

($234 \div 1.17 \times 0.2$) 转入在建工程和以后的固定资产价值中,并且在企业未来 20 年收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时,可以自应税经济利益中抵扣。这样,该固定资产的计税基础为 3 010 万元($3\ 000 + 40 - 30$),按现行会计准则的规定,此时固定资产的账面价值小于计税基础,将产生可抵扣暂时性差异 10 万元($3\ 010 - 3\ 000$)。假设企业的所得税税率为 25%,每年的利润总额都为 1 000 万元,那么当年记入“递延所得税资产”科目借方的金额为 2.5 万元($10 \times 25\%$)。假设没有其他所得税会计差异,该笔视同销售业务应调增应税收入 40 万元,同时增加可在税前扣除的成本 30 万元,2008 年的应纳税所得额应为 1 010 万元($1\ 000 + 40 - 30$),记入“应交税费——应交所得税”科目贷方的金额为 252.5 万元($1\ 010 \times 25\%$),记入“所得税费用”科目的金额为 250 万元($252.5 - 2.5$)。

2008 年年末的所得税会计处理如下:借:所得税费用 250 万元,递延所得税资产 2.5 万元;贷:应交税费——应交所得税 252.5 万元。

在以后的 20 年中,假设每年都没有其他所得税会计差异。在会计上,上述固定资产每年的折旧额为 150 万元($3\ 000 \div 20$);税法上,每年可以按 150.5 万元($3\ 010 \div 20$)计算折旧并从应纳税所得额中扣除,这样每年的应纳税所得额为 999.5 万元($1\ 000 - 150.5 + 150$),每年,记入“应交税费”科目贷方的金额为 249.875 万元($999.5 \times 25\%$)。因为会计和税法上每年折旧额的不同,使固定资产账面价值和计税基础之间的差异在逐渐减少,每年减少的差异为 0.5 万元($100.5 - 100$),每年应冲减的递延所得税资产金额为 0.125 万元($0.5 \times 25\%$)。20 年中每年末的会计处理如下:借:所得税费用 250 万元;贷:递延所得税资产 0.125 万元,应交税费——应交所得税 249.875 万元。当办公楼使用期届满时,暂时性差异全部转回,递延所得税资产的账面价值为零。○

再议住房公积金的会计核算

——兼与郑丹丹同志商榷

东安黑豹股份有限公司 曹全清

《财会月刊》(会计)2008 年第 11 期刊登了郑丹丹同志的《浅议住房公积金的会计核算》一文(简称“郑文”)。郑文指出,现行会计准则没有对住房公积金的核算做出详细规定,因此实务中出现了两种处理方法。以某公司支付给管理部门职工 A1 000 元工资为例,对住房公积金的两种处理方法如下表列示。

郑文肯定了上述第一种方法。笔者认为,上述两种方法各有尚待商榷之处。

1. 笔者认为,“支付工资时代扣的个人负担部分”的会计

摘要	方法一	方法二
支付工资时代扣的个人负担部分	借:应付职工薪酬——工资1 000元;贷:银行存款900元,其他应付款——应交公积金100元(1 000×10%)。 借:管理费用1 000元;贷:应付职工薪酬——工资1 000元。	借:管理费用100元,应付职工薪酬——工资900元;贷:银行存款900元,应付职工薪酬——应交公积金100元。 借:管理费用900元;贷:应付职工薪酬——工资900元。
单位负担的公积金	借:管理费用100元;贷:应付职工薪酬——应交公积金100元。	借:管理费用100元;贷:应付职工薪酬——应交公积金100元。
交纳公积金	借:应付职工薪酬——应交公积金100元,其他应付款——应交公积金100元;贷:银行存款200元。	借:应付职工薪酬——应交公积金200元;贷:银行存款200元。

分录,郑文所列举的第二种方法确实不妥,但不妥的原因关键不在于如郑文中所指出的“是否符合会计主体定义”的问题。其实在会计实务中第二种方法一般是不存在的,或者说是存在问题的,但这种问题郑文并未明确指出。企业进行工资分配计入成本费用时,必须按照应发工资全额分配,不应按照实发工资进行分配。否则从“应付职工薪酬——工资”会计账簿中分析不出应发工资发生额,而应发工资发生额正是税务部门检查企业所得税前列支账目重点核对的地方。

2. 从职工工资中代扣的个人负担的住房公积金部分,到底是贷记“其他应付款——应交公积金”科目还是贷记“应付职工薪酬——应交公积金”科目,这种争议在会计实务中确实是客观存在的。郑丹丹同志认为,从个人工资中扣发的住房公积金应贷记“其他应付款——应交公积金”科目,而不是贷记“应付职工薪酬——应交公积金”科目。增加住房公积金时,对个人负担的部分代扣时贷记“其他应付款——应交公积金”科目,对企业承担的部分提取时贷记“应付职工薪酬——应交公积金”科目。

虽然会计准则未予明确,但笔者更倾向于贷记“应付职工薪酬——应交公积金”科目,理由如下:①会计准则明确规定,“应付职工薪酬”科目的核算内容包括企业应交的住房公积金,但并未明确“应付职工薪酬”科目只核算企业承担的部分,并未以明确或暗示的方式禁止核算包括个人负担的部分。②会计准则明确规定,企业应当在附注中披露“应当为职工缴存的住房公积金,及其期末应付未付金额”。会计准则应用指南同时明确规定,“应付职工薪酬”科目期末贷方余额反映企业应付未付的职工薪酬。因此,“应付未付的职工薪酬”应为“应付未付的(全部)职工薪酬”,而非“应付未付的(企业承担的部分)职工薪酬”。③会计准则应用指南明确规定,按照国家有关规定缴纳社会保险费和住房公积金,借记“应付职工薪酬”科目,贷记“银行存款”科目。可见,会计准则应用指南并未规定借记“应付职工薪酬”等科目,未加“等”字表明按照国家有关规定缴纳住房公积金只需借记“应付职工薪酬”一个科目。④其实在会计实务中企业缴纳的住房公积金与当期增加数不一定完全一致,有时并不确定其金额,待实际交纳时才明确其金额,此时同时使用“其他应付款——应交公积金”和“应付职工薪酬——应交公积金”两个科目,在会计核算上并不方便。○