

# 浅析视同销售业务的会计处理

江苏淮安明天种业科技有限公司 施恩会

视同销售行为是指某些转让货物或提供劳务的行为虽然不完全具备销售的基本条件,但税法规定应视同销售来处理。本文将视同销售分为有专门处理规定的视同销售和没有专门处理规定的视同销售,并分别对其会计处理进行了探讨。

## 一、有专门处理规定的视同销售

### (一)非货币性资产交换

1. 执行新会计准则的企业。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(以下简称“非货币性资产交换准则”)规定,以物易物的确认和计量应分为两种情况:

(1)满足非货币性资产交换准则第3条规定条件(即该项交换具有商业实质;换入或换出资产的公允价值能够可靠地计量)的,应当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。具体会计处理为:按换出商品公允价值(如换入资产公允价值更加可靠,则采用换入资产公允价值,下同)加上应支付的相关税费,减去可抵扣的增值税进项税额,借记“库存

规定进行处理。如果其目的在于赚取资本利得,转股后仍应放在“可供出售金融资产”科目核算。

关于取得的股权性可供出售金融资产的核算,指南规定,按公允价值与交易费用之和,借记“可供出售金融资产——成本”科目,按支付的价款中包含的已宣告发放但尚未领取的股息,借记“应收股利”科目,按实际支付的金额,贷记“银行存款”等科目。显然,该规定仍然是将成交价格假定为公允价值,否则借贷方会有差额。而股票的市场价格是相对容易取得的,故应考虑成交价格不公允的情况。此时,成交价格与公允价值之间的差异,仍然作为一种利得或损失,记入“营业外收入(或营业外支出)”科目。在转股时,按公允价值与交易费用之和,借记“可供出售金融资产——成本”科目,按支付的价款中包含的已宣告发放但尚未领取的股息,借记“应收股利”科目,按成交价格(减去已宣告发放但尚未领取的股息后的金额)与公允价值之间的差额记入“营业外收入(或营业外支出)”科目,同时结转原“可供出售金融资产”的账面价值。

例2:接例1,假设20×8年5月20日为转股日,当日与该可转换公司债券有关的“可供出售金融资产——成本”为100万元,“可供出售金融资产——利息调整”科目借方余额为2万元,转股价格为按面值每10元1股,每股市价(公允价格)为20元,A企业拟转股,且不准备长期持有,则会计处理为:借:可供出售金融资产——成本200万元(100÷10×20);贷:可供出

商品”等科目;按可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;按换出商品的减值准备余额,借记“存货跌价准备”科目;按换出商品的账面余额,贷记“库存商品”等科目;按增值税销项税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;按支付的相关费用,贷记“银行存款”等科目。以上分录借方与贷方的差额,应贷记“营业外收入——非货币性资产交换收益”科目或借记“营业外支出——非货币性资产交换损失”科目。如果换出商品应交消费税,则应按销售业务将税金记入“营业税金及附加”科目。交换时发生补价的,支付补价的一方,应将补价计入换入商品的成本;收到补价的一方,应将补价计入当期损益。

(2)未能满足非货币性资产交换准则第3条规定条件的,按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。发生补价的,支付补价的一方,应将补价计入换入资产的成本;收到补价的一方,应将补价冲减换入资产的成本,双方均不确认损益。具体会计处理为:按换出商品账

售金融资产——成本100万元、——利息调整2万元,营业外收入98万元。

3. 公允价值变动。指南规定,可供出售金融资产在持有期间要按公允价值计量,其账面余额与公允价值的差额借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,贷记“资本公积”科目,出售时将“资本公积”转入“投资收益”。

笔者认为,可转换公司债券因其在转换期前一般不出售,按公允价值计量并没有意义,只有等到转换期间,其公允价值的高低能决定投资者是否转股出售时,投资者才会关注公允价值。故只需在转换期间视其公允价值变动情况按上述规定进行处理。

例3:接例2,假设A企业20×8年5月20日不愿转股,20×8年6月30日可转换公司债券公允价值上升为120万元,则会计处理为:借:可供出售金融资产——公允价值变动18万元;贷:资本公积18万元。

例4:接例3,若20×8年8月20日每股市价(公允价格)为30元,A企业拟转股,且不准备长期持有,则会计处理为:借:可供出售金融资产——成本300万元(100÷10×30);贷:可供出售金融资产——成本100万元、——利息调整2万元、——公允价值变动18万元,营业外收入180万元。因此,相当于将可转换公司债券出售,故应借:资本公积18万元;贷:投资收益18万元。○

面价值加上应支付的相关税费,减去可抵扣的增值税进项税额,加上支付的补价或减去收到的补价,借记“库存商品”等科目;按收到的补价,借记“银行存款”等科目;按可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;按换出商品的减值准备余额,借记“存货跌价准备”科目;按换出商品的账面余额,贷记“库存商品”等科目;按增值税销项税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;按支付的补价和相关费用,贷记“银行存款”等科目。

2. 执行《企业会计制度》、《小企业会计制度》的单位,不涉及补价时,应以换出商品账面价值加上相关税费作为换入商品的入账价值,不确认损益。发生补价的,支付补价的一方,应将支付的补价计入换入商品的入账价值,也不确认损益;收到补价的一方,应分别按各会计制度规定的计算公式计算确认非货币性交易损益。具体会计处理为:①不涉及补价时,双方均应按换出商品账面价值加上相关税费,减去可抵扣的增值税进项税额,借记“库存商品”等科目;按可抵扣的增值税进项税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目;按换出商品的减值准备余额,借记“存货跌价准备”科目;按换出商品的账面余额,贷记“库存商品”等科目;按增值税销项税额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目;按支付的相关税费,贷记“银行存款”等科目。②发生补价的,应按以上规定对会计分录作相应调整,收到补价的一方,还应确认非货币性交易损益。

## (二)债务重组中的以物抵债

1. 执行新会计准则的企业。《企业会计准则第12号——债务重组》规定:以物抵债时,抵债资产账面价值与重组债务账面价值的差额,计入当期损益。这一规定似乎与税法规定一致,但由于税法允许将重组收益作递延处理,因此其会计处理就相对复杂一些,具体会计处理为:

(1)如果将重组收益(含抵债商品的转让损益,下同)一次性计入应纳税所得额,则应按重组债务的账面余额,借记有关债务科目;按抵债商品的减值准备余额,借记“存货跌价准备”科目;按抵债商品的账面余额,贷记“库存商品”等科目;按增值税销项税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;按支付的其他税费,贷记“银行存款”等科目;按其差额,贷记“营业外收入——债务重组收益”科目或借记“营业外支出——债务重组损失”科目。

(2)如果经批准将重组收益分次计入应纳税所得额:①重组当年,除按上述(1)确认债务重组业务外,在计算所得税时,还应按计入以后年度应纳税所得额的重组收益和当年适用的所得税税率计算的所得税确认递延所得税负债;②以后年度在计算所得税时,再按当年应计入应纳税所得额的重组收益和当年适用的所得税税率计算的所得税,将递延所得税负债分年转入“应交税费——应交所得税”,直到将重组收益全部计入应纳税所得额为止。这期间如果发生所得税税率变动等,按新会计准则规定应采用债务法调整递延所得税负债,调整产生的损益计入调整当期的所得税费用。

2. 执行《企业会计制度》的单位,以物抵债时产生的重组

收益,按规定应计入资本公积;产生的重组损失,则计入当期损益。具体会计处理为:

(1)如果将重组收益一次性计入应纳税所得额,应按重组债务的账面余额,借记有关债务科目;按抵债商品的减值准备余额,借记“存货跌价准备”科目;按抵债商品的账面余额,贷记“库存商品”等科目;按确认的重组收益和当年适用的所得税税率计算的所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目;按支付的其他税费,贷记“银行存款”等科目;按其差额,贷记“资本公积——其他资本公积”科目(如为重组损失,则借记“营业外支出——债务重组损失”科目)。

(2)如果经批准将重组收益分次计入应纳税所得额,其会计处理与以上会计处理基本相同,区别在于:①“应交所得税”只包括按重组当年应计入应纳税所得额的重组收益计算的所得税;经批准递延到以后年度计入应纳税所得额的相关所得税,采用纳税影响会计法的企业,应贷记“递延税款”科目;采用应付税款法的企业,则将以后年度应承担的该项所得税计入资本公积。②以后年度计算所得税时,应按当年应计入应纳税所得额的重组收益计算的所得税,借记“递延税款”或“资本公积”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

3. 执行《小企业会计制度》的单位,按规定只能采用应付税款法核算所得税,因此以物抵债只需作一次会计处理,其具体会计处理与执行新会计准则的企业以物抵债重组收益一次性计入应纳税所得额的会计处理基本相同,区别在于重组收益计入资本公积而不是计入当期损益。至于涉及所得税及递延税款的事项,按规定只能在各年度计算所得税时作纳税调整和在递延税款备查账中登记。

## 二、没有专门处理规定的视同销售

没有专门处理规定的视同销售主要包括将自产或购入的商品物资用于在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务,或用于馈赠、赞助、职工福利等增值税非应税项目,以及用于现金股利或利润的分配等。对于这些视同销售行为的会计处理,笔者认为,只能按照或参照早期法规性文件的规定处理:

1. 财政部《企业执行现行会计制度有关问题的解答》[(94)财会字第31号]规定:自产自用的产品在会计上应按成本结转,不作销售处理。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中,借记“在建工程”、“营业外支出”、“销售费用”等科目,贷记“产成品”等科目。这些用于各类用途的产品应缴纳的增值税和消费税,也应记入“在建工程”等相关科目中。对照现行各会计制度,上述分录仍适用,但有些会计科目应作适当调整。

2. 财政部《关于增值税会计处理的规定》[(93)财会字第83号]要求:企业将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者,应按对外销售进行会计处理,即按实现的销售收入和按规定收取的增值税额,借记“应付利润”科目;按照按规定收取的增值税额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目;按照实现的销售收入,贷记“产品销售收入”、“商品销售收入”、“其他业务收入”等科目。这一分录在现行会计制度下仍适用,只是科目名称有所变动而已。○