

视同销售行为的涉税会计处理分析

裴玉 梁鑫

(南京工程学院经济与管理学院 南京 211167 江苏徐州市睢宁县国税局 江苏睢宁 221200)

【摘要】 本文通过对与视同销售有关的法律法规的阐述,并结合视同销售的相关业务,对增值税、营业税、消费税和企业所得税视同销售业务进行了全面分析,指出各税种视同销售业务的异同,结合会计准则探讨了其会计处理方法。

【关键词】 增值税 企业所得税 消费税 视同销售

视同销售是指在会计上不作为销售核算,而在税务上作为销售,确认收入计缴税金的商品或劳务的转移行为。企业会计准则中并没有提到视同销售这一术语,只规定了货物改变用途而并未真正实现销售时是否确认收入。《企业会计准则第14号——收入》第四条规定,销售商品收入只有同时满足下列条件的才能予以确认:一是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;二是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;三是收入的金额能够可靠地计量;四是相关的经济利益很可能流入企业;五是相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

企业发生的视同销售行为中,满足上述条件、具有销售实质的,可以按规定确认收入。对满足会计收入确认条件的视同销售业务,即所谓的“会计销售”行为,会计上做销售处理,计算并确认销售收入,计算损益,并按正常销售行为计算应缴纳的各种税费,进行会计处理;而对不满足会计收入确认条件的,即所谓的“应税销售”行为,当企业发生此类业务时,会计上不确认收入,不计算损益,不影响会计利润,但是要依据税法相关规定确认为销售业务,计算相应税额。

一、视同销售业务的税法与会计规定差异比较

1. 增值税视同销售业务。《增值税暂行条例》第四条规定了增值税的八项视同销售行为:①将货物交付他人代销或销售代销货物;②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;③将自产或者委托加工收回的货物用于非增值税应税项目;④将自产、委托加工的货物用于集体福利;⑤将自产、委托加工的货物用于个人消费;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。由此规定可以看出,货物流转环节的改变是视同销售征收增值税的一个主要条件,具体说就是

对特定流转环节中产生的增值额进行征税。

在企业会计准则中,以上八种情况不完全属于一般销售行为。对其中满足会计收入确认条件的第①、④、⑥、⑦项,是所谓的“会计销售”行为,会计上做销售处理,计算并确认销售收入,计算损益,并按正常销售行为计算应缴纳的各种税费;不满足会计收入确认条件的第②、③、⑧项业务,是所谓的“应税销售”行为,会计上不确认收入,不计算损益,不影响会计利润,但是要依据税法相关规定确认为销售业务,计算相应税额。

2. 消费税中的视同销售业务。《消费税暂行条例》第四条规定:纳税人生产的应税消费品,于纳税人销售时纳税。纳税人自产的应税消费品用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于其他方面的,于移送使用时纳税。《消费税暂行条例实施细则》第六条规定:消费税暂行条例第四条所称用于其他方面的,就是消费税中的视同销售,指的是纳税人将自产应税消费品自用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励、以物易物、投资入股、抵偿债务等方面。《消费税暂行条例》中只有关于视同销售内容的规定,没有明确提出“视同销售”一词,其强调的是是否为最终消费环节。

在会计处理方面,对消费税的视同销售行为相关处理与增值税相关处理在原则上基本一致。即当企业发生不满足收入确认条件的“应税销售”业务时,不确认收入,不计算损益,不影响其会计利润,当企业发生满足收入确认条件的“会计销售”业务时,会计上做销售处理,计算并确认销售收入,计算损益,并按正常销售行为计算应缴纳的各种税费。

3. 营业税中的视同销售业务。按《营业税暂行条例实施细则》第五条的规定,下列情形视同发生应税行为:一是将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人;二是自建建筑物后销售的,其发生的自建行为;三是财政部、国家税务总局规定的其他情形。由此可以看出,营业税中的视同销售业务限于销售不动产、转让无形资产和建筑业这三个税目。

营业税中的视同销售强调财产所有权或者使用权的转移,及自建建筑物后销售的自建行为。

在会计处理方面,当企业无偿赠送不动产时,首先将该不动产的净值转入“固定资产清理”科目,应缴纳的营业税计入固定资产清理净损益。按其应缴纳的营业税额,借记“固定资产清理”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目。在企业无偿赠送土地使用权时,借记“其他业务成本”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目。在企业无偿赠送自建的建筑物时,应该视同销售缴纳两个环节的营业税:一是自建环节的营业税;二是销售环节的营业税。其应缴纳的营业税的会计处理为:借记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目。

企业将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人时,不符合收入确认的条件,即为“应税销售”,不确认收入,不计算损益,不影响其会计利润。而企业自建建筑物后销售,其发生的自建行为,符合收入确认的条件,为“会计销售”,应确认销售收入,计算损益,影响会计利润。

4. 企业所得税中的视同销售业务。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于对外捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、利润分配或者职工福利等用途的,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。企业所得税法界定的视同销售客体不仅包括有形动产和不动产,还包括无形的劳务。

对于所得税视同销售业务,所得税法是根据货物的所有权是否转移来判断是否确认销售的。企业将资产移送他人的情形,如将货物用于市场推广、交际应酬、职工福利、股息分配和对外捐赠等其他改变资产所有权用途的情形,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按所得税法的规定作为视同销售业务处理。而企业将资产用于生产、制造、加工另一产品,改变资产形状结构或性能、改变资产用途(如将自建商品房转为自用或经营)和将资产在总机构及其分支机构之间转移等,由于这些资产所有权属在形式和实质上均不发生改变,只是资产的内部处置,不能作为视同销售业务处理。而会计上则仍是根据是否符合收入确认条件来判断,具体来说,企业将货物用于市场推广、交际应酬、职工福利和对外捐赠等情形时,不满足收入确认的条件,为“应税销售”,此时,应按企业所得税法的规定进行纳税调整,调整应纳税所得额;而企业将货物用于对外投资、抵偿债务、股息分配等情形时,满足收入确认的条件,为“会计销售”,不需要进行纳税调整。

综上所述,若一项业务在税法上确认为销售并需要缴纳相应的税款,在会计上也满足收入确认的标准,会计核算上就作为销售业务进行处理;而若其不满足会计收入确认的条件,但符合税法上视同销售的规定,会计核算上就需要特别对待。

二、“应税销售”行为的会计处理

1. 将自产或者委托加工收回的货物用于非增值税应税项目。在实际经营活动中,企业会将自产的货物用于在建工程、管理部门、非生产性机构等方面。虽然,资产实物的表现形态发生了改变,但是企业不会因为将自产的产品用于在建工程增加现金的流入,因此这种资产的内部转移,在会计上不作销售处理,而是按成本转账。但由于自产自用的产品包含着购进货物所含的进项税金,通过一系列的加工也增值了,所以根据增值税的计税原理,在货物移送时,视同销售计算缴纳增值税。同样,正是由于货物只是在企业内部转移,所有权未发生转移,不视同销售缴纳企业所得税。

例1:A企业为增值税一般纳税人,将自产货物用于建造厂房,成本为80万元,不含税售价为100万元。根据以上资料,会计分录如下:

借:在建工程	970 000
贷:库存商品	800 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000

2. 企业将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送、赞助他人。这种情形在进行会计核算时不能确认为收入,但按企业所得税法的规定要作视同销售处理,按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入,缴纳企业所得税,期末调整应纳税所得额。

例2:A企业为增值税一般纳税人,将自产的10台彩电捐赠给某希望小学,单位成本为1 000元,市场售价为1 200元。会计处理如下:

借:营业外支出——捐赠支出	12 040
贷:库存商品	10 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	2 040

3. 将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或个人。无偿赠送不动产或土地使用权与无偿赠送货物在本质上是相同的,因为企业也没有因为无偿赠送而产生经济利益的流入,不会增加会计利润,因此,会计核算时不能确认收入。但按企业所得税法的规定要作视同销售处理,确认收入。在无偿赠送不动产时,要将该不动产的净值转入“固定资产清理”科目,应缴纳的营业税计入固定资产清理净损益。将其应缴纳的营业税额借记“固定资产清理”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目。在无偿赠送土地使用权时,应缴纳的营业税额借记“其他业务成本”科目,贷记“应交税费——应交营业税”科目。期末调整应纳税所得额。

4. 将自产、委托加工的货物用于集体福利。此种状况下货物的所有权未出企业法人范围,不满足会计上的收入确认条件,不确认收入,但应视同销售计算缴纳增值税。因此在货物移送时,应借记“应付职工薪酬”等科目,按货物成本价贷记“库存商品”等科目,按应纳税增值额贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。同时,应根据企业所得税法的相关规定视同销售缴纳企业所得税,会计上于期末进行纳

税调整。

5. 将自产应税消费品自用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面,属于消费税视同销售行为。发生此类业务时,借记“营业外支出(或销售费用、管理费用)”等科目,贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税(销项税额)、应交消费税”等科目。会计核算时不能确认收入,但企业所得税法上将它们作视同销售对待,所以在期末要进行所得税纳税调整。

三、“会计销售”行为的会计处理

1. 将货物交付他人代销或销售代销货物。代销行为包括委托代销和受托代销两种情形,在会计实务中,这两种情形属于特殊的销售商品业务,满足收入确认的原则。

代销行为又分为视同买断和收取手续费两种方式,其涉税会计处理方法有所不同。通过买断方式进行销售,与一般销售无异。不同的是,委托方与受托方按照协议交易,只有委托方收到代销清单时,才可以确认收入。这样,双方都有确认各自收入的主动性。以收取手续费的方式销售代销货物,不属于实质性的销售业务,但仍要缴纳增值税,应按收取客户的销货款与应交的增值税额之和借记“银行存款”科目,按收取的销货款贷记“应付账款”科目,按应交的增值税额贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,按收取的手续费收入借记“应收账款”科目,贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”科目。

2. 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。移送时,会计上,按货物的公允价值确认收入,按货物的实际成本借记“发出商品”科目,按公允价值计算的销项税额借记“应收账款——应收增值税”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,按货物的实际成本贷记“库存商品”科目。企业所得税法中不视同销售。

3. 企业将自产或委托加工收回的货物用于个人消费,这项业务既是增值税的视同销售,在会计上也满足收入确认条件,按公允价值确认营业收入。

例3:某企业将自产的电视机100台作为福利发放给生产车间的一线工人,该产品单位完工成本是每台2000元,售价为每台3000元,该企业为增值税一般纳税人。根据以上资料,会计处理为:

借:应付职工薪酬	351 000
贷:主营业务收入	300 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	51 000
同时,结转成本:	
借:主营业务成本	200 000
贷:库存商品	200 000

4. 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。货物用于对外投资,会计上是否

作为销售处理需视具体情况而定。根据企业会计准则,企业将货物用于投资属于“非同一控制下企业合并”的,或者该项投资活动属于“企业合并以外的其他方式”的,会计上确认销售收入,并结转销售成本。而相关货物用于投资形成同一控制下企业合并时,会计上根据实质重于形式的原则,按照货物的账面价值转账,不作为销售处理,不确认销售收入。自产货物与购进货物用于对外投资时,无论会计上是否作销售处理,根据《增值税暂行条例》的规定都要计算增值税。

例4:某企业将自产的一批产品用于对外投资(属于非同一控制下企业合并),该投出的产品成本为100万元,市场售价为150万元。会计处理如下:

借:长期股权投资	1 755 000
贷:主营业务收入	1 500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	255 000
同时,结转成本:	
借:主营业务成本	1 000 000
贷:库存成品	1 000 000

5. 将自产或购进的货物用于非货币性资产交换。自产或购进的货物用于非货币性资产交换时,依据该项业务是否能够同时满足“交换具有商业实质”和“换入资产或换出资产公允价值可以可靠计量”这两个条件,去判断是采用公允价值模式还是账面价值模式来进行处理,即是以换出资产的公允价值还是账面价值为基础去计量换入资产的成本。如果能同时满足上述两个条件,则采用公允价值模式计量,在会计中作销售处理,以换出资产的公允价值为基础确认销售收入;否则,就采用账面价值模式计量,不能作销售处理,而只是以换出资产的账面成本为基础进行结转。

税务处理方面,将自产货物或购进的货物用于非货币性资产交换与用于对外投资一样,无论会计上是否作销售处理,根据《增值税暂行条例》,都要计算增值税。另外,由于货物所有权属发生改变,在企业所得税法中也将其视同销售,按产品的公允价值计算应税收入,要求并入企业应纳税所得额计算企业所得税。

例5:甲公司和乙公司不具有关联方关系,均为增值税一般纳税人。甲公司将自产的电视机与乙公司的库存商品进行交换,甲公司将收到的存货作为原材料入账。甲公司换出的电视机账面成本为200万元,公允价值220万元。乙公司换出的库存商品账面成本200万元,公允价值220万元。假定该项交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量。甲公司会计分录如下:

借:原材料	2 200 000
贷:主营业务收入	2 200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	374 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	374 000
同时,结转成本:	
借:主营业务成本	2 000 000

企业房地产出售的会计处理归类比较

施颖

(长沙商贸旅游职业技术学院 长沙 410004)

【摘要】 房地产是企业资产的重要组成部分,但基于企业类型、企业持有房地产的目的以及企业采用的计量模式的不同,房地产出售的会计处理存在很大差别。本文对此进行了细致的分析和探讨,以便于比较和实务操作。

【关键词】 房地产 出售损益 计量模式

一、非房地产开发企业出售房地产

1. 出售自用房地产。非房地产开发企业自用房地产应作为固定资产管理,企业对多余、闲置的自用房地产,可以对外出售。对出售自用房地产的核算主要包括:注销出售自用房地产原价及累计折旧和已计提的减值准备、收取出售价款、支付相关清理费用、计算应交营业税、核算出售自用房地产损益等。《企业会计准则——应用指南2006》指出,企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等转出的固定资产,通过“固定资产清理”账户核算,出售的净损益转入“营业外支出”或“营业外收入”账户。

例1:A企业出售旧房1栋,原价800万元,售价320万元,

贷:库存商品 2 000 000
若该项交换不具有商业实质且公允价值能够可靠计量,则甲公司会计分录如下:
借:原材料 2 000 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 374 000
贷:库存商品 2 000 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 374 000

6. 将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者。此项业务的实质相当于将货物销售给股东或投资者,相应会导致经济利益流入企业,负债减少。会计上根据产品的市场售价计算并确认销售收入,计算增值税销项税额,并在月末结转产品销售成本。即借记“应付股利”或“应付账款”科目,贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。在企业所得税上,因为相关货物转移到企业之外的其他主体,也需要按税法认定的公允价值计入企业应纳税所得额,计算企业所得税。同时,增值税上也作视同销售处理。

例6:甲企业将自产的10台设备作为股利分配给股东,该设备成本为每台2 000元,每台售价为2 200元。会计处理如下:

已提折旧450万元、减值准备100万元,应付营业税16万元。

会计分录为:(1)将出售的固定资产转入清理时:借:固定资产清理250,累计折旧450,固定资产减值准备100;贷:固定资产800。

(2)收回出售固定资产价款时:借:银行存款320;贷:固定资产清理320。

(3)计算应付营业税时:借:固定资产清理16;贷:应交税费——应交营业税16。

(4)结转出售固定资产利得:320-250-16=54(万元)。借:固定资产清理54;贷:营业外收入——处置非流动资产利得54。

需要说明的是,依据《企业会计准则讲解2006》,企业取

借:应付股利 25 740
贷:主营业务收入 22 000
 应交税费——应交增值税(销项税额) 3 740
同时,结转成本:
借:主营业务成本 20 000
贷:库存商品 20 000

综上所述,视同销售概念的提出是为了区分税法与会计对相同业务作出的不同规定。本文总结归纳了流转税及企业所得税视同销售规定的不同,同时对各种视同销售业务的会计处理做了分析,并进行了相应的会计处理探讨,有助于会计实务人员工作的开展。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2012
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
4. 王爱玲.新增税法下视同销售的会计处理.财务与会计,2012;12
5. 赵静玉.浅议视同销售的会计处理.科学时代,2012;14