

会计处理有着本质区别:存货盘盈时的账务处理程序和方法与存货盘亏完全一致,即先通过“待处理财产损益”账户过渡调平财务账,经批准后冲减管理费用;而固定资产盘盈会计上作为前期差错处理,调整上年损益的发生额、期初未分配利润和期初盈余公积,通过设置“以前年度损益调整”账户进行核算。

二、存在的问题

1. 违背了可比性原则。为了保证会计信息的质量,企业对外提供的会计信息应当相互可比,即相同或者相似的事项应当采用一致的会计政策和会计处理方法。针对实物资产的盘点来讲:实物资产的盘亏,不论是存货还是固定资产,其实质都是盘点时发现当期实物资产数量的非正常减少,因此把实物资产的减少计入当期损益,两者在会计处理上仅仅是科目名称的不同。因固定资产购买的目的是长期使用而非变现,所以固定资产的减少计入营业外支出。因购买存货的目的主要是为生产、销售作准备,所以除不可抗力因素造成的损失外,存货的盘亏计入管理费用。同样道理,实物资产的盘盈,不论是存货还是固定资产,均是盘点时发现当期资产出现非正常溢余,因此应当增加盘盈当期的收益或者减少盘盈当期的费用,而不应该把流动资产盘盈计入当期损益,把固定资产盘盈计入上期损益。同时,盘盈和盘亏是同一事物的两个方面,两者的会计处理应该是方法一致、方向相反,因此把固定资产盘盈计入上期损益而把固定资产盘亏计入当期损益是不恰当的。

2. 违背了基本经营假设。设计财产清查会计处理依据时的基本经营假设就是每个企业至少每年年末能够对实物资产清查盘点一次并且在清查中能够做到不漏不重,如果企业不能做到这一点,其设计的会计处理在实际应用时就会发生错误。当企业不能做到每年都进行盘点时,如果本年盘点时发生产品盘亏,怎么知道盘亏的数量是当年发生的还是以前年度发生的呢?没有理由把盘亏的数量全部计入当年损益,因为如果有证据表明产品盘亏是以前年度发生的就应该调整以前年度报表,所以在设计财产清查的会计处理时应当一贯遵循基本经营假设。当假设企业每年都能够进行严格的盘点清查时,就意味着上年度也进行了严格的盘点清查,上年所有的实物溢缺都被发现并且已经进行了适当的处理,本年发现的实物溢缺与上年度没有关系,全部是当年发生的,该假设对固定资产盘点一样适用,因此固定资产的盘盈不应计入上年而应计入当期。同时根据权责发生制原则,在收入实现、费用发生时确认收入和费用,只有当盘点结果出来以后,费用是否发生才得以明了,因此也应该于盘点当期确认费用(或者冲减费用)。另外,如果同一企业当期固定资产既有盘盈又有盘亏,该如何处理呢?可能有两个选择:①把盘盈计入上年,把盘亏计入当年;②把盘盈与盘亏相抵后看净额,如果是净增加计入上期,如果是净减少计入本期。如果选择①,显然有悖常理,同一事实采用两个标准;如果选择②,又有失原则。综上所述,笔者认为把固定资产盘盈作为前期差错调整上期损益是不合适的,而应该计入发现盘盈年度的损益。○

谈账外收入补税会计处理

江苏南通日报社 张庆锋

某纺织公司(系一般纳税人)因增值税税负过低被当地税务部门稽查,税务部门检查出其2007年1~3月份销售棉花下脚料10万元(含税价)未入账,要求该公司补交税费16128.21元,其中增值税14529.92元,城市维护建设税1017.09元,教育费附加581.20元。并处少交税费部分50%的罚款8064.11元。经查,上述销货款10万元已被公司老板占用,其中春节期间购买购物卡赠给客户金额为3万元,为逃避当地劳动部门强制征收劳动保险的规定,账外支付员工工资5万元,因无法取得合法票据账外支付其他费用2万元。该公司主管会计补交税费后作了如下会计分录:借:其他业务成本16128.21元,营业外支出8064.11元;贷:银行存款24192.32元。

该公司主管会计犯了一个常见的错误,即最大程度地简化了会计处理。这种处理方式与整个会计业务的性质不相符,与“收支两条线”的思路也相违背,极有可能给企业带来新的纳税风险。账外收入其实也是一笔正常的营业收入,入账时首先应确认销售收入,并结转销售成本,按规定计提税费,同时收入、成本应并入当期应纳税所得额,计算所得税。

另外,上例中关于10万元的支出应区别对待:①购买购物卡赠给客户属于捐赠行为,应记入“营业外支出”科目,取得合法票据后按税法规定在限额比例内税前扣除。客户获取购物卡时应视为偶然所得,按照税法的规定缴纳个人所得税,该公司有义务对其进行代扣代缴。由于客户获赠的购物卡属税后净得,故计税基数应予调整,应纳税所得额 $=3 \div (1 - 20\%) = 3.75$ (万元),应补交个人所得税 $= 3.75 \times 20\% = 0.75$ (万元)。②支付的员工工资入账后应附工资明细表,并按税法规定计算可税前扣除的工资成本,同时补提工资附加费。③因无法取得合法票据账外支付其他费用2万元入账后,应进行纳税调整,不得税前扣除。

正确的会计处理如下:①确认营业收入,计提税费。借:应收账款——购货方;贷:主营(其他)业务收入,应交税费——应交增值税(销项税额)。借:营业税金及附加;贷:应交税费——应交城市维护建设税、——应交教育费附加。②结转销售成本。借:主营(其他)业务成本;贷:库存商品,原材料。③收回的现金入账。借:库存现金;贷:应收账款——购货方。④将未入账的支出入账。借:主营业务成本——工资,营业外支出——馈赠,管理费用;贷:库存现金。借:主营业务成本——工资性附加;贷:应付职工薪酬。⑤支付补交的流转税费用及罚款。借:营业外支出——罚款,应交税费;贷:银行存款。⑥支

付补交的个人所得税(馈赠)。借: 营业外支出——馈赠;贷: 银行存款。

两种特殊情形下的考虑:第一,如果是将以前年度的账外收入入账,则上述会计分录中涉及损益的科目全部更换为“以前年度损益调整”,再将“以前年度损益调整”的金额转至“利润分配”科目,同时调整本年度财务报表的期初数和上年同期数。这种情况下对所得税的影响有两种:①如果是在当年所得税汇算清缴以前(如2007年4月30日以前)将上年度(2006年)的账外收入入账,那么收入、成本均并入2006年度的应纳税所得额,一并计算所得税。②如果是当年将以前年度的账外收入入账,则应将账外收入全额计入应纳税所得额并补交所得税,相应的成本不允许扣除。第二,如果上例中应入账的货款已被股东占为己有,且一定时期内无法归还,则还应按照税法规定的20%的比例(视为分红)代扣代缴个人所得税。○

非货币性资产交换时 相关税费的会计处理

湖南衡阳
黄清泉

一、非货币性资产交换 相关税费的处理规定

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第三条规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。第七条规定,企业在按照公允价值和应支付的相关税费作为换入资产成本

的情况下,发生补价的,应当分别下列情况处理:①支付补价的,换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额,应当计入当期损益。②收到补价的,换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额,应当计入当期损益。

二、对规定的思考

从上述规定看,企业在非货币性资产交换时所发生的相关税费应计入换入资产成本,不影响换出资产应确认的损益。但笔者认为,上述规定应该区分下列不同情况处理。

1. 将发生的与换入资产相关的相关税费计入换入资产成本。因为该类支出直接与换入资产相关,属于与换入资产成本相关的支出,应当计入换入资产成本。

2. 将发生的与换出资产相关的相关税费计入换出资产应确认的损益。①换出资产为存货时,发生的相关费用计入当期销售费用。②换出资产为固定资产时,发生的相关税费记入“固定资产清理”科目,再转入当期营业外收支。③换出资产为无

形资产时,发生的相关税费增加该项交易应确认的营业外支出或抵减该项交易应确认的营业外收入。④换出资产为长期股权投资时,发生的相关税费计入当期投资收益。

3. 换入资产的入账成本及换出资产应确认的损益。

(1)收到补价方。①换入资产的成本=换出资产的公允价值-收到的补价+应支付的与换入资产相关的税费。②应确认的当期损益=(换入资产成本-应支付的与换入资产相关的税费+收到的补价+可抵扣的增值税进项税额)-(换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关的税费)。

(2)支付补价方。①换入资产的成本=换出资产的公允价值+支付的补价+应支付的与换入资产相关的税费。②应确认的当期损益=(换入资产成本-应支付的与换入资产相关的税费-支付的补价+可抵扣的增值税进项税额)-(换出资产账面价值+应支付的与换出资产相关的税费)。

笔者认为按上述方法处理更符合《企业会计准则——基本准则》关于会计六要素的确认与计量的规定以及会计处理应符合经济实质的要求。因为从非货币性资产交换的实质可以看出,在公允价值计量模式下,企业换出资产完全符合收入确认原则或者利得(或损失)确认原则;从实质上分析也更符合企业外购资产的确认和计量相关原则,因此发生的与换入资产相关的相关税费应当计入换入资产的成本。○

“公允价值变动损益”科目的应用

上海人本轴承有限公司 郭建国

“公允价值变动损益”这一科目被定性为损益类科目。不难看出,这一科目所体现的会计信息是企业所持有的核算范围内的资产或负债,由于市场公允价值变化而产生的利得或损失,是相应资产或负债在持有期间而不是处置时产生的利得或损失,是其公允价值与账面价值的差额。而“投资收益”科目核算的是企业确认的投资收益或投资损失,其核算范围比“公允价值变动损益”科目要广得多。因为交易性金融资产产生公允价值变动损益体现的也是投资收益或投资损失,所以,在出售交易性金融资产时,需要将“公允价值变动损益”转到“投资收益”中。这样就可以将“公允价值变动损益”理解为“投资收益”的过渡性科目。下面仅以交易性金融资产的公允价值变动为例说明其具体会计处理。

例:20×7年6月1日,甲公司支付1000万元从二级市场购入乙公司公开发行的股票100万股,每股价格10元,另支付交易费用1000元。甲公司持有的乙公司股权作为交易性金融资产管理。6月30日,乙公司股票涨到每股12元。12月31日,乙公司股票市价为每股11.5元。次年1月5日,甲公司