

## 小议营业外收支 概念的界定

成都 王晓秋 严鹏飞

关于“营业外收入”和“营业外支出”的概念,现行众多教材如职称考试和注册会计师考试辅导教材等的提法是:营业外收入(营业外支出)是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得(损失)。但笔者认为,其对营业外收支概念的界定有不够准确之处,主要表现在:

1. 利得和损失有直接计入所有者权益和直接计入当期利润两种情况。

(1)直接计入所有者权益的利得和损失主要有以下几种情况:①可供出售金融资产的公允价值变动;②权益法下被投资单位其他所有者权益的变动;③与计入所有者权益项目相关的所得税;④固定资产等转为投资性房地产时公允价值变动;⑤以权益结算的股份支付而形成的费用;⑥利用衍生工具进行套期时。计入所有者权益的利得或损失一般通过“资本公积——其他资本公积”科目核算。

(2)直接计入当期利润的利得或损失包括:①盘亏损失;②非常损失;③公益性捐赠支出;④盘盈利得;⑤政府补助;⑥捐赠利得;⑦处置非流动资产的利得或损失;⑧非货币性资产交换的利得或损失;⑨债务重组的利得或损失等。计入当期利润的利得或损失一般通过“营业外收入”、“营业外支出”科目来核算。

由此可见,营业外收入和营业外支出是特指直接计入当期利润的利得和损失。

2. 企业发生的与其日常活动无直接关系的直接计入当期利润的各项利得或损失并不都是记入“营业外收入”或“营业外支出”科目。企业发生的与其日常活动无直接关系的有些利得或损失,比如,企业获得的投资收益或发生的投资损失等,应计入当期利润,但不属于营业外收入或营业外支出,而是通过“投资收益”科目核算。

根据《企业会计准则讲解》的规定:“新准则规定的营业利润比原制度规定的范围有所扩大,主要是将投资收益和公允价值变动损益纳入营业利润,这是因为投资收益和公允价值变动损益本质上是属于营业范畴,体现企业经营能力的组成部分”;而营业外收入和营业外支出则不属于营业利润的范畴,这就意味着企业会计准则将企业的非日常活动区分为(非日常活动的)营业活动和(非日常活动的)非营业活动。

目前,多数教材将营业外收入(营业外支出)定义为“企业发生的与其营业活动无直接关系的非日常活动的各项利得(损失)”。该定义包括如下两层含义:①营业外收入(营业外支

出)不是源于企业的日常活动,而属于非日常活动的利得(损失);②营业外收入(营业外支出)也不是源于非日常活动的营业活动。第二层含义就将营业外收入(利得)、营业外支出(损失)与投资收益、公允价值变动损益等属于营业范畴的利得、损失区分开来了。

综上所述,笔者认为,对营业外收入(营业外支出)的概念应界定为:企业发生的与日常活动无直接关系的直接计入当期利润的相关利得(损失)。此处与多数教材的提法有两点不同:一是增加了“直接计入当期利润”的限制条件;二是用“相关”二字替代了多数教材的“各项”二字。这一界定与“营业外收入”和“营业外支出”项目在利润表中的排列吻合:因为营业外收入和营业外支出与企业的营业活动无直接关系,所以它们不记入利润表的“营业利润”项目,而记入利润表的“利润总额”项目。○

## 存货跌价准备的会计与税务处理

浙江淳安县地方税务局 黄世平

### 一、会计准则关于存货跌价准备的相关规定

《企业会计准则第8号——资产减值》规定,企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象,存在减值迹象的,应当进行减值测试,估计资产的可收回金额。存货作为企业资产的重要组成部分,如果存在减值迹象的应当计提存货跌价准备进行会计处理,存货价值恢复的,应在原已计提的减值准备金额内,冲回相应的金额。《企业会计准则第18号——所得税》规定,资产的账面价值小于其计税基础的,产生可抵扣暂时性差异。

### 二、税法关于存货跌价准备的相关规定

《企业所得税法》第十条规定,未经核定的准备金支出在计算应纳税所得额时,不得扣除;第十六条规定,企业转让资产,该项资产的净值准予在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》第五十五条规定,不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备不得税前扣除。

### 三、存货跌价准备的会计与税务处理

例1: 甲公司为符合税法规定的居民企业,2009年2月15日购进A材料一批,成本价100万元。该材料购进后持续跌价,年末预计该材料可收回金额为70万元。甲公司2009年会计利润为200万元。2010年A材料市价回升,年末预计该材料可收回金额为80万元。甲公司2010年会计利润为220万元,企业所得税税率为25%,不考虑其他纳税调整事项。

2009年计提A材料的存货跌价准备:借:资产减值损失——A材料30;贷:存货跌价准备——A材料30。2009年企

业所得税的会计处理:借:所得税费用 50,递延所得税资产 7.5;贷:应交税费——应交所得税 57.5。2010年A材料市价上升,存货跌价准备冲回的账务处理:借:存货跌价准备——A材料 10;贷:资产减值损失——A材料 10。2010年企业所得税的会计处理:借:所得税费用 60;贷:应交税费——应交所得税 57.5,递延所得税资产 2.5。

例2:乙公司为符合税法规定的居民企业,为增值税一般纳税人,增值税税率为17%。2009年3月15日购进B材料一批,成本价200万元,购进该材料后市价跌幅较大,年末预计该材料可收回金额为150万元。乙公司2009年会计利润为100万元,2010年5月16日对B材料进行处理,处理价格为160万元,2010年会计利润为200万元,企业所得税税率为25%,不考虑其他纳税调整事项。

2009年计提B材料存货跌价准备:借:资产减值损失——B材料 50;贷:存货跌价准备——B材料 50。2009年企业所得税的会计处理:借:所得税费用 25,递延所得税资产 12.5;贷:应交税费——应交所得税 37.5。2010年5月16日处置B材料:借:银行存款 187.2;贷:其他业务收入——B材料 160,应交税费——应交增值税(销项税额)27.2。借:其他业务支出——B材料 200;贷:原材料——B材料 200。借:存货跌价准备——B材料 50;贷:资产减值损失——B材料 50。2010年企业所得税的会计处理:借:所得税费用 50;贷:应交税费——应交所得税 37.5,递延所得税资产 12.5。○

## 出售二手固定资产 应纳增值税的计算

江苏太仓 徐田强

### 一、出售二手固定资产的增值税计算的要点

1. 购入时间。《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)对出售固定资产适用税率的划分,主要以2009年1月1日为界,并规定“销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税”,而对于2008年12月31日以前购进的固定资产,应根据其所在地区是否为增值税试点地区(指东北老工业基地、中部六省老工业基地城市、内蒙古自治区东部地区)进行判定。

由于在增值税试点地区实行固定资产进项税额扩大抵扣政策,因此,若先前已经抵扣了进项税额,则固定资产在出售时按适用税率征税;若没有抵扣进项税额,则按4%的征收率减半征收。

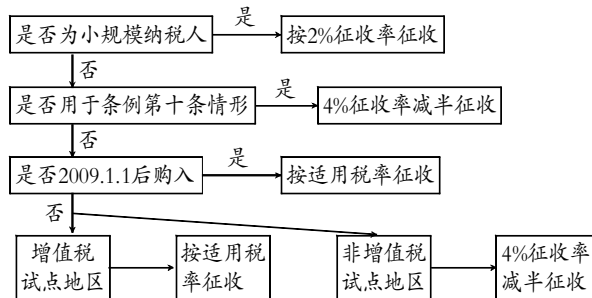
2. 购入地点。购入地点主要是指2008年12月31日以前,固定资产购入企业所在地是否为增值税试点地区。若为试

点地区,则按适用税率征税;若不是,则按4%的征收率减半征收。

3. 原固定资产用途。《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税[2009]9号)规定:“一般纳税人销售自己使用过的属于条例第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按简易办法依4%征收率减半征收增值税”。其中的“条例第十条”是指固定资产“用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;或发生非正常损失;或属于国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品”等情形。

4. 纳税人资格。增值税一般纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。财税[2009]9号文件对小规模纳税人出售固定资产做了单独规定,明确“小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,减按2%征收率征收增值税”。

综合上述要点,可得到判断二手固定资产出售适用增值税税率的一般流程,详见下图:



### 二、应注意的两个问题

1. 计税基础。由于增值税为价外税,因此出售二手固定资产的计税价格应为不含税价格。在采用简易征收办法等优惠政策进行应纳税额计算时,因只能开具普通发票,故应注意将含税销售额换算为不含税销售额。换算公式为:不含税销售额=含税销售额÷(1+征收率)。

2. 适用税率。出售二手固定资产的适用税率与购入时间、购入地点、原使用用途、纳税人资格都有关系。企业在进行应纳税额的计算时,应按照上述判断流程选取适用税率,以正确计算应纳增值税。

实务中,比较常见的问题是,有的企业在购进二手固定资产时,由于只取得普通发票,因此认为既然没有抵扣增值税进项税额,那么在出售时可根据“税负平衡”的原则,采用简易征收办法计算税款。显然这一观点是片面的。假设企业为增值税一般纳税人,固定资产的购进时间在2009年1月1日以后,根据财税[2008]170号文件第四条的规定,企业实际应按17%的税率计算应纳税额。

因此,企业购进二手固定资产,在不能取得增值税抵扣凭证的情况下,出售该二手固定资产时,可能会按照适用税率计算应纳税款。显然,这会大大增加企业的纳税负担。为此,企业在购买二手固定资产时,应特别注意其最初的购进时间和购进地区,以尽可能回避将来的纳税负担。○