

也谈资产负债表日后销售退回核算

山东聊城职业技术学院
白洁

《财会月刊》2010年第22期刊登的蔡静静同志的《谈完善资产负债表日后销售退回核算》一文(简称“蔡文”)中谈到,对于资产负债表日后调整事项中涉及对增值税的调整时,肯定也会影响到城建税和教育费附加的核算和调整。并且举例说明如果考虑城建税和教育费附加,会计报表能更真实地反映资产负债表日后调整事项对公司的影响。对于以上观点,笔者有不同的看法。

蔡文中改进后的账务处理方式与原来的账务处理方式相比,增加了对城建税和教育费附加的调整分录,蔡静静同志认为,既然销项税额冲回了850 000元,相应的城建税也应冲回59 500元($850\ 000 \times 7\%$),教育费附加也应冲回25 500元($850\ 000 \times 3\%$)。因为两项税费的冲回增加应纳税所得额85 000元($59\ 500 + 25\ 500$),所以应调增应纳

所得税21 250元($85\ 000 \times 25\%$),利润等权益类科目调增63 750元($59\ 500 + 25\ 500 - 21\ 250$),应交税费等负债类科目调减63 750元。

假如该企业2007年12月销项税额共计500万元,进项税额450万元,实际交纳城建税3.5万元[($500 - 450$) $\times 7\%$]。2008年1月发生销售退回,销项税额冲回850 000元,如果冲减城建税将会调增2007年度利润59 500元,相当于2007年12月营业税金及附加——城建税为-24 500元($35\ 000 - 59\ 500$),因城建税问题利润反而增加了24 500元。但企业实际交税情况并非如此,假设该退回事项发生在2007年12月,企业当月销项税额为415万元($500 - 85$),进项税额为450万元,当月不用交纳增值税,城建税应为0,而不应为-24 500元。同样教育费附加也应为0,而不应为-10 500元。

通过以上分析,笔者认为,资产负债表日后销售退回即使涉及销项税额冲回,也不应调整城建税和教育费附加,原因如下:首先,城建税和教育费附加的计提都是以当月三税(营业税、消费税、增值税)的实际交税额为依据计算的,和销项税额没有一一对应关系。其中增值税是以销项税额和进项税额的差额计提,而不是分别按销项税额、进项税额计提,如果当年有留抵的进项税额,应自动结转到下期抵扣,也不会因留抵数额而减少当期城建税和教育费附加,也就是城建税、教育费附加可以为零,但不会出现负数。所以如果按蔡文中改进后的账务处理方式调整,则不能反映企业的实际情况。其次,调整城建税和教育费附加会造成“应交税费”科目出现借方余额。它和销项税额冲回不同,销售退回是经税务机关同意后开具红字增值税专用发票,所以冲回的销项税额可以用以后的应交税款抵减,但调减的城建税和教育费附加无法用以后的应交

税款冲抵,只能长期挂账,使企业的资产更加不实。最后,根据《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定,资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。资产负债表日后非调整事项,是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后计提城建税、教育费附加应属于资产负债表日后非调整事项,不应做调整处理。○

商品流通企业的 “包装”资产如何入账

湖南工程职业技术学院 荣树新

商品流通企业与其他行业企业比较,特点之一是与包装有关的资产(简称“包装”资产)相对较多。对商品流通企业“包装”资产的分类与取得的核算,现有文献介绍较少,本文对此予以探讨。

一、商品流通企业“包装”资产的分类

“包装”资产正确分类是其会计核算和财务分析的前提。商品流通企业“包装”资产按价值和用途的不同,可分为包装材料、包装物(周转材料)、低值易耗品(周转材料)、固定资产。包装材料,如包装用的纸、绳、铁皮、铁丝等,其特点是价值低,一次性耗用。包装物(周转材料)是指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器,如袋子、盒子、箱子等,其特点是将作为商品组成部分随商品一并交付给客户。与包装有关的低值易耗品(周转材料)是指在经营过程中周转使用的不作为固定资产核算的各种包装容器或包装器具,如不对外出售的装油的桶、装酒的坛等,它们具有包装的外形和功能,实质是劳动工具,其特点是企业自用,使用年限较短,价值较低。如果与包装有关的低值易耗品使用年限较长(超过一个会计年度),价值较大,达到固定资产确认条件的,应作为固定资产进行管理和核算。

二、商品流通企业“包装”资产取得的核算

从上述分类可知,“包装”资产还可分为与包装有关的固定资产和与包装有关的流动资产。前者取得的核算,与一般固定资产取得的核算无异,不再赘述。本文重点对后者取得的核算进行探讨。与包装有关的流动资产包括包装材料、包装物(周转材料)、低值易耗品(周转材料)。《企业会计准则——应用指南》对包装物、低值易耗品的会计核算设置了包装物(周转材料)、低值易耗品(周转材料)会计科目,而对包装材料并未设相应的会计科目,因此,笔者认为,在商品流通企业会计实务中,有必要单独增设诸如“材料物资”之类的会计科目,用于核算包装材料、办公用品等库存材料物资的实际成本。在商品流通企业中,与包装有关的流动资产的取得业务远少于商品的取得业务,因此可以对其简化核算。

以包装材料取得为例,其简化核算说明如下:某零售企业与甲公司签订合同,购买包装材料一批,金额为2 000元,增值税340元。按收到发票账单、付款和收到包装材料时间先后不同分三种情况:

(1)发票账单、包装材料同时到达,借:材料物资2 000,应交税费——应交增值税(进项税额)340;贷:银行存款(或应付账款等)2 340。

(2)发票账单先到,包装材料后到。根据发票账单先付款时,为简化核算,可通过“应付账款”科目核算:借:应付账款——甲公司2 000,应交税费——应交增值税(进项税额)340;贷:银行存款2 340。后收到包装材料时:借:材料物资2 000;贷:应付账款——甲公司2 000。如果等到收到包装材料时付款,分录同(1)。

(3)先收到包装材料后付款。因购买包装材料的业务少,收到包装材料时即可按合同价估价入账:借:材料物资2 000;贷:应付账款——暂估应付账款2 000。如果月末发票账单未到,则下月初红字冲回,待发票账单到达再按实际成本编制分录(1)。

如果月末发票账单到达,先红字冲回上述估价入账的分录:借:材料物资2 000(红字);贷:应付账款——暂估应付账款2 000(红字),再根据发票账单进行处理。假设本例的发票账单显示,价款2 000元,增值税340元,对方代垫运杂费100元,款项以银行存款支付。借:材料物资2 100,应交税费——应交增值税(进项税额)340;贷:银行存款2 440。○

对商品进销差价率 计算公式的修正建议

石家庄铁路职业技术学院 李贵芬

一、准则指南中的商品进销差价率计算公式及笔者的看法

采用售价金额核算法的零售企业销售商品后,财会部门要反映主营业务收入和销货收款的情况,同时为了能及时反映库存商品购销存的情况,便于各实物负责小组随时掌握其经管商品的价值,明确其经济责任,需要随时转销已销库存商品的成本。

由于零售企业库存商品是按售价反映的,因此,主营业务成本的结转金额、库存商品的核销金额和主营业务收入的增加金额是一致的,都是按售价结转。而商品进价与售价之间的差价在“商品进销差价”账户内反映,所以,当已销商品按售价从“库存商品”账户内转销时,从理论上讲,应该同时将这部分已销商品的进销差价也从“商品进销差价”账户内转销,将已销商品的成本调整为进价,即在“主营业务成本”账户内用进价反映。但是,每天计算已销商品进销差价的工作量很大,因

此,在实际工作中,平时已销商品按售价转入“主营业务成本”账户,月末计算出当月已销商品的进销差价,据以调整主营业务成本的原结转金额。

《企业会计准则——应用指南》指出,已销商品应分摊的进销差价一般按以下公式计算:

$$\text{商品进销差价率} = \frac{\text{月末分摊前“商品进销差价”账户余额} - (\text{月末“库存商品”账户余额} + \text{月末“委托代销商品”账户余额} + \text{月末“发出商品”账户余额} + \text{本月“主营业务收入”账户贷方发生额}) \times 100\%}{\text{本月“主营业务收入”账户贷方发生额}}$$

本期销售商品应分摊的进销差价=本月“主营业务收入”账户贷方发生额×商品进销差价率。

笔者认为,已销商品应分摊的进销差价应该按以下公式计算:

$$\text{商品进销差价率} = \frac{\text{月末分摊前“商品进销差价”账户余额} - \text{月末分摊前“商品进销差价”账户余额} - (\text{月末“库存商品”账户余额} + \text{月末“委托代销商品”账户余额} + \text{月末“发出商品”账户余额} + \text{月末“受托代销商品(视同买断方式下)”账户余额} + \text{本月“主营业务收入”账户贷方发生额}) \times 100\%}{\text{本月“主营业务收入”账户贷方发生额}}$$

本月销售商品应分摊的进销差价=本月“主营业务收入”账户贷方发生额×商品进销差价率。

上述所称“主营业务收入”,是指采用售价进行商品日常核算的销售商品所取得的含税收入。

二、两种商品进销差价率计算公式的比较分析

本文观点与准则指南中的差异在于商品进销差价率的计算公式中的分母的构成不同。能够成为商品进销差价率的计算公式中的分母的组成包括两类:一类是“主营业务收入”账户的贷方发生额,另一类是存货类会计账户的期末余额。笔者认为,存货类会计账户必须同时满足以下三个条件才能将其期末余额加到商品进销差价率的计算公式的分母中:①必须是以售价记账的存货类会计账户的月末余额;②必须是能直接对外销售的存货;③该存货类商品无论采用哪种方式对外销售,都能确认为本企业的主营业务收入。

本文将一一分析存货类会计账户的期末余额能否加到商品进销差价率的计算公式的分母中。商品流通企业的存货类会计账户主要有原材料、商品采购、在途物资、发出商品、库存商品、加工商品、出租商品、委托加工物资、委托代销商品、受托代销商品等。其中原材料、商品采购、在途物资不满足上述条件①和②;加工商品、出租商品、委托加工物资不满足上述条件①和②;受托代销商品(收取手续费方式下)不满足上述条件③。只有发出商品、库存商品、委托代销商品、受托代销商品(视同买断方式下)同时满足上述三个条件,所以《企业会计准则——应用指南》中商品进销差价率的计算公式建议修正为以下公式:

$$\text{商品进销差价率} = \frac{\text{月末分摊前“商品进销差价”账户余额} - \text{月末分摊前“商品进销差价”账户余额} - (\text{月末“库存商品”账户余额} + \text{月末“委托代销商品”账户余额} + \text{月末“发出商品”账户余额} + \text{月末“受托代销商品(视同买断方式下)”账户余额} + \text{本月“主营业务收入”账户贷方发生额}) \times 100\%}{\text{本月“主营业务收入”账户贷方发生额}}$$