

# 视同销售的账务处理观分析

许长荣

(上海农林职业技术学院 上海 201600)

**【摘要】**本文分析了视同销售业务账务处理的两种观点——单税确认制账务处理观与双税确认制账务处理观,并提出按照法人所得税制原则与收入确认原则进行账务处理方法选择的建议。

**【关键词】**视同销售 单税确认制 双税确认制 法人所得税制原则 收入确认原则

在企业的生产经营过程中,往往存在一些并非真正意义上的销售业务,比如以自产物资对外投资、向员工发放自产产品、向股东发放实物股利、以实物形式对外捐赠等。这些在税法上被称为视同销售业务。而增值税的视同销售与企业所得税的视同销售在范围与内涵上是有差异的。以货物为例,增值税的视同销售行为不仅强调货物的用途,还考虑货物的来源,而所得税的视同销售行为只强调货物的用途,与货物的来源无关。例如,企业将自产产品用于职工福利,既属于增值税的视同销售业务,又属于所得税的视同销售业务;而将外购的货物用于职工福利,则不属于增值税的视同销售业务,在账务处理时作为进项税额转出对待,但属于所得税的视同销售业务。

## 一、视同销售的两种账务处理观——单税确认制与双税确认制

视同销售业务在进行账务处理时按照转移资产的公允价值确认增值税没有争议,争论的焦点在于确认增值税的同时是否按照转移资产的公允价值确认营业收入并结转相应的营业成本。目前,关于视同销售业务的账务处理存在两种观点:单税确认制与双税确认制。

所谓单税确认制,即在视同销售业务的会计处理中仅仅按照公允价值确认“应交税费——应交增值税”,不确认营业收入与相应的营业成本,从而在账面上不涉及由此而产生的企业所得税。相应的会计分录为:借记“应付职工薪酬”、“营业外支出”、“应付股利”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”(转出资产的公允价值与增值税税率的乘积)、“库存商品”(转出资产的账面成本)科目。

所谓双税确认制,即把视同销售业务当作普通销售业务对待,会计处理时不仅按照公允价值确认“应交税费——应交增值税”,同时确认营业收入及相应的营业成本,从而在账面上涉及由此而产生的企业所得税。会计分录有两笔:一笔是借记“应付职工薪酬”、“营业外支出”、“应付股利”等科目,贷记“主营业务收入”(转出资产的公允价值)、“应交税费——应交增值税(销项税额)”(转出资产的公允价值与增值税税率的乘积)科目;另一笔是借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”(转出资产的账面成本)科目。现举例说明如下:

例1:某电器厂2011年8月通过社会公益机构将100台自产的微波炉捐赠给养老院,此种产品对外销售价格为468元/台(含税),生产成本为300元/台。

按照单税确认制的观点,上述业务的会计分录为:借:营业外支出 36 800;贷:库存商品 30 000,应交税费——应交增值税(销项税额)6 800。按照双税确认制的观点,上述业务的会计分录有两笔:①借:营业外支出 46 800;贷:主营业务收入 40 000,应交税费——应交增值税(销项税额)6 800。②借:主营业务成本 30 000;贷:库存商品 30 000。

仅这笔业务而言,两种观点对损益的影响是一样的,约为-36 800元 $[-46 800+(40 000-30 000)]$ 。不同之处在于,后者的利润表多确认了40 000元营业收入及30 000元营业成本。此外,若该企业2011年度的利润总额为320 000元,根据有关规定,公益捐赠性质的营业外支出在年度利润总额12%以内的部分可以在所得税前扣除,所以按照单税确认制观点产生的营业外支出36 800元可以税前全额扣除,按照双税确认制观点产生的营业外支出46 800元仅可扣除38 400元 $(320 000 \times 12\%)$ ,在进行所得税纳税调整时需调增利润总额的基础上调增8 400元 $(46 800-38 400)$ ,从而导致多缴所得税。当然,如果该企业2011年度利润总额超过了390 000元 $(46 800/12\%)$ ,则二者无区别。但由于企业无法事先估算年度利润总额,从稳健性的角度看当然愿意采用单税确认制的方法。

例2:某水泥厂将自产水泥100吨用于仓库建设,该水泥对外销售价格为585元/吨(含税),生产成本为420元/吨。

按照单税确认制的观点,上述业务的会计分录为:借:在建工程 50 500;贷:库存商品 42 000,应交税费——应交增值税(销项税额)8 500。按照双税确认制的观点,上述业务的会计分录有两笔:①借:在建工程 58 500;贷:主营业务收入 50 000,应交税费——应交增值税(销项税额)8 500。②借:主营业务成本 42 000;贷:库存商品 42 000。前者不影响账面损益,后者影响账面损益8 000元 $(50 000-42 000)$ 。

例3:某电器厂将100台微波炉作为实物股利分发给股东。其余条件同例1。

按照单税确认制的观点,上述业务的会计分录为:借:应

# 小企业现金流量表的简便编制方法

周一萍

(黄冈师范学院商学院 湖北黄冈 438000)

**【摘要】** 本文探讨了小企业现金流量表的简便编制方法,认为小企业在编制现金流量表时,可在平时涉及“现金”的账户下设置以报表项目名称命名的二级账户,然后汇总即可形成小企业现金流量表。

**【关键词】** 小企业 现金流量表 编制

根据《小企业会计准则》第79条的规定,小企业的财务报表至少应当包括下列组成部分:资产负债表、利润表、现金流量表及附注。这就意味着从2013年1月1日起,现金流量表即成为小企业必须编报的财务报表之一。由于小企业经营规模较小,经济业务相对简单,故采用简单而直观的方法编制其现金流量表比较好。下文就小企业手工编制现金流量表的方法作一探讨。

## 一、小企业现金流量表简便编制方法简介

### 1. 小企业编制现金流量表的步骤。

第一步,设置相关二级账户:不改变小企业原有的会计分

录结构,直接在其原有会计分录中涉及“库存现金”、“银行存款”或“其他货币资金”的账户下,按小企业现金流量表项目名称分门别类设置二级账户。

第二步,汇总相关账户金额:将每个以小企业现金流量表报表项目名称的二级账户的金额进行汇总,并结算出相应的余额。汇总的方法有多种,笔者认为,针对小企业运用T形账户进行汇总最为简便直观。即以第一步改编后的小企业会计分录中各二级账户名称开设T形账户,依据原有会计分录的记账方向,各项“现金流出”一般登记在贷方,其余额等于其贷方合计数减去借方合计数;各项“现金流入”一般登记在借

付股利36 800;贷:库存商品30 000,应交税费——应交增值税(销项税额)6 800。按照双税确认制的观点,上述业务的会计分录有两笔:①借:应付股利46 800;贷:主营业务收入40 000,应交税费——应交增值税(销项税额)6 800。②借:主营业务成本30 000;贷:库存商品30 000。前者不影响账面损益,后者影响账面损益10 000元(40 000-30 000)。

例4:某公司为了促销新产品向客户派送了100件试用,该商品销售价格为117元/件(含税),生产成本为70元/件。

按照单税确认制的观点,上述业务的会计分录为:借:销售费用8 700;贷:库存商品7 000,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700。按照双税确认制的观点,上述业务的会计分录有两笔:①借:销售费用11 700;贷:主营业务收入10 000,应交税费——应交增值税(销项税额)1 700。②借:主营业务成本7 000;贷:库存商品7 000。

## 二、视同销售账务处理方法的选择——法人所得税制原则与收入确认原则

企业在发生视同销售业务时究竟该如何选择账务处理方法呢?笔者认为应根据两个基本原则来选择账务处理方法。一是法人所得税制原则,即对于货物在同一法人实体内部的转移,如用于在建工程、管理部门等,不再作为企业所得税的视同销售行为,不需要计算缴纳企业所得税,除此之外的都作为所得税的视同销售行为。二是收入确认原则。根据《企业会计准则第14号——收入》的规定,确认销售收入必须同时满足

四个条件。同时符合两个原则的采用双税确认制原则进行账务处理,否则采用单税确认制原则进行账务处理。

根据以上分析,例1应按照单税确认制原则进行账务处理。因为实物资产虽然在两个不同法人之间(电器厂与养老院之间)进行了转移,但是不可能发生“与这笔交易相关的经济利益流入企业”,即使因公益捐赠提升企业形象可能增加部分销售收入,这些可能增加的收入也无法可靠计量,不符合收入确认原则,故做账时不确认销售收入。但根据《企业所得税法实施条例》的规定应视同销售缴纳企业所得税,因此企业所得税纳税申报时应调整应纳税所得额。例2也应该根据单税确认制原则进行账务处理,因为货物是在同一法人实体内部转移,非企业所得税视同销售业务,根本谈不上收入确认。例3则应该根据双税确认制原则进行账务处理,因为实物(微波炉)在电器厂和股东两个法人之间进行了转移,有“与该笔交易相关的经济利益流入企业(支付实物股利后对股东负债的减少可以视为经济利益流入企业)”,收入与成本也能可靠地计量。例4应该采用单税确认制原则进行账务处理,因为虽然实物在不同法人之间进行了转移,有“与这笔交易相关的经济利益流入企业(做促销广告可能导致销售额增加)”,但是这种可能增加的收入无法可靠计量,不符合收入确认原则。

### 主要参考文献

阎磊,马广奇.视同销售的两种处理方法及其影响.财会月刊,2011;11