

备的实际成本利润率,笔者建议可以直接规定为10%,不需要再进行计算,这样可以简化税务机关和企业会计人员的工作。税务机关只需关注企业的计算机硬件和机器设备的成本资料是否属实等,不需要关注计算机软、硬件的销售额是否分别核算,因为实际工作中确实存在无法分开核算软、硬件销售的情形。○

『资产负债表中的列示之我见』  
『应交税费』在

中国矿业大学管理学院 李文美  
江苏徐州市地方税务局 陈尊明

一、“应交税费”项目根据“应交税费”科目的期末余额直接填列

在企业实践中,资产负债表中“应交税费”项目直接根据“应交税费”科目的期末余额填列,如为贷方余额则在该项目下填列正数;如为借方余额,应以负数填列。例如,12月末,企业“应交税费——应交增值税”科目借方余额为99 400元,“应交税费——应交消费税”科目贷方余额为12 000元,“应交税费——应交房产税”贷方余额为1 400元,假定“应交税费”没有其他二级科目,则在资产负债表中,“应交税费”项目下应填列金额为-86 000元,这是因为“应交税费”一级科目期末出现了借方余额86 000元。

但笔者认为将“应交税费”科目期末借方余额以负数填列在“应交税费”项目下欠妥,原因如下:

一是“应交税费”科目的借方余额不符合负债的定义。“应交税费”科目借方余额表示企业多交或尚未抵扣的税费,这部分款项不会导致未来经济利益流出企业,这与负债的定义不相符,因此不应列示在资产负债表的负债项目下。

二是这种做法将歪曲企业的实际偿债能力,误导报表使用者的决策。资产负债表中的负债金额直接影响报表使用者对企业的偿债能力的分析,如果用“-”号列示,虚减了负债总额,不利于报表使用者做出正确的决策。

二、“应交税费”项目根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列

在这种填列方法下,“应交税费”科目的期末借方余额填列在“其他流动资产”项目下。笔者认为,“应交税费”科目的借方余额反映的是企业多交或尚未抵扣的税费,这部分税费会减少以后期间的现金流出,应视为企业的资产,列示在“其他流动资产”项目下。

三、“应交税费”项目根据“应交税费”科目所属明细科目的期末贷方余额填列

在这种方法下,“应交税费”所属明细科目的期末借方余额填列在“其他流动资产”项目下。“应交税费”科目核算企业

按照税法等规定应缴纳的各种税费,下设“应交增值税”、“应交消费税”、“应交营业税”、“应交资源税”等明细科目,这些二级明细科目的期末余额可能在贷方,也可能在借方。根据上文的分析,期末贷方余额反映企业应交未交的税费,属于企业的负债,应列示在“应交税费”项目下;而期末的借方余额反映企业未来可以少交的税费,会减少未来期间的现金流出,应属于企业的资产,列示在“其他流动资产”项目下。笔者认为,这种填列方法是最合理的,既反映了企业期末应交未交的税费,也反映了企业预交的税费以及待抵扣的税费,符合资产、负债的确认条件。○

## 再议增值税转型下 固定资产的纳税筹划

中船重工集团公司第七一二研究所 黄斌琳

《财会月刊》(会计)2009年第6期刊登了张译文同志的《增值税转型下固定资产的纳税筹划》一文(以下简称“张文”),该文讨论了如何使2009年1月1日前购进的固定资产同样享受增值税进项税额全额抵扣的优惠政策。张文指出,对于存量固定资产,纳税人可以采用先出售再回购的方式,使该固定资产所含的进项税额得到全额抵扣。笔者认为该方法值得商榷。

张文举例如下:甲企业于2008年1月1日购进一台设备,不含税价格为200 000元,增值税税率为17%,预计使用年限为10年,采用直线法计提折旧,假设期末无残值。2009年1月1日甲企业将该设备按账面净值210 600元卖给乙企业,2009年1月2日甲企业将该设备从乙企业按原价购回。

张文指出,甲企业出售固定资产时,借:银行存款210 600元;贷:固定资产清理206 550元,应交税费——应交增值税(销项税额)4 050元。回购固定资产时,借:固定资产180 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)30 600元;贷:银行存款210 600元。乙企业购买该设备时,借:固定资产180 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)30 600元;贷:银行存款210 600元。乙企业出售该设备时,借:银行存款210 600元;贷:固定资产180 000元,应交税费——应交增值税(销项税额)30 600元。张文认为通过以上两笔业务可以合法抵扣增值税进项税额26 550元(30 600-4 050),并且设备重新购回时的入账价值180 000元比原账面净值210 600元少了30 600元,降低了企业的成本,甲企业共可获益57 150元。

笔者认为,该筹划方案存在不妥之处。首先,甲企业在出售固定资产时,确认税率的依据欠妥。张文选择的依据是《财政部 国家税务总局关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]29号),按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。但实际上案例中的情况应根据《关于全国实施

增值税改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)的规定执行。财税[2008]170号文件规定,2008年12月31日前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日前购进或自制的固定资产,按4%征收率减半征收增值税;2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点前购进或自制的固定资产,按4%征收率减半征收增值税,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点后购进或自制的固定资产,按适用税率征收增值税。也就是说,固定资产进项税额的抵扣税率视出售方购入固定资产的时间、增值税税率及当时的增值税处理情况而定。

其次,甲企业在出售固定资产时适用的税率与乙企业购买该固定资产时的进项税额抵扣税率应该是一致的。张文认为,甲企业应交增值税=210 600÷(1+4%)×4%=2 4050(元),而乙企业在购买时的抵扣税额=210 600÷(1+17%)×17%=30 600(元)。根据《增值税暂行条例》第八条的规定,进项税额准予从销项税额中抵扣的依据之一是从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。上述案例中如果甲企业按4%减半征收了增值税,就不可能再提供给乙企业税率为17%的增值税专用发票,乙企业也无法按17%确认增值税进项税额,最终甲企业购回固定资产时也不可能实现存量固定资产所含进项税额得到全额抵扣的目的。○

## 也谈融资购买无形资产 的价值确认与核算方法

华中农业大学 杨建 华北电力大学 刘渊

《财会月刊》(会计)2009年第4期刊登了毛波军同志的《融资购买无形资产的价值确认与核算方法》一文(简称“毛文”),文中探讨了融资购买无形资产的两种核算方法。一种是按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定,在考虑货币时间价值的基础上采用现值计价法;另一种是不考虑货币时间价值的协议价值计价法,即以融资购买无形资产支付的总价款作为无形资产的入账价值,将无形资产在使用年限内分期摊销,此时不存在未确认融资费用及其摊销的问题。毛文认为协议价值计价法优于现值计价法。笔者对此有不同看法。

毛文认为,现值计价法存在四个缺陷:①现值计价理论存在争议,现值技术涉及诸多不确定因素;②银行贷款利率具有可变性;③虚拟了财务费用;④增大了计算的复杂性。

笔者认为毛文的观点欠妥,理由如下:

其一,现值计价理论问题。众所周知,货币时间价值观已被广泛接受,无论是在会计核算领域,还是在财务管理领域(如投资项目的评估)都有着广泛应用;无论是在我国会计准

则中,还是在国际会计准则及美国财务会计准则中都受到广泛认同。随着现值技术的普遍应用,其自身也在不断发展和完善中。现值计价法是我国现行企业会计准则的一大亮点,进一步体现了我国企业会计准则与国际会计准则的趋同。

其二,银行贷款利率的可变性问题。笔者认为该因素不会影响现值计价及其确认。假设购买方不直接通过无形资产的卖方融资,而是先向银行借款,然后用借得款项购买无形资产的。在借款过程中,购买方与银行必然会协议确定一个借款利率,以后无论银行贷款利率如何变动都不再影响已经确定的借款利率,因为任何一个提供借款的机构在协议确定借款利率时会把利率变动的风险考虑在内。因此,虽然银行贷款利率是变动的,但只要融资时点的借款利率是确定的,就不影响现值计量的可靠性。

其三,虚拟财务费用的问题。融资购买无形资产支付的总价款一般高于直接购买无形资产支付的价款,因为在融资购买方式下支付的款项实质上包含了两部分,一部分是无形资产的价值,另一部分是为融资而支付的利息费用。如果将融资购买无形资产支付的总价款直接全额计入无形资产的人账价值,则会高估无形资产的价值,不符合会计信息质量的要求。

其四,计算复杂性的问题。会计的目标之一就是向会计信息使用者提供对决策有用的信息。任何核算方法的简化都必须在保证不损害会计信息质量的前提下进行,而不应把核算方法的简单与复杂作为评价核算方法优劣的标准。并且,通过运用计算机技术,建立恰当的现值计算公式以及实际利率法摊销模型,可以大大降低计算的难度。因此,计算复杂性问题不应该成为现值计价法运用的一大障碍。

通过比较协议价值计价法与现值计价法,笔者认为现值计价法更为合理。现值计价法主要有以下优点:

其一,现值计价法能很好地体现融资购买无形资产的“融资实质”。现值计价法将支付的总价款中的利息费用与本金分开处理,计入不同的会计科目,并按实际利率法将未确认融资费用分摊计入各期财务费用,更具科学性。

其二,现值计价法提高了会计信息的可靠性和相关性。在协议价值计价法下,直接将融资购买无形资产支付的总价款计入无形资产的入账价值,并在使用年限内摊销,从表面上看对每年的利润影响均衡,但实际上却不合理。在融资购买无形资产情况下,购买方各期支付的等额年金实际上包含本金和利息两部分。由于无形资产使用前期未偿付的价款总额较大,应该承担的融资费用也较多,随着每期年金的支付,未支付的价款逐期减少,相应承担的融资费用也逐期递减。因此,在现值计价法下会出现“前期财务费用大,后期财务费用小,对利润的影响逐期递减”的现象,这是与实际情况相符的。而协议价值计价法不确认融资费用,直接将总价款分摊计入各期管理费用是不合理的。因此,现值计价法更有利于保证会计信息的可靠性和相关性。

综上所述,现值计价法比协议价值计价法更为真实准确,尽管在核算及账务处理上略显复杂,但出于对会计信息的可靠性和相关性考虑,笔者更提倡使用现值计价法。○