

小微企业特殊的商品发出业务的账务处理

湖南衡阳 黄清泉

企业在日常经营过程中除正常的收款销售、委托代销以及以赊销方式销售自产商品外,还存在一些特殊的商品发出业务,如将自产或委托加工的货物用于非应税项目、作为投资提供给其他单位或个体经营者、分配给股东或投资者、用于集体福利或个人消费、无偿赠送给他人等。对此类商品发出业务的会计处理,企业会计准则没有进行明确的规范。笔者认为,对上述特殊的商品发出业务,应区分商品发出的用途和对象,分别作不同的会计处理。

1. 将上述商品发给本企业以外的接受对象。一般应对发出商品作正常销售处理,确认销售收入,结转发出商品成本,并计算缴纳相关税费。具体分下列两种情况处理:

(1)企业发出商品业务具有商业实质,且其公允价值能够可靠计量的,应将其作为一般商品销售业务,确认销售收入。例如,将商品对外投资、分配给股东或投资者、用于个人消费、用于抵偿债务以及用于具有商业实质且其公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换等。确认商品销售收入时,借记“应付职工薪酬”、“应付股利”、“应付账款”、“长期股权投资”等科目,贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。结转发出商品成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目。如果发出的商品属于应征消费税的,还应计交消费税,借记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

需要说明的是,由于消费税属于价内税,已包含在已确认的销售收入中,所以企业计交的消费税应计入当期损益。对于从价定率计交消费税的商品,当纳税人将商品用于换取生产资料和消费资料、投资等方面时,纳税人应当以同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计交消费税,而不能采用平均价格计交消费税。

(2)企业发出商品业务不具有商业实质,或其公允价值不能够可靠计量的,则不能将其作为一般商品销售业务,而只能结转发出商品成本,并计交相关税费。例如,将商品对外捐赠、用于不具有商业实质的非货币性资产交换等。结转发出商品成本时,借记“营业外支出”、“库存商品”、“应交税费——应交增值税(进项税额)”(符合增值税抵扣条件的)等科目,贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”、“应交税费——应交消费税”等科目。

需要说明的是,由于企业不能对发出商品确认收入,只能结转相应的成本,因此作为价内税的消费税,应计入相关资产

成本、相关负债或当期营业外支出。

2. 上述商品被本企业内部耗用。不对发出商品作销售处理,而只能结转发出商品成本,并计交相关税费。会计处理为:借记“在建工程”、“研发支出”、“应付职工薪酬”等科目,贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税”、“应交税费——应交消费税”等科目。

需要说明的是,该类经济业务的计税方法、基数与上述不具有商业实质的企业发出商品业务相同。但作为价内税的消费税,此时应计入相关资产成本或冲减相关负债的价值,而不能计入当期损益。○

非货币性资产交换中相关税费之会计处理

长沙 李瑞兰

目前,我国会计理论界对于非货币性资产交换中发生的相关税费应如何处理有着不同的认识,主要有以下两种观点:一种观点认为,与换入资产相关的税费,应计入换入资产的成本,与换出资产相关的税费,不应计入换入资产的成本而应计入当期损益。持这种观点的主要理由是,非货币性资产交换的换入环节实际上是非货币性资产的购置过程,因此换入资产的入账价值应按照外购该项资产时的初始计量方法确定。非货币性资产交换的换出环节实际上是非货币性资产的处置或销售过程,所以在换出环节应支付的相关税费与处置或销售同类非货币性资产时应支付的相关税费是相同的,即除增值税销项税额外,其他各项税费都不应计入换入资产的成本而应计入当期损益。另一种观点则认为,在非货币性资产交换过程中,不管是在换入环节还是在换出环节发生的相关税费,凡是应由换入方支付的相关税费都应计入换入资产的成本。

对于以上两种观点,笔者支持第二种观点,主要理由是:①既然会计准则有明确规定,我们就应当严格按照会计准则的规定进行处理。②第一种观点把非货币性资产交换划分为换入和换出两个环节,从而对换入环节与换出环节发生的相关税费进行不同的会计处理,这种做法虽然有一定的道理,但过多地强调了两者之间的区别,割裂了两者之间的联系。换出环节发生的相关税费实际上也与换入资产相关,如果不是为了换入资产,也就不会换出资产,更不会发生相关的税费。所以笔者认为,不管是换入环节还是换出环节发生的相关税费,事实上都与换入资产有关,是为了换入资产而支付的对价的一个组成部分,因而应予以资本化,计入换入资产的成本。③当难以区分是换入环节还是换出环节发生的相关税费时,人为地将已经发生的相关税费视作与换入环节相关或与换出环节相关的做法不太妥当。○