核算，但是一些企业按成本价计算增值税和进行成本结转，而另一些企业则按组成计税价格计算增值税，这也会导致对同样的业务计算出来的增值税额不同。另外，由于企业采用不通过“收入”账户核算的方法，容易遗漏该部分业务应缴纳的所得税额，同时也会造成城市维护建设税、教育费附加以及税后利润等相关会计信息的不同。而对于以上差异，税务人员及审计人员是较难发现的。视同销售行为会计处理方法的选择实质上牵涉到更深层次的问题。

(1)由于“统一法”和“分离法”在收入的确认上有差异，从而导致两者在“利润表”中收入与成本费用的差异、所得税费用的差异、税后利润的差异及税后计提各项公积金的差异，甚至还会有消费税、城市维护建设税、教育费附加的差异。

(2)由于“分离法”在账面上无法体现和反映所消耗产品的公允价值，其所包含的剩余价值就反映不出来。换句话说，企业所生产的产品得不到社会的认可，但企业仍须按税法规定缴纳增值税和所得税，这在逻辑上说不通。

(3)由于财政部规定对大多数视同销售行为采用“分离法”进行会计处理，使得税务部门不容易从账面上掌握企业会计处理的合规性，因此从所得税的角度也不太容易看出与视同销售行为相关的所得税是否已经计提和缴纳。

三、建议

要对视同销售行为进行正确的会计处理，首先需要对其进行正确分类。笔者认为分类的标准应该是：该种视同销售行为是否会使企业获得收益；该种行为体现的是企业与外部的关系，还是企业自身内部的关系。如果企业能获得收益、体现企业与外部的关系，就采用“统一法”作为销售收入来处理，否则需采用“分离法”按其成本直接进行结转。视同销售行为从表面上看，大多没有发生直接的现金流入，但并不等于它们不具有“经济利益的流入”的本质，只是这个过程复杂一些而已。

1. 按“统一法”进行会计处理的视同销售行为。

(1)“将自产、委托加工或购买货物作为投资的视同销售行为”，表面上看其未给企业带来实际的现金流入，但实际上该业务具有销售实质，体现的是企业实物资产与外部的交换关系：企业将投出的产品在社会上出售，取得相当于公允价值的现金(销售过程)，然后再将获得的现金作为投资投出去(投资过程)。同时持有该投资也可能带来未来投资收益，双方在交易时是按公允价值来认定投出(投入)的资产价值的，并且按税法规定的公允价值计算缴纳增值税，所以作为投出方其初始投资额应按“公允价值+相关税金等”计算，该业务应通过“收入”账户核算。

该会计过程可分解表示如下：转出资产换回货币，借：银行存款；贷：主营业务收入(公允价值)，应交税费——应交增值税(销项税额)。将换回的货币投出，借：长期投资(公允价值+相关税金)；贷：银行存款。期末结转成本，借：主营业务支出；贷：库存商品。

(2)“将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者(按照定价作为销售收入)”、“将自产或委托加工的货物用于个人消费”，体现的是企业以实物资产偿还外部债务的关系。用于偿还债务的产品应当以公允价值来衡量其价值。虽然生产该商品的成本按所发生生产耗费计算，但是这些毕竟没有考虑活劳动所体现的价值部分。将产品的成本直接冲销相关的债务，无异于进行不等价交换。因此，该行为应通过“收入”账户核算，以体现所有者权益的变化及债务的减少。该过程可分解为：转出资产换回货币，再用货币偿还债务。

采用“统一法”对该类业务进行核算是比较合理的。将其会计分录归纳为：①反映收入时，借：长期股权投资(用于对外投资)，应付福利费(用于个人消费)，应付股利(用于股东分配)；贷：主营业务收入，应交税费——应交增值税(销项税额)、——应交消费税。②结转成本时，借：主营业务支出，存货跌价准备；贷：库存商品。

2. 按“分离法”进行会计处理的视同销售行为。

(1)企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目，属于自产自用性质，税法规定需计算增值税销项税额和应纳所得税额。该项业务体现的是企业内部关系，属于企业内部资产的不同形态转化，因此不具有销售实质。该业务虽然形成的是固定资产，但其还在企业内部使用，其所耗产品成本会分期以折旧的方式得到补偿，因此该业务不通过“收入”账户核算，而应按所耗自产产品成本转账，即按“分离法”进行会计处理。

由于自产产品所耗材料在购进或委托加工货物时已经缴纳增值税，已作为进项税额从销项税额中抵扣，此处不能作为进项转出。其会计分录为：借：在建工程，存货跌价准备；贷：产成品，应交税费——应交增值税(销项税额)。

(2)对于“将自产或委托加工的货物用于职工福利”的视同销售行为，由于其最终形成的是职工的福利设施，所有权仍未发生变化，其成本价值会分期以折旧的方式得到补偿，因此也应按所耗自产产品成本转账，同时反映应缴纳税额，会计分录与“企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目”类似。

(3)对于“将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人”的视同销售行为，虽然其体现了企业与外部的关系，但这种行为未能引起企业经济利益的流入，而是企业单方面的无偿支出。由于送出的自产、委托加工产品中包含了劳动者活劳动创造的价值，因此，对这种无偿赠送行为税法中有严格的规定。

从会计角度看，“将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人”是企业单方面的无偿支出，未引起企业资产增加或负债减少，因此采用“分离法”将其成本直接转出，以成本及应纳税额之和列为当期“营业外支出”是比较合理的。由于税法对无偿赠送的对象、途径、数额等有比较细致的规定，由此形成的所得税差异调整就比前面所述的几种行为要复杂得多。○