

# 增值税视同销售与进项转出的教学方法

吕静宜

(广州大学华软软件学院 广州 510990)

**【摘要】** 增值税视同销售和进项转出是《税法》课程学习中容易混淆的两个概念。本文从教学的角度分析了如何合理安排这一教学内容,采用探究式教学理论进行了课堂教学设计,以帮助学生理解并掌握这一知识点。

**【关键词】** 视同销售 进项转出 增值税抵扣

增值税中视同销售和不得抵扣进项税提出(简称“进项转出”)是两个重要的会计概念,这两个概念应如何理解,是增值税课程讲授中的一个难点。关于视同销售和进项转出的规定中,不同来源的货物用于集体福利、个人消费、投资、分配、赠送,有些属于视同销售,有些属于进项转出,学生通常感觉难以理解且容易混淆,如何让学生对此严格区分并牢记不误,是教师一直关心的问题。笔者在多年税法课程的教学,对这两个知识点的教学内容安排及教学方法积累了一些心得体会,现总结出来,以供同仁参考。

## 一、视同销售与进项转出的制度规定

1. 视同销售规定。根据《增值税暂行条例实施细则》规定,单位和个体经营者的下列行为,应视同销售,征收增值税:①将货物交付他人代销;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,将其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将自产或委托加工的货物用于非应税项目;⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

2. 进项转出规定。《增值税暂行条例》规定,下列进项税额不得从销项税额中抵扣:①用于非应税项目的购进货物或者应税劳务;②用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;③非正常损失的购进货物,非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务;④用于免税项目的购进货物或应税劳务;⑤未按规定取得和保存规范的扣税凭证,小规模纳税人购进货物、进口货物。

## 二、教学内容安排

目前所有的教材都将“增值税视同销售”内容放在征税范围内作为“特殊销售方式”与“一般销售方式”、“特殊项目”进行平行讲解,而“进项转出”这一内容放在不可抵扣的项目中进行讲解。两者分属不同章节,似乎毫不相关,没有可比性,但

通过上述规定的比较可以看出,两者所涉及内容实际上却极易混淆。且一旦涉及增值税习题,这两项内容往往同时存在,需要学生对此正确理解才能进行严格区分。

多年的教学实践证明,学生在对一般正常销售方式下的增值税计算没有完全掌握之时,要一下子记住多种视同销售方式非常困难。最关键的问题还在于学生对多种特殊销售方式无法理解为什么要“视同”,自然产生一个理解上的空档。大学生学习的特点是,他们在学习解决问题时,已经不能再简单地通过机械练习进行记忆,而是需要对整个问题情景进行知觉与理解,领悟其中的各种条件之间的关系以及条件与问题之间的关系后,通过顿悟与理解获得学习成果,来确定解决问题的方案。

因此,基于这一现实与理论,教师在课程内容安排上,应调整教材内容顺序:将“视同销售”这一内容从征税范围中抽出来,在增值税的正常计算讲解完成之后,将之与“进项转出”内容一起比较讲解。

## 三、课堂教学设计

确定教学内容的安排后,课堂教学设计便围绕通过什么方式让学生理解“视同”与“进项转出”概念的差异,如何让学生通过两者的比较,强化记忆,防止混淆。

1. 创设问题情境,引发学生探究欲望。以问题设计带动学生自发地思考,层层递进,由学生自己归纳总结,避免老师全面讲授。这应作为本次课堂教学设计的总原则。

首先,在一般销售业务的增值税计算讲解完后,对8种视同销售情形,老师不直接将书本上内容一一列出进行解释,而是结合《中级财务会计》中关于收入、债务重组、非货币性资产交换等内容,引导学生归纳总结企业一般销售方式外的其他非正常销售的业务。企业正常购销渠道如图1所示:

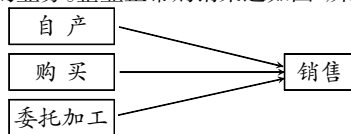


图1 正常购销渠道

通过学生自己的归纳总结,得出非正常销售业务种类,如图2表示:

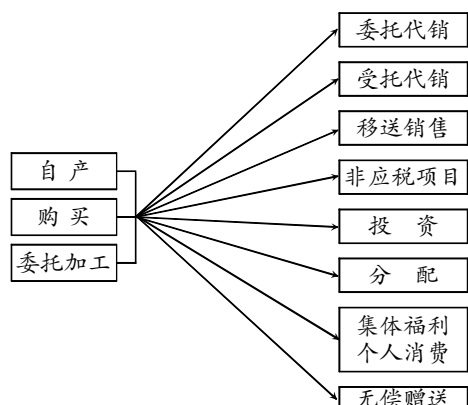


图2 非正常购销售渠道

然后,设问和引导。前面章节已详细讲解过,增值税的计算始终以“保持整个增值税抵扣链条的完整性”为原则:每道环节的增值税销项税,抵扣其购进商品或劳务的进项税后,实现该环节的增值额而确定增值税。而上述非正常销售业务下,进项税发生了,却没有相应的正常销售业务,无法产生销项税,增值税抵扣链条由此形成断裂,税务上该如何处理呢?

经过学生的思考及讨论后,老师要加以引导:为了保持增值税抵扣链条的完整,税务上只有可能出现两种不同的处理方法,才能保持增值税链条的完整性:①在发生非正常销售业务时,将上一环节发生的进项税额转出去,消除链条;②在发生非正常业务时,将其看作正常销售行为、补上销项税。如下图所示:

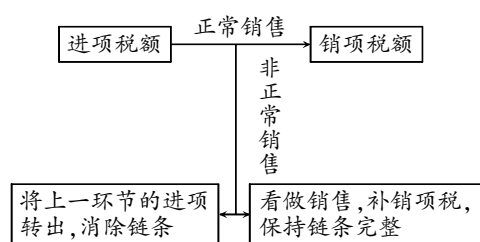


图3 非正常购销售渠道的税务处理

最后,提出概念:这两种处理方式形成了税务处理上的两个特定名词:视同销售和进项转出。“看作销售,补销项税,保持链条完整”在税务处理上称为“视同销售”,“将上一环节的进项转出,消除链条”在税务处理上称为“进项转出”。这是对税法关于“视同销售”和“进项转出”规定产生的背景及理论根源的初步解释,为学生记忆不同销售方式进行不同的税务处理奠定初步的理解基础。

在学生接受这一概念的解答后,教师又提出问题:图2中的非正常销售业务中,哪些业务应“看作销售,补上销项税,保持链条完整”,哪些业务应“将上一环节的进项转出,消除链条”?为解答这些问题,可引出税法规定:将自产,委托加工、外购的货物用于投资,分配,无偿赠送,将自产的货物用于非应

税项目、免税项目、集体福利和个人消费等,税法作视同销售处理,即“看作销售,补上销项税,保持链条完整”,而将购买的货物用于非应税项目、免税项目和集体福利、个人消费等,非正常损失的购进货物;非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务,税法作进项转出处理,即“将上一环节的进项转出,消除链条”。

2. 挖掘探究资源,开展探究活动。根据课堂教学实践,面对这么多相似业务,却作两种不同处理时,学生第一反映是:同样属于非正常销售业务,遵循“保持整个增值税抵扣链条的完整性”这一原则,为什么有些业务要作视同销售,而另一些业务要作进项转出处理?

此时,老师应重新引入增值税以增值额为特征,判断一项业务作何处理应以该业务是否具有增值的特性为标准这一知识点。

首先,将上述业务根据企业的货物来源分为购入和自产及委托加工的货物两大类,将货物的去向分为对内和对外两条渠道,归纳成以下三种情况:①将来源于外购的货物,用于对内用途,即用于免税项目、非应税项目、集体福利或个人消费,应作进项税额转出。②将来源于外购的货物,用于对外用途,即投资、分配、无偿赠送时,应作视同销售处理。③将来源于自产和委托加工的货物,无论用于对内还是对外,均作视同销售处理。

然后,按“一项行为交纳增值税以其是否具有增值”这一特征来判断:从企业生产流程来看,第一种情况中,外购的货物未再加工,没有成为企业的产成品或在产品,就被直接用于免税项目、非应税项目、集体福利或个人消费等内部用途,从而退出有形动产的流通领域,其价值没有变化,其不具有增值的特性,所以“将上一环节的进项转出,消除链条”作进项转出。而在第二种情况中,来源于外购途径的货物,应用于投资、分配、赠送等,其最终脱离了企业的范围,商品所有权发生变化,同时从税法考虑税收监管的角度,应视同销售计算缴纳增值税。在第三种情况中,自产和委托加工的货物已进入生产环节,经过加工后发生了价值的增值,不管用于哪种用途,考虑到价值的变动应“看作销售,补上销项税,保持链条完整”作视同销售处理。

至于“购进的商品或在产品、产成品发生非正常损耗等情况时,作进项转出”的处理,此时无法通过以上的增值标准进行判断,则按上述“保持整个增值税抵扣链条的完整性”原则处理:增值税链条由于购进货物时,已经计算进项税额,由于货物已经损耗,无法实现销售,造成税款抵扣链条中断,因此原来计入的进项税额应予以转出。

通过以上设问、引导、讨论、解决问题这一教学过程设计,学生对视同销售和进项转出的概念、理论渊源、处理方案就有了一个完整的思路,记忆起来得心应手。

为了强化这一知识点,老师还可以从会计处理的角度进行延伸。

# 成本还原教学法新探

郑宇梅 王桐岳 陈泽明 宋秀英

(河北工程技术高等专科学校经贸系 河北沧州 061001)

**【摘要】**传统成本还原的学习,学生会碰到比较大的困难,笔者在教学中将系统讲授法、Excel和图示法巧妙地结合,从而有效提高教学效果,帮助学生尽快掌握这一难点。

**【关键词】**成本还原 图示法 Excel

## 一、成本还原的教学思路

成本还原是综合逐步结转分步法的重点和难点,学生对于成本还原的数额及为什么要进行成本还原难以理解,对还原的过程更是云里雾里、晕头转向。笔者在教学过程中研究发现,合理地设计和运用多种教学方法能顺利地帮助学生尽快理解和掌握这一教学难点,甚至达到事半功倍的效果。

首先给学生讲清楚成本还原的意义及成本还原的目的。在综合逐步结转分步法下,转入下一步骤的半成品成本是通过“半成品”或“直接材料”项目来反映的,这样最终计算出来的产品成本,表面上看来是“直接材料”、“直接人工”、“制造费

用”三个成本项目,但不是产品成本的真实架构,更不能如实地反映成本的原始构成,因而不利于产品成本的构成分析,也不利于成本的考核及预测决策。所以为了经营管理的需要,必须要进行成本还原,将“混合成本”还原成它本来的面目。

其次,讲清楚成本还原的原理和两个关键因素:一是还原对象(也就是还原谁的问题)完工产品中由上步骤转入的反映在“半成品”或“直接材料”中的成本;二是还原标准(怎么还原的问题),以上步骤所产半成品各成本项目的比重为依据进行成本还原。把握好了这两个因素就可以进行成本还原了。传统成本还原方法是:从最后一个步骤起,将其耗用上步骤半成品

3. 以会计处理为范本的教学方案。《税法》课程一般是安排在《中级财务会计》后面,在讲完这一内容的税务处理后,我们可以通过归纳《中级财务会计》中涉及到与视同销售和进项转出相关内容的会计处理,进而加深学生对这一内容的理解与记忆。

对相关视同销售业务和进项转出业务的内容,《中级财务会计》里涉及到的章节有《固定资产》、《长期股权投资》、《存货》、《应付职工薪酬》、《所有者权益》等,其会计处理归纳如下表所示:

增值税视同销售与进项转出的会计处理比较

税务处理	业务类型	会计处理
视同销售	将自产、委托加工的货物用于在建工程、捐赠、不具有商业性质的投资、集体福利	借:在建工程等科目,营业外支出,长期股权投资,应付职工薪酬——福利;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税)
	将自产、委托加工的货物用于偿债、分配、具有商业性质的投资、个人消费	借:应付账款,应付股利,长期股权投资,应付职工薪酬——非货币性福利;贷:主营业务收入,应交税费——应交增值税(销项税)。同时结转相应的成本
进项转出	将外购的货物用于非应税项目、集体福利或个人消费	借:在建工程等科目,应付职工薪酬——非货币性福利;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(进项转出)

至此,将一项行为在会计和税法之间的处理进行对比,有效地融合了学科之间的知识,增强了学生对这一知识点的理解与记忆。

## 四、教学总结

以上教学设计融合了各种简单的图示与表格,通过对比讲授,采用探究教学设计理念使学生了解税收制度背后的理论,从单纯记忆税法密密麻麻的条款中脱离出来,具有一定的现实意义。

视同销售的概念还存在于《税法》后续课程如消费税、营业税、所得税之中,上述理解思路能有效帮助学生举一反三,对比学习。

老师还可以通过设计诸如:视同销售在各税种中的规范差异等论题来设计课程小论文,加深学生对这一知识的完全掌握与思考。

## 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012
2. 中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 朱建君.视同销售行为和进项税额转出的认定.财会月刊,2008;5