

首次执行《小企业会计准则》时 有关账户余额转入未分配利润的问题

湖南工程职业技术学院 荣树新

《小企业会计准则》于2013年1月1日起正式施行。为确保新旧制度的顺利衔接和平稳过渡，财政部发布了财会[2012]20号文件——《小企业执行〈小企业会计准则〉有关问题衔接规定》(简称《规定》)。《规定》对首次执行新准则的小企业如何做好账务衔接工作做了较详细的规定，但该规定有几点值得探讨：

一、“待处理财产损益”科目转入“利润分配——未分配利润”科目问题

《规定》要求：应首先结转执行新准则前各项资产和负债所清查出的损益，经批准后，从“待处理财产损益”科目转入“利润分配——未分配利润”科目。笔者认为这项规定值得商榷：结转执行新准则前各项资产和负债账实一致，不存在“清查出的损益”。结转执行新准则的时间是2013年年初建新账时，也即2012年年终决算后。按规定，每个单位在年终决算前，为确保年终决算会计资料真实、正确，都要进行全面的财产清查，核对、调整账目，对盘盈盘亏先挂“待处理财产损益”科目，年终处理“待处理财产损益”时，该科目余额应转入应收应付和损益类科目，损益类科目再转“本年利润”科目。年终结账后账实一致了，因而不存在下年年初建账时再次财产清查，并查出损益。

二、“待转资产价值”科目转入“利润分配——未分配利润”科目问题

《规定》要求：将“待转资产价值”科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目，该项规定过于简单或不详尽，易造成国家税收流失。众所周知，“待转资产价值”科目核算小企业接受非货币性资产捐赠在依法交纳企业所得税之前的资产价值，年末，该价值计入企业应纳税所得计算交纳企业所得税后，按扣除应交的企业所得税后的余额，转入资本公积。如果捐赠收入数额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难，经主管税务机关审核确认，可在不超过5年的期限内均匀计入各年度的应纳税所得。可见，“待转资产价值”科目的年末余额是尚未计交企业所得税情况下的余额，按此规定直接将“待转资产价值”科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目，易造成税收流失，同时虚增了未分配利润。应改为：“待转资产价值”科目的余额在计入应纳税所得额，按税法计交、调整企业所得税后，转入“利润分配——未分配利润”科目。

三、尚未摊销完毕的开办费冲减“利润分配——未分配利润”科目问题

《规定》要求：将小企业筹建期间内发生的尚未摊销完毕的开办费冲减“利润分配——未分配利润”科目。笔者认为亦不妥：其没有考虑企业所得税问题。根据《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)的规定，新税法中开办费未明确列作长期待摊费用，企业可以在开始生产经营之日的当年一次性扣除，也可以按照新税法有关规定，自开始生产经营之日起，按照不低于3年的时间均匀摊销。如果小企业采用后者，则“长期待摊费用——开办费”科目2012年年末可能有余额，按此规定，应将该余额冲减“利润分配——未分配利润”科目。笔者认为，这样处理会虚减企业未分配利润，同时使企业减少了通过增加管理费用从而少交企业所得税的机会。应改为：经税务部门批准后，将“长期待摊费用——开办费”科目一次性转入当期管理费用，这样既合理又简便。○

废弃电器电子产品处理基金 的征收与财务管理

辽宁税务高等专科学校 王宝田(教授)

为了规范废弃电器电子产品处理基金征收使用管理，财政部、国家税务总局等陆续发布了《废弃电器电子产品处理基金征收使用管理办法》等文件，笔者对其做一阐述，以便相关企业了解和掌握文件精神，规避基金缴纳风险。

1. 基金征收范围和征收标准。纳入基金征收范围的电器电子产品包括电视机、电冰箱、洗衣机、房间空调器和微型计算机五类产品。基金实行从量定额计征方式，征收标准(每台)：电视机13元、电冰箱12元、洗衣机7元、房间空调器7元、微型计算机10元；应缴纳基金=销售数量(受托加工数量)×征收标准。

2. 缴纳义务实现时间。基金缴纳义务人销售应征基金产品实现时(与税法规定的产品销售纳税义务发生时间相同，但以委托代销方式销售应征基金产品未收到代销清单及货款的例外，其为发出应征基金产品满180天的当天)，为缴纳基金义务的发生时间；将应征基金产品用于生产非应征基金产品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面，于移送使用时确认缴纳基金义务的发生时间；进口电器电子产品的收货人或者其代理人在货物申报进口时确认缴纳基金义务的发生时间。

3. 基金征收减免政策。电器电子产品生产者生产用于出

口的电器电子产品免征基金,由其依据《海关出口货物报关单》列明的出口产品名称和数量,向国家税务机关申请从应缴纳基金的产品销售数量中扣除;电器电子产品生产者进口电器电子产品已缴纳基金的,国内销售时免征基金,由其依据《海关进口货物报关单》和《进口废弃电器电子产品处理基金缴款书》列明的进口产品名称和数量,向国家税务机关申请从应缴纳基金的产品销售数量中扣除;对采用有利于资源综合利用和无害化处理的设计方案以及使用环保和便于回收利用材料生产的电器电子产品,可以按照国务院相关部门的具体规定减征基金。

另外,为避免重复征收,企业购进或者收回委托加工电器电子产品已缴纳基金的,从应征基金产品销售数量中扣除;不足扣除部分,可留待下期继续扣除;企业已缴纳基金的电器电子产品发生销货退回的,准予在当期申报中扣除,不足扣除部分,可留待下期继续扣除。

4. 基金补贴对象和标准。取得废弃电器电子产品处理资格的企业,对列入《废弃电器电子产品处理目录》的废弃电器电子产品(仅指整机,不包括零部件或散件)进行处理时,可以按照实际完成拆解处理的废弃电器电子产品数量申请基金补贴。基金补贴标准(每台):电视机85元、电冰箱80元、洗衣机35元、房间空调器35元、微型计算机85元。上述实际完成拆解处理的废弃电器电子产品是指整机,不包括零部件或散件。

5. 基金税前扣除依据。电器电子产品生产者、进口电器电子产品的收货人或者其代理人缴纳的基金计入生产经营成本,准予在计算应纳税所得额时凭基金缴款凭证(税收票证)税前扣除。企业应妥善保管基金缴款凭证、增值税专用发票及清单、海关进(出)口货物报关单、代理出口货物证明、委托代理出口协议、委托加工协议、退货证明及其他相关资料,以备接受主管税务机关的监督检查。

6. 计缴基金的会计处理。企业缴纳的基金计入生产经营成本,准予在计算应纳税所得额时扣除。因为企业缴纳的基金与生产经营直接有关,所以在会计处理上应区分基金缴纳义务人,在不同的会计科目中核算:①电器电子产品生产者(包括代工生产企业)缴纳的基金,按月计提时,借:营业税金及附加;贷:应交税费(应交废弃电器电子产品处理基金,下同)。按季缴纳时,借:应交税费;贷:银行存款。②进口电器电子产品的收货人或者其代理人缴纳的基金,按月计提时,借:库存商品;贷:应交税费。缴纳时,借:应交税费;贷:银行存款。③受托加工电器电子产品的企业(只收取加工费的)缴纳的基金,在委托方提货的当天计提时,借:营业税金及附加;贷:应交税费;按季缴纳时,借:应交税费;贷:银行存款。国税机关应在“应征其他收入、待征其他收入、多缴税金、减免税金、在途税金、入库其他收入、待解税金、提退税金、待处理损失税金、损失税金核销”等科目下增设“废弃电器电子产品处理基金收入”明细科目,全面核算废弃电器电子产品处理基金的应征、待征、多缴、减免、入库和退还等业务。○

实物捐赠之财税处理

四川财经职业学院会计系 胡小凤

企业实物捐赠包括将自产或委托加工产品用于对外捐赠、将外购产品用于对外捐赠、将自用资产用于对外捐赠三大类。笔者拟对其会计与税务处理作以下分析。

例 1:A 企业对本企业产品实施促销激励政策,对年经营额在 8 000 000 元以上的经销商给予 2% 的实物奖励,于第二年初赠送等值货物。若经销商 B 企业上年经营额达到 10 000 000 元,则可以获得 200 000 元的货物赠送(成本为 150 000 元)。

对于 A 企业的该项实物奖励赠送,在未来可以给企业带来更多的经济利益,从性质上应该明确不属于捐赠,因此不能按照捐赠行为处理。可以看做是前期销售价格的折扣,开具红字发票冲减前期收入,并开具蓝字发票确认本期销售货物 200 000 元、结转成本 150 000 元。

借:主营业务收入 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000(红字发票);贷:主营业务收入 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)34 000(蓝字发票)。借:主营业务成本 150 000;贷:库存商品 150 000。

或者是不开具红字发票,而是直接在本期销售货物时,少确认对 B 经销商收入 200 000 元。此交易事项,不涉及视同销售行为。

例 2:A 企业将自有厂房一间,直接赠送给某小学以改善其教学条件。该厂房原价 500 000 元,折余价值 150 000 元,市场价值 200 000 元。

A 企业将该不动产直接赠送学校,构成了营业税和所得税上的视同销售行为,税法上,应交营业税=200 000×5%=10 000(元),并且确认营业外收入 200 000 元。但是,该捐赠同样没有给企业带来经济流入,按照会计准则的规定不能确认该营业外收入 200 000 元。其账务处理分两步:第一步,确认转销厂房:借:固定资产清理 160 000,累计折旧 350 000;贷:固定资产 500 000,应交税费——应交营业税 10 000。第二步,确认捐赠行为发生的营业外支出:借:营业外支出 160 000;贷:固定资产清理 160 000。

可见,上述处理只是将发生在固定资产上的成本计入了营业外支出,并没有按照市场价格 200 000 元确认厂房处理净损益。但是,在所得税申报表上仍然要确认 40 000 元(200 000-160 000)的固定资产清理净收益,应调增应纳税所得额:40 000+160 000=200 000(元)。○