

新会计准则与新所得税法下存货入账金额的确定

李明

(国家税务总局扬州税务进修学院 江苏扬州 225007)

【摘要】 新会计准则和新所得税法下企业有些来源的存货入账金额的确定方法与旧的规定相比有了一定的变化,本文主要结合或会计准则变化较大或新税法变化较大的存货来源进行对比分析。

【关键词】 存货 入账金额 未确认融资费用 债务重组

一、外购存货入账金额的确定

根据《企业会计准则第1号——存货》的规定,存货的采购成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。根据会计准则应用指南的规定,企业购入存货等资产超过正常信用条件延期或分期付款、实质上具有融资性质的,应按购买价款的现值,借记“材料采购”等科目,按应支付的金额,贷记“长期应付款”科目,按其差额,借记“未确认融资费用”科目;然后采用实际利率法分期摊销未确认融资费用,借记“财务费用”科目,贷记“未确认融资费用”科目。但是《企业所得税法实施条例》第七十二条规定,通过支付现金方式取得的存货,以购买价款和支付的相关税费作为成本入账。因此,正常情况下外购存货的入账金额与计税基础是没有区别的,但是如果外购存货超过正常信用条件延期或分期付款,则取得存货的入账金额与按照税法规定确定的计税基础会存在差异,下面举例说明。

例1:20×7年1月3日光明公司从长江公司购买材料。考虑到光明公司手头资金紧张但是信誉很好,双方签订购销合同,购买价格为400 000元,增值税税率为17%,20×8年6月30日偿还材料款。20×7年1月3日长江公司发出了材料,并按400 000元的价格开具了增值税专用发票,当日该材料的市场价格只有360 000元,多支付的40 000元实际上是光明公司占用长江公司资金而给予的补偿。

1. 光明公司采购材料时,会计分录为:借:材料采购 360 000元,应交税费——应交增值税(进项税额)68 000元,未确认融资费用40 000元;贷:长期应付款——长江公司468 000元。

2. 假设光明公司每半年采用实际利率法摊销一次未确认融资费用。根据复利现值的计算公式可得:

$$360\,000 = 400\,000 \times (P/F, i, 3)$$

采用插值法求得: $i = 3.6\%$ 。每期应摊销未确认融资费用见右表。

20×7年6月30日,摊销未确认融资费用的会计分录为:借:财务费用12 960元;贷:未确认融资费用12 960元。

未确认融资费用摊销表

单位:元

时间	未付本金A	当期未确认融资费用摊销额 $B=A \times 3.6\%$
20×7年1月3日	360 000	0
20×7年6月30日	360 000	12 960
20×7年12月31日	372 960	13 426
20×8年6月30日	386 386	13 614(尾数调整)
总额		40 000

20×7年12月31日、20×8年6月30日摊销未确认融资费用的核算方法同上。

3. 20×8年6月30日偿还全部款项,会计分录为:借:长期应付款——长江公司468 000元;贷:银行存款468 000元。

在本例中,购进材料的入账金额为360 000元,而计税基础为400 000元,因此存在40 000元的差异,在将来材料消耗、处置时差异还要转回。另外,会计核算中40 000元的“未确认融资费用”要按期采用实际利率法摊销计入财务费用,在计算当期利润时予以扣除,但是按照税法规定则不允许在计算当期应纳税所得额时扣除,因此还需要进行纳税调整。

二、以非货币性资产交换方式取得的存货入账金额的确定

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第三条规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。第六条规定,未同时满足上述规定条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。因此对于企业通过非货币性资产交换方式取得的存货应按照实际情况来确定是采用成本计量方法还是采用公允价值计量方法。

《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当

视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。因此税法对于以非货币性资产交换方式取得存货是作为视同销售来认定的。

对比上述会计准则与税法的规定,可以得到下列结论:企业通过非货币性资产交换取得的存货如果采用公允价值计量,则会计处理与税务处理没有差异;如果企业按照换出资产的账面价值对取得的存货进行计量,则会计处理与税务处理存在差异。

三、举债购建的大宗存货入账金额的确定

按照《企业会计制度》的规定,制造业生产加工存货经营过程中举债所负担的利息均计入财务费用。而《企业会计准则第1号——存货》第七条规定,存货的加工成本,包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。第十条规定,应计入存货成本的借款费用,按照《企业会计准则第17号——借款费用》处理。《企业会计准则第17号——借款费用》第四条规定,企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本。符合资本化条件的资产,是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。因此对于生产大宗产品,生产周期超过一年的制造业,由于生产产品的周期长、价值高,举债筹集资金所负担的借款费用必须考虑资本化问题,即在每一会计期间内必须考虑有多少利息计入制造费用。

根据国家税务总局《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)的规定,纳税人发生的经营性借款费用,符合条例对利息水平限定条件的,可以直接扣除。而《企业所得税法实施条例》第三十七条规定,企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的,在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用,应当作为资本性支出计入有关资产的成本,并依照本条例的规定扣除。

例2:江扬公司是主要从事船舶制造的公司,其为三峡旅游公司制造两艘大型游船,游船的生产周期超过一年。江扬公司20×7年1月1日向银行贷款200万元,假设年利率为6%,期限2年,到期还本付息。20×7年4月1日支出100万元,10月1日支出100万元,两艘大型游船在20×8年6月30日完工交付。

在《企业会计制度》下,江扬公司20×7年度、20×8年度负担的利息为12万元,在当年都计入财务费用,计算利润时直接扣除。按照《企业所得税税前扣除办法》的规定,江扬公司20×7年度、20×8年度负担的利息12万元应在当年计算应纳税所得额时直接扣除,因此会计处理与税务处理没有差异。

按照《企业会计准则第17号——借款费用》和《企业会计准则第1号——存货》的规定,江扬公司应按下列方法对贷款利息进行核算(假设利息资本化金额每半年计算一次):

1. 江扬公司20×7年6月30日计息。资本化金额=(100×3÷6)×6%÷2=1.5(万元),当期负担的半年利息=200×6%÷2=6(万元)。会计分录如下:借:制造费用1.5万元,财务费用4.5万元;贷:应付利息6万元。

2. 江扬公司20×7年12月31日计息。当期负担的半年利息=200×6%÷2=6(万元),资本化金额=6(万元)。会计分录如下:借:制造费用6万元;贷:应付利息6万元。

因此20×7年度江扬公司全年负担利息12万元,但是计入财务费用的只有4.5万元,在计算当年利润时扣除。对照《企业所得税税前扣除办法》的规定,江扬公司当年计算应纳税所得额时允许扣除的利息费用为12万元,因此产生了7.5万元的差异。

3. 江扬公司20×8年6月30日计息。半年利息6万元全部资本化,计入制造费用。会计分录如下:借:制造费用6万元;贷:应付利息6万元。

4. 江扬公司20×8年12月31日计息。两艘大型游船在20×8年6月30日完工交付,因此下半年利息6万元全部计入财务费用。会计分录如下:借:财务费用6万元;贷:应付利息6万元。

20×8年度江扬公司全年负担的利息12万元中有6万元允许计入财务费用,在计算当年利润时扣除,而税法规定在计算当年应纳税所得额时允许扣除的财务费用为12万元,产生6万元的差异。同时需要注意的是,由于生产游船的“制造费用”账户中已经包含了13.5万元的利息,因此在游船出售时,游船成本中包含的13.5万元利息不允许在计算应纳税所得额时扣除,因而产生了13.5万元的差异,此差异是当时利息资本化计入制造费用形成的差异的转回。

对照会计准则和《企业所得税法实施条例》的规定,生产加工的存货,不管生产周期长短,会计处理与税务处理是没有差异的。

四、以债务重组方式取得的存货入账金额的确定

企业有些存货可能是通过放弃债权方式取得的,根据会计准则的要求,应该按照《企业会计准则第12号——债务重组》确定存货的入账金额。《企业会计准则第12号——债务重组》与《企业会计制度》的规定相比变化较大。《企业会计准则第12号——债务重组》规定,债权人重组债权的账面余额与收到现金、受让非现金资产公允价值、享有股权公允价值、将来应收金额现值的差额(已计提减值准备的,应先冲减减值准备),作为债务重组损失计入当期损益,受让的非现金资产按照公允价值入账。

国家税务总局《企业债务重组业务所得税处理办法》(国家税务总局令[2003]第006号)规定,债权企业取得的非现金资产,应当按照该有关资产的公允价值(包括与转让资产有关的税费)确定其计税成本。由于债权单位已经将债务重组过程中真正发生的损失作为营业外支出进行了核算,并且对取得的存货按照公允价值来进行计量,因此对照会计准则和《企业债务重组业务所得税处理办法》的规定,会计处理与税务处理没有差异。

主要参考文献

1. 郑庆华.新旧会计准则差异比较及分析.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007