

可供出售金融资产的所得税处理

王海鸣 朱学义(博士生导师) 吴雪静

随着新企业会计准则在我国的实施,笔者就可供出售金融资产业务中的所得税问题进行分析。

例:2008年1月1日A公司以每股100元购入B公司股票1万股。2008年12月31日,该股票每股公允价值105元。2009年3月以120万元出售,2009年度A公司利润表中利润总额为600万元。A公司将该股票划分为可供出售金融资产(不考虑股利)。

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第三十八条规定:“可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失,除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外,应当直接计入所有者权益,在该金融资产终止确认时转出,计入当期损益。”《企业会计准则第18号——所得税》第四条规定:“企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,应当按照本准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。”第十七条规定:“适用税率发生变化的,应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量,除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外,应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。”

依据上述规定,A公司有关账务处理如下:

1. 2008年1月1日,A公司以每股100元购入股票1万股。借:可供出售金融资产——成本100万元;贷:银行存款100万元。

2. 2008年12月31日该股票每股公允价值105元,确认股票公允价值变动。借:可供出售金融资产——公允价值变动5万元;贷:资本公积——其他资本公积5万元。

3. 2008年12月31日所得税调整(企业所得税法规定2008年1月1日起企业所得税税率为25%),2008年企业所得税费用确认和计量如下表:

单位:万元

项目	会计账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异	递延所得税负债
可供出售金融资产	105	100	5	$5 \times 25\% = 1.25$

借:资本公积——其他资本公积1.25万元;贷:递延所得税负债1.25万元。

4. 2009年3月以120万元出售股票。借:银行存款120万元;贷:可供出售金融资产——成本100万元、——公允价

值变动5万元,投资收益15万元。同时,结转资本公积余额,借:资本公积——其他资本公积3.75万元;贷:投资收益3.75万元。

5. 2009年度会计利润总额600万元,其中:

(1)计算应纳税所得额。出售可供出售金融资产时,可供出售金融资产的账面价值为105万元,税法上确认的成本为100万元,应调增应纳税所得额5万元(105-100)。而调增的5万元和2009年度利润表中利润总额600万元都包括资本公积转入利润总额的3.75万元,在计算应纳税所得额时,将会造成重复计税,所以应将这项扣除。计算如下:应纳税所得额=利润总额+纳税调整=600+5-3.75=601.25(万元);应纳税所得额=601.25×25%=150.3125(万元)。

(2)计算当期所得税费用。资本公积已在以前年度确认过所得税费用,相应记入“递延所得税负债”科目。2009年该可供出售金融资产出售,此项“递延所得税负债”转回,所以在计算当期所得税费用时,应从利润总额600万元中扣除资本公积转入利润总额的3.75万元。计算如下:当期所得税费用=(600-3.75)×25%=149.0625(万元)。

(3)同时,结转递延所得税负债余额1.25万元。借:所得税费用——当期所得税149.0625万元,递延所得税负债1.25万元;贷:应交税费——应交所得税150.3125万元。○

商业批发企业进货折扣的会计核算

山东聊城 李敬锋

有的商业批发企业在购进商品时可获得供应商提供的商业折扣,而供应商开具的发票或清单上是按单品一一列示折扣前的总价,按总额一笔列示商业折扣。按会计准则的规定,这部分商品应按折扣后的金额入账。但商业批发企业经营的商品品种规格较多,在各品种规格间分摊商业折扣的计算工作量较大。笔者认为可在“库存商品”账户下增设“商业折扣”明细账户。

1. 折扣率固定不变时的处理。

例1:甲商业批发企业食品类商品可获得固定折扣率,折扣率为10%,其月初食品类商品的余额为80万元(折扣前总价),食品类商品月初“商业折扣”明细账户的余额为8万元。该企业本月购进食品一批,共500种品种规格,对方向该企业开具的增值税专用发票上注明了折扣前货款100万元,增值税进项税额17万元,商业折扣为10万元,折扣后的价款为90万元,增值税进项税额为15.3万元,价税合计为105.3万元。对方向该企业开具的发票清单按折扣前的单价将每一品种规格一一列示。该企业开具转账支票支付货款。会计处理