

记账凭证为:借:管理费用2 700元;贷:原材料2 700元。

单纯从会计处理的角度来看,上述采用的这两种错账更正方法好像比较方便,只需填制一张“红冲”或“补充”记账凭证即可,但这两种处理方法都存在一个缺陷,那就是破坏了经济业务的整体性和完整性,不能全面反映经济业务的来龙去脉,并会在一定程度上给查账工作带来不便。对于上面两张错误的记账凭证,不论是多记或少记金额,都属于记账凭证错误,均应采用全部冲销法予以更正。

具体更正方法如下:首先,填制一张红字记账凭证:第一种是借:管理费用[30 000]元;贷:原材料[30 000]元。第二种是借:管理费用[300]元;贷:原材料[300]元。然后,再填制一张正确的记账凭证:借:管理费用3 000元;贷:原材料3 000元。

### 三、有利于企业与银行之间进行对账

企业每月登记的银行日记账,一般应定期与银行送来的银行对账单进行逐笔核对。如果企业平时在错账更正时,采用的是全部冲销法,那么企业在与银行对账时就比较方便,因为这种错账更正方法能保证经济业务的整体性和完整性,并且还能使企业银行日记账上的“应计金额”和银行对账单上的“应计金额”保持一致。☐

\* \* \* \* \*

## 浅议低价销售存货的进项税额转出

山东东安黑豹股份公司  
曹全清

在正常经营中,有的企业存在低价处理存货的情况,当地主管税务机关发现后往往会要求企业作进项税额转出处理,笔者认为,这其中的有些情况不应作进项税额转出处理。

### 一、由于市场变化和产品结构调整遭淘汰、过时的存货不应作进项税额转出处理

我国《增值税暂行条例》第十条规定,非正常损失的购进货物和非正常损失的产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。《增值税暂行条例实施细则》第二十一条将非正常损失解释为生产经营过程中正常损耗外的损失,包括自然灾害损失,因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质等的损失以及其他非正常损失。

国家税务总局在《关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》(国税函[2003]1103号)中指出:《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定的“非正常损失”是指生产、经营过程中正常损耗外的损失。对于企业由于资产评估减值而发生的流动资产损失,如果流动资产未丢失或损坏,只是由于市场发生变化,价格降低,价值量减少,则不属于《增值税暂行条例实施细则》中规定的非正常损失,不作进项税额转出处理。

由于企业产品结构调整是伴随国家宏观经济调控和市

场经济发展需要做出的,所以因产品转型而遭淘汰、过时的存货虽然市场价值降低,却是由于市场变化引起的,不属于非正常损失,只要没有发生自然灾害损失,没有盘亏、丢失或毁损,就不应作进项税额转出处理。

但有一点必须指出,对于市场价值因市场变化而降低的存货,企业处理前一定要报告主管税务机关,税务部门会派人到现场鉴定,检查是否存在盘亏、丢失或毁损的情形。如果证明保存完好,而只是由于市场变化的原因导致市场价值降低,则低价销售时,税务部门就不会要求企业作进项税额转出处理。否则,税务部门会认为是因企业管理不善而导致市场价值降低,甚至认为是因存在盘亏、丢失或毁损的情形而使销售收入总额降低。

### 二、凡是无转让价值的存货,一律应作进项税额转出处理

《企业会计制度》规定,当存在以下一项或若干项情况时,应当将存货账面价值全部转入当期损益:①已霉烂变质的存货;②已过期且无转让价值的存货;③生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货;④其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。国家税务总局《关于执行企业会计制度需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)也有内容相同的规定。

税务部门在实际执行中通常将其视为进项税额转出的依据。霉烂变质或无转让价值的存货,不管是否有市场变化和产品结构调整的原因,一律被视为永久或实质性损害的存货,税务部门会以毁损或无转让价值为由要求企业作进项税额转出处理。因此,企业应妥善保管存货,对于应该处理的存货及早进行处理,防止被会计师事务所或主管税务机关定性为永久或实质性损害的存货,避免发生税金损失。☐

## 谈行政单位购建 固定资产的会计处理

陕西留坝县会计核算中心 陈荣军

现行《行政单位财务规则》和《行政单位会计制度》对固定资产的取得及会计处理的规定为:固定资产应当按照取得或购建时的实际成本记账。购建、有偿调入固定资产时,借记有关支出科目,贷记“银行存款”等科目;同时,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。“结转自筹基建”科目用于核算行政单位经批准用拨入经费拨款以外的资金安排基本建设(简称“基建”),其所筹集并转存建设银行的资金,转存时根据转存数借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目。从上述规定可以看出,行政单位固定资产可以通过调拨(有偿和无偿)、自建等方式取得;自建固定资产应当开设基建专户,按照基本建设财务(简称“基建财务”)管理。然而在实际工作中,由于行政单位筹集资金渠道的多元化,现行制度在会计处理方面不能满足实际业务需要,存在以下不足:①行政单位用上级专项补

助资金、财政安排的专项资金以及所属单位集资款、企业赞助款等资金投入基建,在取得资金时无明确的会计核算科目进行核算。②如果基建财务与单位财务相对独立,那么在规定的设置“结转自筹基建”科目就显得多余。③单位用经费拨款或经常性结余资金安排基建时,制度中没有规定相应的预算支出科目进行核算。由于这部分资金支出数额较大,直接记入“经费支出——其他”科目不能正确反映用经费投入基建的支出数额,且造成经费支出与基建支出的相互混淆。④由于上述经济业务在会计处理上科目规定不明确,会出现会计处理口径各异,最终影响财务报告信息质量。

笔者认为,基建财务是单位财务的一部分,虽然管理制度、核算要求各不相同,但单位财务应该涵盖基建财务。为此,笔者建议对现行《行政单位会计制度》作如下修订补充:①增设“专项资金收入”科目,用于核算从不同渠道、途径筹集的具有专项用途的资金,并按筹资渠道设置明细账进行明细核算。②增设“专项资金支出”科目,与“专项资金收入”科目相对应,用于核算专项资金支出业务,并按专项资金支出的不同类别设置明细账进行明细核算。③在一般预算支出目级科目中恢复使用“建筑物购建费”科目,核算单位用经费拨款或经常性结余资金购建固定资产以及在原基础上进行改建、扩建固定资产的支出。

修订补充上述会计科目后,具体会计处理为:①收到上级基建补助资金、财政拨入基建专项资金、自筹基建款项时,借记“银行存款”科目,贷记“专项资金收入”科目;转入基建专户时,借记“专项资金支出”科目,贷记“银行存款”科目。②用预算外收入、其他收入等资金安排基建并转入基建专户时,借记“结转自筹基建”科目,贷记“银行存款”科目。③用经费拨款或经常性结余资金安排基建并转入基建专户时,借记“经费支出——建筑物购建费”科目,贷记“银行存款”科目。④基建专户的利息收入可凭银行存款利息通知单原件或复印件,借记“结转自筹基建”科目,贷记“其他收入”科目。⑤完工决算后按照基建决算实际成本,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。⑥注销基建专户并转回剩余资金时,借记“银行存款”科目,贷记“专项资金支出”或“结转自筹基建”科目。⑦年终结账时,将年度各项收支分别转入“结余”科目的“经常性结余”和“专项结余”明细科目。结转收入时,借记“专项资金收入”等科目,贷记“结余——专项结余”等科目;结转支出时,借记“结余——专项结余”等科目,贷记“专项资金支出”等科目。

上述修订后,优点在于:①体现了单位财务的主导地位。单位财务能够充分反映单位基建筹资的来龙去脉,使财务核算体系更加完善,会计处理更具可操作性。②能够满足行政单位从不同渠道、途径筹集资金用于各类专项设备的购置以及固定资产改建、扩建等专项支出的会计处理需要。③对行政单位有偿调出或变卖固定资产所取得的收入除按规定上缴财政外,经批准留用的资金或毁损、报废固定资产的清理净收入通过“专项资金收入”科目核算和管理,能够体现专款专用的原则。④年终财务报告不会因部分基建资金未通过单位财务核算而出现漏填漏报以及会计处理口径各异的问题,有利于提高财务报告信息质量。□

## 有关资产负债表 日后事项的两个特殊问题

中国海洋大学 高丽华

### 一、提取盈余公积是否属于资产负债表日后调整事项

《企业会计准则——资产负债表日后事项》对利润分配单独做出规定:资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构所制定利润分配方案中分配的股利(或分配给投资者的利润,下同),应按如下方式予以处理:①现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示;②股票股利在会计报表附注中单独披露。资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的股利,比照上述规定处理。也就是说,利润分配事项作为分配年度当年的会计事项,不再调整上一年度的会计报表。而提取盈余公积事项,一般是与利润分配方案一同披露的,在这种情况下,提取盈余公积是否属于资产负债表日后事项?如果是,是作为调整事项还是非调整事项处理?

从实质上看,提取盈余公积属于法定事项,按照《公司法》的规定,公司在分配当年的税后利润时,应当提取净利润的10%列入法定公积金,并提取5%列入法定公益金,所以即使董事会在下一年度宣布提取盈余公积事宜,也只是形式上作为一个完整的税后利润分配方案的一部分。此外,从权责发生制原则来看,不单纯是收入、费用的确认要符合权责发生制原则,而且资产、负债和权益的确认也要遵循此原则。提取盈余公积的法定时点既然是每年年末,那么它就不应属于资产负债表日后事项。所以,提取盈余公积事项与股利分配事项不同,必须作为当年的会计事项。

### 二、报告年度以前的非重大会计差错是否属于资产负债表日后调整事项

非重大会计差错是指不足以影响财务报告使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的会计差错。资产负债表日后期间产生的非重大会计差错具有两个特点:一是不会影响财务报告使用者做出正确估计和决策;二是对资产负债表日的存在状况有影响。

根据《企业会计准则——资产负债表日后事项》,调整事项的本质是为资产负债表日已经存在的情况提供新的或进一步的证据,有助于对与资产负债表日存在情况有关的金额做出重新估计。也就是说,只要对资产负债表日的存在情况产生影响,不论金额大小,都应作为调整事项;如果没有影响资产负债表日的存在情况,但会影响财务报告使用者做出正确估计和决策,则应作为非调整事项。因此,笔者认为,报告年度以前的非重大会计差错也应作为调整事项进行处理,它与重大会计差错的区别就是不需在会计报表附注中披露差错的性质等。□