

委托代销商品的合并抵销处理

武汉工程大学经济管理学院 赵爱良

委托代销是指一方委托另一方代其销售商品。现行会计制度规定,代销商品在出售以前,作为委托方的存货处理。但为了使受托方加强对受托代销商品的核算和管理,现行会计制度也要求受托方将受托代销商品在资产负债表的“存货”项目中反映,与受托代销商品对应的代销商品款则作为负债来反映。因此,当受托方和委托方属于同一合并范围,且委托代销事项对整个企业集团具有重要性时,就产生了由委托代销事项引起的合并财务报表的抵销处理问题。我国会计准则尚未对此类内部委托代销事项在合并财务报表中的抵销处理方法做出规范,笔者将实际工作中的做法介绍如下:

在编制合并财务报表时,应按受托方个别财务报表中的内部代销商品的期末余额,借记“受托代销商品款”项目,贷记“存货”项目。由于新会计准则要求股份制企业按单项计提存货跌价准备,这样,如果受托方代销存货期末可变现净值低于其账面价值,在抵销内部代销商品的同时,还应该抵销其计提的存货跌价准备,即按受托方计提的跌价损失数额,借记“存货跌价准备”项目,贷记“管理费用”项目。连续编制合并财务报表时,按上期抵销的内部代销商品存货跌价准备,借记“存货跌价准备”项目,贷记“期初未分配利润”项目。如果上期的抵销分录因受托方代销存货期末市价上涨冲减已计提的存货跌价准备而借记“管理费用”项目,贷记“存货跌价准备”项目,则本期的抵销分录应借记“期初未分配利润”项目,贷记“存货跌价准备”项目。现举例说明内部代销商品在合并财务报表中的抵销处理。

例:B公司为A公司的子公司,2004年A公司委托B公司代销商品。年末B公司该代销商品余额为1000万元,可变现净值为800万元。2005年A公司继续委托B公司代销商品,年末B公司该代销商品余额为1600万元,可变现净值为1300万元。2006年年末,B公司该代销商品余额为2000万元,可变现净值为1850万元。合并工作底稿的抵销处理如下:

2004年,借:受托代销商品款1000万元;贷:存货1000万元。借:存货跌价准备200万元;贷:管理费用200万元。

2005年,借:存货跌价准备200万元;贷:期初未分配利润200万元。借:受托代销商品款1600万元;贷:存货1600万元。借:存货跌价准备100万元;贷:管理费用100万元。

2006年,借:存货跌价准备300万元;贷:期初未分配利润300万元。借:受托代销商品款2000万元;贷:存货2000万元。借:管理费用150万元;贷:存货跌价准备150万元。○

谈辞退福利的会计核算

财政部财政科学研究所 杨晓东

一、辞退福利的确认和计量

关于辞退福利的概念,国际会计准则将其定义为企业(主体)按照法律与雇员(或他们的代表)签订的合同或其他协议,或基于商业惯例的推定义务、习惯或平等的意愿,承诺当其终止对雇员的雇佣时进行的支付(或提供的其他福利)。我国使用“因解除与职工的劳动关系而给予的补偿”概念,其实质内涵与辞退福利相同。

《企业会计准则第9号——职工薪酬》明确指出,企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系,或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出给予补偿的建议,同时满足下列条件的,应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债,同时计入当期损益:①企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议,并即将实施。该计划或建议应当包括:拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量;根据有关规定按工作类别或职位确定的解除劳动关系或裁减补偿金额;拟解除劳动关系或裁减的时间。②企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。

关于辞退福利的计量,由于企业解除与职工的劳动关系通常包括两种情况:一是职工劳动合同到期前,不论职工本人是否愿意,企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿;二是职工劳动合同到期前,为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿,职工有权选择继续在职或接受补偿离职,加上所采取的不同(如可以一次性支付补偿,也可以提高退休后养老金或离职后其他福利的标准,或者将职工工资支付至辞退后未来某一期),因此应区别情况处理。

在我国的会计实务中,企业通常采用一次性支付补偿的方式,故本文对辞退福利会计处理的探讨主要以该方式为主,并结合解除劳动关系的不同情况进行分析。

二、辞退福利的账务处理

因解除与职工的劳动关系而给予的补偿,借记“管理费用”科目,贷记“应付职工薪酬——解除职工劳动关系补偿”科目。职工虽然没有与企业解除劳动合同,但未来不再为企业带来经济利益,企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿,借记“管理费用”科目,贷记“应付职工薪酬——解除职工劳动关系补偿”科目。实际支付时,借记“应付职工薪酬——解除职工劳动关系补偿”科目,贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

对于职工没有选择权的辞退计划,应当根据辞退计划条

款规定的拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿标准等,计提应付职工薪酬,借记“管理费用”科目,贷记“预计负债——解除职工劳动关系补偿”科目。

对于自愿接受裁减的建议,因接受裁减的职工数量不确定,企业应当预计将会接受裁减建议的职工数量,根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿标准等,按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定,计提应付职工薪酬,借记“管理费用”科目,贷记“预计负债——解除职工劳动关系补偿”科目。

企业应当在资产负债表日对计提的应付职工薪酬进行复核,并根据复核结论进行会计处理。企业根据确凿证据需要对已确认的预计负债进行调整的,调整增加的预计负债,借记“管理费用”科目,贷记“预计负债——解除职工劳动关系补偿”科目;调整减少的预计负债,做相反的会计分录。○

加强运输企业所得税 征管的一点思考

安徽铜陵市铜化集团汽运公司 夏亮

根据《关于货物运输业若干税收问题的通知》(国税发[2004]88号),代开票纳税人为办理税务登记的单位和个人,而个人基本上未办理税务登记;同时各地为加强对运输业的管理,要求社会零散运力挂靠各汽运公司,因此个人无法取得代开票资格。除自开票单位外,所有代开票皆是通过挂靠公司或社会中介开具。

根据国税发[2004]88号文件,在代开货物运输发票时,一律按开票金额的3.3%预征所得税,年终清算。由于个人无法取得代开票资格,因此3.3%实际上为企业所得税。

在代开票企业中,有自有设备、业务的,可按照国税发[2004]88号文件实行预征、清算、退税或补税。但大部分代开票企业是社会零散组织,无法建立健全账务,不能准确进行成本核算;同时这些准许挂靠企业大部分有其主业,核算比较规范,有些还是一般纳税人,不符合核定征收条件。在对这些企业进行年终清算时,由于外部代开票运输收入无成本支出,自营收入难以界定,如一并作收入入账会造成应税所得虚高。

因此笔者建议:①完善个体开票资格审核制度,允许个体户开具或代开运输发票,按3.3%征收个人所得税,将个体与代开票单位的业务分开,加强对代开票单位自身业务的核算。②由社会零散运力挂靠组成的单位,将挂靠收入业务从原公司剥离出来,单独成立一个法人,独立核算,实行核定征收。

这样可促进有实力的代开票单位加强管理、核算,成为自开票纳税人;对不具备自开票资格的单位,简化手续,降低纳税成本,提高工作效率。○

高速公路经营会计问题浅见

河南洛阳 王景瑞

由于客观经济活动错综复杂,会计人员对同一交易或事项从不同的角度出发所做出的判断会有所不同。

事项一:A公司于2004年1月1日购买了一条高速公路的收费经营权,作为无形资产入账。由于购买此项收费经营权的金额巨大,且路桥收费一般是前期收费少、后期收费多,A公司认为此项收费经营权的摊销可参照固定资产的折旧处理。为此,A公司聘请专业机构测算该高速公路在使用年限内的车流量总额,计算单位车流量摊销额,然后每年根据实际车流量测算实际摊销额。

事项二:2004年3~6月,A公司对前述高速公路进行了改造,改造范围包括路面路基处理以及部分绿化工程设施等,总投资6亿元。A公司将此项支出予以资本化。

对于上述事项的会计处理,应遵循以下三个会计核算原则:

(1)配比原则。从事项一来看,A公司购买高速公路收费经营权所支付的费用是取得路桥收费收入的成本,二者存在着内在的联系。由于路桥收费一般是前期收费少、后期收费多,专业机构又能够合理地测算该条公路在使用年限内的车流量总额,因此,应当遵循会计核算的配比原则,将A公司所购买的该条公路收费经营权所付出的费用与其所取得的收入相互配比。

(2)划分收益性支出与资本性支出原则。从事项二来看,A公司对具有收费经营权的高速公路进行了大规模的改造,总支出6亿元,是为了以后年度取得收益的支出,应当作为资本性支出,而不应当作为收益性支出。

(3)实质重于形式原则。该原则要求企业按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅以其法律形式作为会计核算的依据。A公司将购买的高速公路收费经营权按照无形资产进行核算,把应当也能够进行配比的收入与费用不进行配比,把投资性支出误列为收益性支出,不符合该经济事项的实质。

笔者认为,A公司购买高速公路收费经营权所支付的巨额费用,应当作为企业的一项其他长期资产,在会计报表中单独列示。把对高速公路的改造支出予以资本化,连同购买高速公路收费经营权的费用,一并按照专业机构测算出的单位车流量摊销额,在每年根据实际车流量进行摊销,并在会计报表附注中予以说明。这样处理更能客观地反映企业的财务状况和经营成果,有利于信息使用者做出决策。○