

当按照取得时的实际成本入账。固定资产借款利息和有关费用,以及外币借款的汇兑差额,在固定资产办理竣工决算之前发生的,应当计入固定资产价值;在竣工决算之后发生的,计入当期费用。融资租赁租入的固定资产相当于分期付款购入固定资产,该固定资产已办理竣工验收手续。在每期支付的租金中包括固定资产价款和租金两部分,租金是购买租赁固定资产所筹资金的成本,即固定资产租赁期间的利息。该部分利息在固定资产投入使用后租赁期间发生,根据《事业单位会计准则》的规定应在支付时作为事业支出,不计入固定资产的初始价值。故直接把分期支付的租金总额计入固定资产的成本,与《事业单位会计准则》的规定相违背。笔者认为可分两种情况确认固定资产的初始入账价值:若已知融资租入固定资产的实际购置成本,固定资产的初始价值可按其实际成本计价,若承租方只知双方协商的租金总额和租金支付方式,则应将每期支付的租金按一定的折现率折现,固定资产初始价值按现值之和计价。事业单位筹集资金的渠道多为银行贷款,所应承担的融资成本为贷款额与贷款利率的乘积。所以租金的折现率可采用同期同类银行贷款的利率。每期付款总和与固定资产实际成本或每期付款现值之和之间的差额笔者建议增设一个过渡性科目——“待转事业支出”科目,在每期支付租金时分期转入“事业支出”科目。

2. 谨慎性原则是企业会计核算必须遵循的原则。事业单位会计作为财务管理的基础,其核算也必须保持必要的谨慎,不应高估资产或者收益,低估负债或费用。在上例中,把应费用化的利息全部资本化,虚增了事业单位的固定资产和基金,不符合谨慎性原则。

3. 融资租入固定资产的租金是分期支付的,固定基金随着租金的支付而相应增加,并且每期支付的租金中仅仅包括了固定资产买价的分期付款部分,而不包括融资租入固定资产时发生的运杂费、安装费等。因此“固定资产”与“固定基金”科目的金额不相等,虚减了事业单位在固定资产上占用的基金。如上例中分期付款支付完毕时,固定资产的金额为250 000元,固定基金的金额为240 000元,两者不相等。

基于上述三点原因,笔者认为应进行如下账务处理。

假设当时同期同类银行的贷款利率为6%,根据例1每年付租金30 000元,而且都在年末支付,是一种典型的后付年金的形式。支付租金的现值 $=30\ 000 \times (P/A, 6\%, 8) = 30\ 000 \times 6.209\ 8 = 186\ 294$ (元)。笔者建议以此价值作为专用设备的初始入账价值,与未来付款总额240 000元之间的差额53 706元作为待转事业支出,分8期每期6 713.25元在支付租金时转入事业支出,固定基金在分期支付款项时平均确认。具体核算如下:支付固定资产的运输费、安装费时,借:事业支出10 000元;贷:银行存款10 000元。同时,借:固定资产10 000元;贷:固定基金10 000元。取得固定资产时,借:固定资产186 294元,待转事业支出53 706元;贷:其他应付款240 000元。在分期支付租金时,借:其他应付款30 000元;贷:银行存款30 000元。同时,借:事业支出30 000元;贷:固定基金23 286.75元,待转事业支出6 713.25元。○

产生暂时性差异的增值税视同销售业务涉税计算及会计处理

郑州 柳东梅

增值税法规定了八项视同销售行为,对于这些行为都应确认增值税销项税额,如果视同销售的货物属于应税消费品,还涉及到消费税。这些行为对应的交易或事项有的形成了资产,有的没有形成资产。对于形成资产的,还可能因为资产的账面价值和计税基础不同而形成暂时性差异。对于暂时性差异,应按会计准则的规定确认为递延所得税资产或递延所得税负债。笔者认为在八项增值税视同销售行为中,只有第四项即单位或个体经营者将自产或委托加工的货物用于非应税项目可能形成暂时性差异。现以在建工程领用企业自产货物为例做进一步探讨。

在建工程领用企业自产货物,应于货物移送时确认销项税额,因为该项行为没有形成交易,不符合收入的确认条件,所以财务会计上不确认收入,在建工程的入账价值应为货物的成本加上增值税销项税额和其他税费。按税法规定,该项在建工程的入账价值应以货物的售价为基础计算,必要时按同类货物的售价或组成计税价格确定,当然也应加上增值税销项税额和其他税费。由此就形成了在建工程的账面价值小于计税基础的现象,产生了可抵扣暂时性差异,应于期末确认递延所得税资产。在建工程建成使用作为固定资产核算后,在折旧期内暂时性差异会逐步转回,递延所得税资产的余额会逐期减少,最后为零。

例:假设某公司为建材生产企业,属于增值税一般纳税人,2008年4月,公司自建办公楼领用企业自产的实木地板0.2万平方米,成本价为每平方米150元,含税售价为每平方米234元,工程于2008年12月份竣工交付使用,总成本为3 000万元,该办公楼的预计使用寿命为20年,按年限平均法进行折旧,不考虑残值。

实木地板属于应税消费品,自用于在建工程,应按视同销售货物处理。增值税税率为17%,消费税税率为5%。

按照现行会计准则的规定,会计处理如下:借:在建工程38.8万元;贷:库存商品30万元 (150×0.2) ,应交税费——应交增值税(销项税额)6.8万元 $[234 \div (1+17\%) \times 0.2 \times 17\%]$ 、——应交消费税2万元 $[234 \div (1+17\%) \times 0.2 \times 5\%]$ 。工程完工交付使用时,应在在建工程转入固定资产,借:固定资产3 000万元;贷:在建工程3 000万元。

财务会计上,固定资产的入账价值为3 000万元,在2008年年末,该资产的账面价值即为3 000万元。按税法规定,因为上述第一笔业务视同销售,库存商品可以按售价40万元

($234 \div 1.17 \times 0.2$) 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。○