

增值税视同销售货物行为的分类及其会计处理注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/538/2021_2022__E5_A2_9E_E5_80_BC_E7_A8_8E_E8_c46_538496.htm 增值税视同销售货物

行为，是指那些移送货物的行为其本身不符合《增值税暂行条例实施细则》中销售货物的定义即有偿转让货物的所有权，但在征税时要视同销售货物缴纳增值税的行为。目前对于增值税视同销售货物行为的会计处理有不同的观点，给会计工作带来了困惑。为此，笔者根据《企业会计准则第14号收入》（2006）、《增值税暂行条例实施细则》和《企业所得税法实施条例》等规定，对增值税视同销售货物行为的会计处理进行探讨，以期对增值税会计研究有所裨益。

一、增值税视同销售货物行为不同观点下会计处理方法的比较

为保证增值税税款抵扣制度的实施，避免货物销售税收负担的不平衡，《增值税暂行条例实施细则》规定，“销售代销货物”等八种行为应视同销售货物，征收增值税。目前对于增值税视同销售货物行为的会计处理，存在着三种不同的观点：（一）对增值税视同销售货物行为，会计核算上全部作为销售处理。这种处理方法是对税法上规定的视同销售货物行为，在发生当期全部确认销售收入，计算缴纳增值税，同时结转销售成本。如2007年全国会计专业资格考试辅导教材《中级会计实务》就采用这种处理方法。这种处理方法的好处在于既保证增值税和所得税足额缴纳，又简便易行。但也存在比较严重的缺陷：一是使“主营业务收入”、“主营业务成本”等账户虚增，导致会计信息失真。《企业会计准则第14号收入》（2006）规定，销售商品收入必须同时满足“相关的经

济利益很可能流入企业”等五个条件才能予以确认。众所周知，大部分视同销售业务，如将自产产品用于在建工程等，不会为企业带来真实的经济利益流入，如果将它们作为销售收入处理，将使“主营业务收入”、“主营业务成本”等账户虚增，不仅违反了会计信息真实、可靠的基本原则，而且误导了信息使用者。二是没有真正理解《企业所得税法实施条例》有关条款的含义。目前持有这种观点的主要依据是《企业所得税法实施条例》第二十五条的规定：企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。笔者认为，此条款的含义，仅在于规定企业对以上行为应视同销售货物计算缴纳有关所得税，保证企业及时足额纳税，并非规定以上视同销售货物行为，均应确认收入。（二）对增值税视同销售货物行为，会计核算上全部按成本结转这种处理方法是对税法上规定的视同销售货物行为，会计核算上都不作为销售处理，而是在发生当期均按成本结转，并视同销售货物，计算缴纳增值税。这种处理方法较为简单，但存在会计信息失真的问题，即虚减当期收入和本年利润，导致与销售收入、本年利润相关的一系列财务指标如应收账款周转率、销售利润率等失灵；另外，由于本年利润虚减，也导致所得税的税基减少，对于应作为会计销售而只按成本结转的视同销售，如果在年末计算所得税费用时，未按其计税价格与成本的差额调增应纳税所得额，就难以保证这些业务能按收入足额纳税。（三）对增值税视同销售货物行为，区分为会计销售和应税销售这种处理方法是将税法上规定的视同销售货物行

为，区分为会计销售（即形实均为销售）和不形成会计销售的应税销售（即形式上为销售，实质上不是销售）。对于会计销售，应确认销售收入计算缴纳增值税；对于应税销售，不作为销售收入处理，而是按成本结转，并根据税法的规定视同销售计算缴纳增值税。笔者认为，这种处理方法克服了上述（一）、（二）方法的不足，比较符合新企业会计准则和税法的有关规定。如2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》、2007年全国注册税务师执业资格考试教材《财务与会计》都采用这种处理方法。但遗憾的是这两本教材对于八种视同销售货物行为的性质未作区分，未给读者明确的指导；而在实际工作中，许多会计人员将应确认销售收入的视同销售货物行为直接按成本结转，而将应按成本结转的却确认销售收入，这样不仅不能如实地反映当期的会计信息，而且影响当期财务指标的计算和税收的及时缴纳。因此，明确八种视同销售货物行为的性质并作正确的会计处理很重要。

二、增值税视同销售货物行为的分类及其会计处理

（一）形实均为销售的代销行为

代销行为包括委托代销和受托代销两种情形。这两种情形，都以销售实现为目的，以货物所有权及其相联系的继续管理权的转移、相关经济利益的流入为标志，确认和计量收入。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视不同代销方式而异。

1. 视同买断

视同买断方式是指由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价格收取所代销商品的货款，实际售价可由受托方自定，实际售价与协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。这种销售方式下应区分以下两种情况：一是如果委托方和受托方之间的协议明确表明，受托方在取得代销

商品后，无论能否卖出、是否获利，均与委托方无关，那么双方之间的代销商品交易与实际的购销活动没有实质的区别，在符合销售商品收入条件时，双方应分别确认相关收入并计算缴纳增值税。作会计分录如下：借：银行存款等；贷：主营业务收入，贷：应交税费应交增值税（销项税额）。二是如果委托方和受托方之间的协议明确表明，将来受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿，那么委托方在交付商品时不确认销售收入，而是在收到受托方的代销清单时再予以确认；受托方则在商品销售后按实际售价确认收入并向委托方开出代销清单。作会计分录如下：受托方销售代销商品时：借：银行存款；贷：主营业务收入，应交税费应交增值税（销项税额）。同时借：主营业务成本；贷：受托代销商品。委托方收到代销清单时：借：应收账款受托方；贷：主营业务收入，应交税费应交增值税（销项税额）。同时借：主营业务成本；贷：发出商品。

2.收取手续费

收取手续费方式是指受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费的销售方式。对于受托方来说，收取的手续费实际上是一种劳务收入，所以受托方在商品实际销售时不确认销售收入，而是在商品销售后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费并确认收入。委托方则在收到受托方开出的代销清单时确认销售收入。作会计分录如下：受托方实际销售代销商品时：借：银行存款；贷：应付账款委托方，贷：应交税费应交增值税（销项税额）。受托方在支付货款并计算代销手续费时：借：应付账款委托方；贷：银行存款，贷：主营业务收入（手续费）。委托方收到代销清单时：借：应收账款受托

方；贷：主营业务收入，应交税费应交增值税（销项税额）。同时借：主营业务成本；贷：发出商品。借：销售费用；贷：应收账款受托方。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com