

视同销售行为会计处理分析

——基于资产负债观

唐贞 任汝娟

(桂林电子科技大学商学院 广西桂林 541004)

【摘要】 现行会计准则下,资产负债观对经济事项的会计处理影响日益明显,而资产负债观要求信息能以对财务报表使用者最相关的方式在财务报表中反映。本文基于这一观点,通过辨析现行视同销售行为的会计处理,指出现行会计处理中存在的合理之处,并结合例子提出相应的会计处理意见。

【关键词】 视同销售行为 资产负债观 非货币性资产交换

视同销售行为是指经济事项的行为结果不符合会计要素“收入”的定义,但却要纳入相关税收征收范畴的经济行为。根据税种的不同,视同销售行为主要包括以增值税为代表的流转税视同销售行为和所得税视同销售行为。

一、目前视同销售行为会计处理方式辨析

1. 会计上做正常销售处理的视同销售行为。此类视同销售行为主要包括导致企业资产所有权发生转移的经济业务。按照现行会计准则规定,视同销售行为中除对外捐赠、不具有商业实质或交换涉及的资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换两种情况,其他“资产所有权已经发生转移”的业务,均应视同按公允价值销售处理,结转业务收入,同时商品出库,结转业务成本。

虽然从企业可控经济资源变化看,企业将货物、财产、劳务用于交际应酬、市场推广、职工福利或利润分配,只是引起与货物成本相应的资产减少或负债增加,并没有显性经济对价的流入;但从企业使用货物的效果看,企业以放弃该货物可实现的经济收益为代价,通过转移货物的权属,减少了对等的资金流出、获取了经济流入。重要的是,该货物可实现的经济收益可计量,并以公允价值形式呈现。因此,资产负债观下,为了更全面地反映该业务对企业的影响,需要从企业获取的相对利益与支付的显性成本两方面进行核算。现行会计准则中规定的核算方法能满足这一需求,是合理的处理方式。

2. 会计上不做销售处理的视同销售行为。会计上不做销售处理的视同销售行为有两类。第一类是涉及资产所有权转移的视同销售行为中的例外:对外捐赠和不具有商业实质或交换涉及的资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换;第二类是增值税视同销售行为中内部资产处置行为。

(1) 第一类经济事项的会计处理。根据现行会计准则规定,不具商业实质的非货币性资产交换或公允价值不能可靠计量的非货币资产交换,以换出资产的账面价值和应支付的

相关税费为基础确认换入资产成本;会计准则并未对企业以非货币资产外捐赠作出明确规定,但目前会计实务上通行的做法是按捐赠资产的账面成本及相关税费计入营业外支出。

不具商业实质的非货币性资产交换如此处理,可规避关联方利用准则的漏洞、人为操控收益在企业间流转,有助于提高会计报表信息质量。交换行为涉及的资产公允价值均无法可靠计量时,成本结转是唯一可选择的处理办法;而且交换双方均以己方成本结转,从信息传递的连续性及相关信息相互印证的可靠性角度来看是合理的。

对外捐赠的会计处理却有待商榷。会计准则将捐赠从其他“资产所有权转移”的视同销售行为中剔除,很大程度上是由于捐赠是一项单方行为,即:捐赠是一项不带回报预期的行为。然而这并不符合企业经济人假设,也忽略了捐赠(特别是公益性捐赠)是一项社会行为。作为理性经济人,虽然目的性并不明显,但企业绝不会为捐赠而捐赠;而且捐赠并不单纯是法律定义的“单方行为”,捐赠不能从受赠方获取对价,但不能否认捐赠为企业带来的社会效应。因此,从这一角度可视捐赠为一项特殊的宣传活动,应与“商品用于广告宣传的视同销售行为”统一核算口径。同时,会计准则规定受赠方取得的受赠资产以资产公允价值作为计量基础,就保持信息轨迹连续性来看,捐赠企业也应以商品公允价值及相关税费记入对应的“营业外支出——捐赠支出”科目。

(2) 第二类经济业务的会计处理。增值税视同销售行为中内部处置资产行为包括将待售货物在不同县市的内部机构之间转移以及将自产或委托加工的货物用于非应税项目。目前会计上对这两类事项都不确认销售。

待售货物在企业内部不同县市的内部机构间转移不应确认销售。因为在流通过程中货物的用途、价值形态并未改变,而企业作为唯一的报告主体,货物在不同的内部机构中流动,对企业而言均表现为“库存商品”。因此,调拨单位会计上只需

通过借记“拨付所属资金——×分支机构——货物”科目;贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目核算,不需确认销售。

自产或委托加工的货物用于非应税项目虽然不满足销售确认条件,但目前会计处理方式并不十分妥当。以自产货物用于在建工程为例,虽然在建工程领用自产货物没有引起资产权属改变,不涉及企业损益的变化,但改变了企业的资产结构:流动性强、风险低的流动资产比重降低;流动性弱、风险高的长期资产比重上升。而在参与企业运营的方式、承担的风险与要求的报酬方面,流动资产与长期资产存在本质区别。以货物成本计入在建工程会引起不同资产间的成本转嫁问题,不能反映不同资产类型为企业带来的价值增值,不利于考核企业内部不同部门绩效。同时,在建工程中除领用自产货物外,其余价值构成均以公允价值列示。从这两方面来看,自产货物并不宜以成本价计入在建工程,应按公允价值计入在建工程。

二、完善视同销售行为会计处理的相关建议

1. 捐赠的会计处理。当企业发生非现金资产捐赠业务时,按捐赠资产的公允价值及应缴纳的流转税借记“营业外支出——捐赠支出”科目,按捐赠资产的公允价值贷记“主营业务收入”科目,按计算的增值税额贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目;同时结转成本。若捐赠资产已计提减值准备,一并结转相应减值准备。

如此处理,能避免企业为粉饰管理纰漏,将充斥于资产负债表中的价高质劣或长期积压滞销的货物通过捐赠结转,致使报表使用者无法正确判断企业营运能力及盈利能力。

例 1:某企业(一般增值税纳税人)将一批自产产品通过市人民政府向某灾区捐赠。该批产品账面余额为 150 万元,市场售价 100 万元,未计提减值准备。

该厂在捐赠时应作如下会计处理:借:营业外支出——捐赠支出 117;贷:主营业务收入 100,应交税费——应交增值税(销项税额)17。同时,借:主营业务成本 150;贷:库存商品 150。

若按原会计处理方法,则:借:营业外支出——捐赠支出 167;贷:库存商品 150,应交税费——应交增值税(销项税额)17。此时,原本应由企业正常利润承担的 50 万元亏损就转嫁给了一次性、偶然性支出。人为优化了利润质量,掩盖了企业决策、采购、生产环节的管理问题。

2. 自产货物用于在建工程的会计处理。自产货物用于在建工程,应以货物公允价值计入在建工程。同时,该项行为确实不影响企业损益,不能确认收入。因此,货物账面成本与公允价值之差可暂时记入“资本公积——其他资本公积”科目,待相应固定资产计提折旧或处置时再确认货物应实现的相应收益。

当企业以自产货物用于在建工程,于货物移送时,视不同情况分别处理:①当货物公允价值大于账面余额时,按移送货物的公允价值及应缴纳的流转税合计数借记“在建工程”科

目,按货物账面余额贷记“库存商品”科目,按应缴纳的流转税贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,差额贷记“资本公积——其他资本公积”科目;②当货物公允价值低于账面余额时,存货已计提减值准备,则应同时结转相应存货减值准备,不足部分借记“资产减值损失”科目。

后续计量视在建工程的用途,分别适用固定资产、投资性房地产的会计处理方法。需要注意的是,作为固定资产核算时,在持有期间应按折旧计提比例同时确认固定资产中自产货物应实现的收益。

当企业在处置该项固定资产时,将当初计入资本公积的金额,借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“主营业务收入”科目。

如此处理,能客观反映资产负债表中的资产情况,避免不同资产间的成本转嫁,有助于企业“归因”考核部门绩效,促使企业强化长期资产管理,同时还能分别反映不同资产为企业带来的价值增量。

例 2:某厂(增值税一般纳税人)自建办公楼,实际领用工程物资 400 万元(含增值税)。另外领用本厂自产货物一批,账面价值 240 万元,市场售价 300 万元(不含税价),发生的其他支出共计 149 万元。该办公楼于 2011 年 12 月建造完成达到预定可使用状态。假设办公楼无残值,按直线法计提折旧,折旧年限为 20 年。假设 10 年后,该厂处置该办公楼,取得净收益 470 万元(不考虑增值税以外的其他税费)。

(1)自产货物移送时:借:在建工程 351;贷:库存商品 240,应交税费——应交增值税(销项税额)51,资本公积——其他资本公积 60。

(2)2011 年 12 月在建工程结转至固定资产时:借:固定资产——办公楼 900;贷:在建工程 900。

(3)2012~2021 年每年计提折旧:900÷20=45(万元)。借:管理费用 45;贷:累计折旧 45。

2012~2021 年每年确认房产中存货价值实现部分:60÷20=3(万元)。借:资本公积——其他资本公积 3;贷:主营业务收入 3。

(4)2021 年末处置该资产时:借:固定资产清理 450,累计折旧 450;贷:固定资产——办公楼 900。借:银行存款 470;贷:固定资产清理 470。借:固定资产清理 20;贷:营业外收入 20。同时,借:资本公积——其他资本公积 30;贷:主营业务收入 30。

若企业以自产货物成本入账,则 2011 年 12 月在建工程结转至固定资产的账面价值为 840 万元,每年计提折旧 42 万元,处置时确认营业外收入 50 万元。由此,自产货物贡献的利润转化为期间费用的减少或一次性收益的增加。虽然不影响利润,但影响了利润结构,不利于报表使用者判断利润质量。

主要参考文献

李勇,左连凯,刘亭立.资产负债观与收入费用观比较研究:美国的经验与启示.会计研究,2005;12