

对包装物出售 会计核算的异议

重庆天健会计师事务所

刘绍军

时(通常称为“持续忍耐”),应将即付负债列为非流动负债。

笔者认为,对债务的分类应建立在客观基础上,而非对债权人意图的主观估计上。如果债权人在资产负债表日后或超过一年或一个营业周期内,有单方面要求债务人即期偿还的权利,这种负债就应列为流动负债,除非满足上面两个条件之一,或者对负债进行再融资,使其具有长期资金的性质。

2.关于限期整改。有人不同意关于非即期偿付负债由于违规行为未在宽限期限内得到纠正而成为在一年内(或一个营业周期)到期债务的规定,认为应将其列为非流动负债。他们认为,如果债务人纠正了这种违规行为或者期限超过一年或一个营业周期,则债权人在资产负债表日就没有权利要求债务人立即偿还债务,或在资产负债表日后一年或一个营业周期内并不拥有这项权利。在这种情况下,将债务列为流动负债违背了规定宽限期的本意,即允许债务人限期改正行为。

笔者认为,不能根据未来情形变化的可能性,即根据估计债务人将在期限内纠正违规行为的可能性进行债务分类。如果在资产负债表日有关规定的行为在期限内使债务成为即付债务,则认为该项负债为流动负债。反之,由于债权人无权要求债务人在资产负债表日偿债,所以如果债权人在下一年或一个营业周期内无法获得协议规定的权利,该项负债就不列为流动负债。因此,除非债务人在特定期限内纠正了违规行为从而使债务成为非即付债务,否则上述负债应列为流动负债。

3.关于重要性的区分。还有人认为,应对债务人违反关键条款的重大违规行为和违反一般条款的技术违规行为进行区分。他们指出,在债务人的违规行为不严重且易改正的情形下,简单地将债务划分为流动负债可能会出现严重的后果。

笔者认为,上述区分是不现实的。在债务人看来是技术违规的情况,在债权人看来可能是重大违规行为。此外,如果债权人确实认为这种违规行为是无可厚非的,则会放弃要求债务人立即偿还债务的权利。

三、将即付负债归属于流动负债的影响

将即付负债归为流动负债,使得流动负债的概念得到了一定的拓展。最初的流动负债概念,其偿付可以合理预计在特定的时期内,通常为一年。只要债务在一年内,在法律上成为即付债务,不论是否真的会即期偿付,都应列为流动负债。这是最坏情况的概念,而非合理预计的概念。虽然在这两种情况下有时会出现例外,结果却经常相同。事实上,对即付负债类别归属的界定,将增加会计信息的可比性,符合谨慎性原则和实质重于形式原则的要求。○

《财会月刊》(会计版)2006年第1期刊登了湛忠灿同志的《随同商品出售单独计价包装物的会计核算小议》(以下简称《湛文》)一文。《湛文》以企业销售啤酒为例,将包装物销售收入计入其他业务收入,将包装物销售成本计入其他业务支出,因此在包装物的销售价格低于其成本价格的情况下,会使其他业务利润出现负数。《湛文》指出,包装物的销售价格低于其成本价格的部分是由于销售相应商品(啤酒)导致的,这项损失应由其所包装的商品(啤酒)负担,并作为营业费用处理,即销售包装物利润以零为限。

笔者认为,《湛文》的这一会计处理建议值得商榷。笔者不赞成在包装物销售价格低于其采购成本时,将成本等额部分(例中的200元)计入其他业务收入,差额部分(例中的100元)计入营业费用,也不同意在带瓶销售时将啤酒瓶在其他业务利润中核算,理由如下:

1.对于啤酒销售企业来说,包装物销售一般都会平价或略高于其成本价格,而较少采用销售价格低于成本价格的方式。据笔者了解,我国有越来越多的企业采用了预算管理,啤酒生产企业也不例外。在企业编制下年度预算时,往往会根据啤酒的包装物价值、啤酒酒水生产成本及其需要达到的毛利率等因素来确定包装物价格。在实际执行预算中,除非有特殊情况出现,包装物的销售价格是不会低于其预算价格的。

2.对于利润总额的计算来说,确认为营业费用还是其他业务利润并无区别,但是由于财务人员需要根据包装物销售的盈亏与否来确定是计入“营业费用”还是“其他业务利润”,对于销售量较大的啤酒企业来说其工作量将会大幅增加。与此同时,也不利于企业的管理。如果企业决策层需要在了解不同经销商的销售盈利情况的基础上来确定下一年度的销售定价,则财务人员需要将其他业务利润和营业费用一并考虑,而这一信息本来是可以利用“其他业务利润”科目直接取得的。

3.按照《湛文》的会计处理,在同一经济业务的处理中同时产生了“其他业务支出200元”和“营业费用100元”两个成本费用类科目,这与目前会计一般处理原则是相违背的。如果认定使用这些包装物是为了促销,就应该全部计入营业费用;如果认定其本身就是一种销售行为(只不过包装物销售是依赖于啤酒销售,且企业并不以其作为盈利手段),就应该全部计入其他业务支出,不可能同时确认其他业务支出和营业费用。并且,区分其他业务支出和营业费用的标准是包装物的采购价格,如果企业包装物的采购价格变化较大如何处理?该标准是不是要经常调整?

笔者认为,在啤酒行业中,啤酒的带瓶销售与纸箱销售并无不同,只要企业的定价标准中包括了啤酒瓶,那么啤酒瓶就构成啤酒的生产成本,所以包装瓶的销售收入及成本均属于主营业务收入、成本的范畴。目前,一些规模较大的啤酒企业,在设计和定位高档啤酒产品时,大多采用带瓶销售方式,而从在这些上市公司的年度报告中我们并没有看到在其他业务利润中体现有大额的包装物(啤酒瓶)销售,这也充分说明了人们更倾向于把啤酒瓶的销售与酒水的销售一同并在主营业务收入、支出中核算,而不是在其他业务利润中核算。○