

视同销售的会计、增值税和所得税处理

谢海娟 梁娟娟 张洁

(桂林电子科技大学商学院 广西桂林 541004)

【摘要】企业会计准则及增值税和所得税暂行条例没有明确规定视同销售业务范围,导致视同销售在同一经济业务下出现不同账务处理。为此,本文特对视同销售经济业务的会计、增值税和所得税账务处理进行比较分析。

【关键词】视同销售 会计处理 增值税处理 所得税处理

视同销售是较为特殊的经济业务,具有复杂性、不确定性等特点。正是由于其特殊性,造成会计、增值税和所得税三种法律法规对视同销售的界定不尽相同。从会计角度上来说,视同销售行为满足会计准则确认收入的条件,确认收入;而从增值税和所得税上看,它们与销售行为类似,需要缴纳增值税,并对其所获相关收益进行计量及缴纳所得税。这给企业财会人员此类业务的处理带来不便,且极易出错,从而给企业带来多交税或偷税漏税的风险。鉴于此,本文特对视同销售经济业务的会计、增值税和所得税账务处理进行比较分析,寻求三者处理方法的主要异同,为会计实务提供参考。

一、视同销售在会计、增值税和所得税中的相关规定

1. 会计准则中的视同销售。要对视同销售行为进行正确披露,对“收入”的正确理解是关键。《企业会计准则——基本准则》第三十条规定: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。同时,《企业会计准则第14号——收入》第四条规定,销售商品收入同时满足下列条件的,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计量;④相关经济利益很可能流入企业;⑤相关的、已发生的或将发生的成本能够可靠计量。

企业发生视同销售行为中,满足上述条件、具有销售实质的,可以按规定确认收入。会计中视同销售的行为有:①将自产、委托加工或购买货物用于投资、抵债;②将自产、委托加工或购买货物分配给股东或投资者;③将自产、委托加工或购买货物用于个人消费;④以自产产品发放给职工作为福利;⑤非货币性交换(具有商业实质);⑥非同一控制下企业合并取得的长期股权投资、合并以外方式取得的长期股权投资;⑦以买一赠一等方式组合销售商品;⑧将货物交付其他单位或个人代销和销售代销货物。

2. 增值税中的视同销售。增值税确认销售的条件也就是增值税的征税范围,《增值税暂行条例》规定:在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物

的单位和个人为增值税的纳税人。

根据《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者个人消费;⑥将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;⑦将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;⑧将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

3. 所得税中的视同销售。所得税法中对销售货物收入的确认条件:一是企业获得已实现经济利益或潜在的经济利益的控制权;二是与交易相关的经济利益能够流入企业;三是相关的收入和成本能够合理地计量。按上述规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配,应当视同销售,确认收入。

二、会计、增值税和所得税对企业视同销售规定的比较

1. 会计视同销售和增值税视同销售的比较。在会计准则的基本规定基础上,可根据经济业务是否满足会计确认收入的条件进行判断,以确定会计的视同销售业务的范围。增值税视同销售业务的含义为:从符合增值税计税原理的角度,对一部分不属于一般货物销售的经济事项,通过列举确认为属于增值税征税范围。

会计视同销售业务与增值税视同销售业务的一般关系为:会计中视同销售业务属于增值税视同销售的范围;而增值税视同销售业务只有符合会计准则收入条件时才能在会计中视为视同销售。属于增值税视同销售行为而不属于会计视同销售行为的有:①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;②将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;③非货币性交换(不具有商业性质或换出/换入资产公允价值不能可靠计量);④将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人等。

2. 会计视同销售和所得税视同销售的比较。“商品所有权的风险转移”、“不再保留与商品所有权有关的继续管理权”和“相关收入和成本能可靠计量”都是会计确认收入的重要条件;但对于所得税而言,只要商品所有权发生变化,收入和成本合理,就应确认收入,不用考虑商品的风险是否转移和商品继续管理权是否保留。

从两者的差异分析,属于所得税视同销售行为而不属于会计视同销售行为的有:①非货币性交换(不具有商业性质或换出/换入资产公允价值不能可靠计量);②将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人;③将货物用于赞助、集资、广告、样品。

3. 增值税视同销售和所得税视同销售的比较。增值税法规是通过列举法确认增值税视同销售的业务范围,而所得税法规主要通过判断经济业务发生时货物的所有权是否发生转移来确定。当货物在同一法人实体内部之间转移,如用于在建工程、管理部门、分公司等,所得税法规不再作为视同销售处理,只有当资产移送导致资产所有权属发生改变的外部资产处置,所得税法规才作为视同销售行为确认收入,如用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、对外投资、股息分配、对外捐赠等。

增值税视同销售和所得税视同销售的一般关系为:企业所得税的视同销售一般确认为增值税的视同销售,但增值税的部分视同销售不确认为企业所得税的视同销售。这样的视同销售行为有:①将自产、委托加工的货物用于集体福利;②将自产、委托加工的货物用于非应税项目;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. 企业视同销售业务在会计、增值税和所得税中的分类。从下表可以看出,由于会计相关规定、增值税相关规定和所得税相关规定不同,视同销售行为可以分为以上三类,具体情况如下:第一类是会计、增值税和所得税都做销售处理的视同销售行为;第二类是会计不做销售处理但增值税和所得税做销售处理的视同销售行为;第三类是会计和所得税不做销售处理但增值税做销售处理的视同销售行为。

序号	第一类视同销售业务	会计	所得税	增值税
1	将自产、委托加工或购买货物用于投资、抵债、分配给股东或投资者	✓	✓	✓
2	将自产、委托加工的货物用于个人消费	✓	✓	✓
3	非货币性交换(同时具备两个条件)	✓	✓	✓
4	非同一控制下企业合并取得的长期股权投资、合并以外方式取得的长期股权投资	✓	✓	✓
5	将货物交付他人代销	✓	✓	✓
6	销售代销货物	✓	✓	✓
7	以买一赠一等方式组合销售商品	✓	✓	✓

注:表中“✓”表示该经济行为可视同销售,“×”表示该经济行为不可视为视同销售(下同)。

序号	第二类视同销售业务	会计	所得税	增值税
1	非货币性交换(不同时具备两个条件)	×	✓	✓
2	同一控制下企业合并取得的长期股权投资、合并以外方式取得的长期股权投资	×	✓	✓
3	将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送他人	×	✓	✓
4	将货物用于赞助、集资、广告、样品	×	✓	✓

序号	第三类视同销售业务	会计	所得税	增值税
1	将自产、委托加工的货物用于集体福利	×	×	✓
2	将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目	×	×	✓
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	×	×	✓

三、各类企业视同销售行为会计处理和纳税申报

不同类企业在视同销售行为的会计处理和纳税申报方面的规定有所不同,导致其在处理和纳税申报上也存在差异。

1. 第一类企业视同销售会计处理和纳税申报。该类视同销售的业务由于在发生时会计、增值税和所得税均按照一般销售处理,所以在业务发生时会计一方面按照公允价值确认收入,另一方面结转成本。由于该收入已经在本期的销售货物的收入中反映出来,所以在进行增值税和所得税的纳税申报时,既不需要调整增值税纳税申报表的销售额,也不需要调整所得税纳税申报表的应纳税所得额。

例 1:A 企业用该企业生产的甲产品对 B 股份公司进行投资,并准备长期持有该项投资。假设该交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量。该批甲产品公允价值为 120 万元,成本 100 万元,该企业没有对甲产品提取存货跌价准备。

会计处理为:借:长期股权投资 140 4000;贷:主营业务收入 1 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)204 000。

同时作会计分录:借:主营业务成本 1 000 000;贷:库存商品 1 000 000。

增值税的处理:在企业进行纳税申报缴纳增值税时,不需要对“销售额”进行调整,可以直接根据会计核算的产品销售收入金额填列纳税申报表中的“销售额”项目。

所得税的处理:在企业进行纳税申报缴纳所得税时,在填写“纳税调增项目”时不再做任何金额的调整。

2. 第二类企业视同销售会计处理和纳税申报。该类视同销售的业务在发生时会计上不做销售处理,而增值税和所得税均做销售处理。在业务发生时,会计上按账面价值结转,使得会计账面上没有反映销售货物的公允价值,所以进行增值税和所得税的纳税申报时既要调整增值税纳税申报表的销售额也要调整所得税纳税申报表的应纳税所得额。

例 2:A 企业用该企业生产的甲产品对 C 股份公司进行

地质调查项目承担单位的经费规范化管理

——赴广东省地质调查院实地调研启示

郑敏 张磊明 吴珍

(中国国土资源经济研究院 北京 101149 中国冶金地质总局第一地质勘查院 河北三河 065201
中国冶金地质总局中南局 武汉 430081)

【摘要】地质调查项目野外作业具有极大的不确定性,财务风险管控及费用核算应立足实际,充分考虑项目承接单位的差异性、野外施工环境等现实情况。本文通过调研分析,总结了地质调查项目经费核算规范化管理存在的问题和成功的经验,以利于有效管控与降低经费支出风险。

【关键词】地质调查项目 经费管理 审签流程

2011年11月,由中国国土资源经济研究院、西安地质调查中心、中国冶金地质总局等有关人员组成专题调研小组,赴广东省地质调查院就地质调查项目承担单位经费核算规范化管理等重点问题深入实地,开展了调查研究。通过实地走访、专家座谈与现场资料调取、观摩学习的方式,与广东省地质调查院有关专家、一线工作人员进行了深入细致的交流,了解并掌握了基层项目承担单位地质调查项目经费核算管理情况,尤其是野外施工经费核算凭证规范化管理风险节点、不同业务支出项目审签流程,以及最大化降低财务支出风险的具体

措施与操作方法等。

通过实地调研,笔者认为应继续完善现行地质调查评价项目财务核算管理制度,加强核算体系理论研究,建立针对不同项目承接单位的项目费用核算规范,以有效发挥地勘单位找矿的主动性,不断提高其项目管理效益。

一、地质调查项目经费规范化管理风险与内部控制

地质调查项目,作为国家公益性投资财政专项,从专项管理角度讲,具有一套完整的管理制度与规范。但是,由于地质工作具有特殊性,地质调查项目野外作业具有极大的不确定

投资,并准备长期持有该项投资,假设该交换不具有商业实质。该批甲产品公允价值为120万元,成本100万元,该企业没有对甲产品提取存货跌价准备。

则A企业的会计处理为:借:长期股权投资1 204 000;贷:库存商品1 000 000,应交税费——应交增值税(销项税额)204 000。

增值税的处理:在进行纳税申报时,填写增值税纳税申报表中的“销售额”项目的金额,应该是会计中确认的产品销售收入加上该视同销售的产品的公允价值的合计数填列“销售额”,本例应按120万元填入“销售额”项目。

所得税的处理:①在A企业以存货换取股权的当期,会计上不确认收入;在企业所得税上确认视同销售收入120万元,视同销售成本100万元,填报当期企业所得税的纳税申报表时,“纳税调整增加额”项目应填写120万元,“纳税调整减少额”项目应填写100万元。②会计处理确认投资成本为1 204 000元,企业所得税确认计税投资成本为1 404 000元,当企业进行投资转让或进行投资处置时,需要进行纳税调减的处理,调减额为200 000元。

3. 第三类企业视同销售会计处理和纳税申报。该类视同销售的业务在发生时会计和所得税均不做销售处理,只有增值税做销售处理。在业务发生时,会计不确认收入,按账面价值结转,使得会计账面上没有反映销售货物的公允价值,所

以在进行纳税申报时,只需调整增值税纳税申报表的销售额,不用调整所得税纳税申报表的应纳税所得额。

例3:A企业用该企业生产的甲产品用于新建厂房。该批甲产品公允价值为120万元,成本是100万元,该企业没有对甲产品提取存货跌价准备。

会计处理为:借:在建工程1 170 000;贷:库存商品1 000 000,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000。

增值税的处理:在进行纳税申报时,填写增值税纳税申报表中的“销售额”项目的金额,应该是会计中确认的产品销售收入加上该视同销售的产品的公允价值的合计数填列“销售额”,本例应按120万元填入“销售额”项目。

所得税的处理:在企业进行纳税申报缴纳所得税时,在填写“纳税调增项目”时不再做任何金额的调整。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2010
- 2.《增值税、消费税、营业税暂行条例及实施细则解读与纳税会计实务》编写组.增值税、消费税、营业税暂行条例及实施细则解读与纳税会计实务.北京:中国商业出版社,2009
- 3.《新企业所得税法实施条例解读及适用指南》编写组.新企业所得税法实施条例解读及适用指南.北京:中国商业出版社,2008