

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。甲公司将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