

对低值易耗品核算和管理的改进建议

南京审计学院 彭鹏翔



一、低值易耗品核算和管理中存在的问题

1.我国企业对低值易耗品核算和管理的现行做法。

(1)设置“低值易耗品”科目,用以对低值易耗品进行总分类核算。

(2)对低值易耗品价值的摊销,视摊销方法的不同而作不同的账务处理。一次摊销的低值易耗品,在领用时,将其全部价值摊入有关成本费用,借记有关成本费用科目,贷记“低值易耗品”科目。分次摊销的低值易耗品,在领用时,将其全部价值先转为待摊费用,借记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目,贷记“低值易耗品”科目;在分次摊入有关的成本费用时,借记有关成本费用科目,贷记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目。

一次摊销和分次摊销情况下的在用低值易耗品,以及使用部门退回仓库的低值易耗品,要求在备查簿上登记。

(3)采用“五五摊销法”的低值易耗品,要求在“低值易耗品”科目下设置“在库低值易耗品”、“在用低值易耗品”、“低值易耗品摊销”三个明细科目进行核算。其核算的最大特点是:运用“低值易耗品摊销”明细科目核算低值易耗品的摊销额;当低值易耗品报废时,“低值易耗品摊销”明细科目的余额要与“在用低值易耗品”明细科目的余额对冲。

(4)除了上述情况外,“低值易耗品”科目的期末借方余额,反映企业库存未用低值易耗品的实际成本和计划成本。

2.我国企业对低值易耗品核算和管理的现行做法存在的弊端。

(1)“低值易耗品”科目期末余额,只反映企业库存未用低值易耗品的成本,而把在用低值易耗品和使用部门退回仓库的低值易耗品的摊余价值排除在外,从而使得资产负债表中低值易耗品资产价值失实。

(2)按现行做法,分次摊销的低值易耗品,在领用时先转为待摊费用。我国企业在实务中对转为待摊费用的低值易耗品,往往只注重其价值的摊销,而忽视对实物的控制和管理,因而普遍存在着低值易耗品实物的丢失、非正常毁损、提早报废等现象。

(3)由于按现行做法对在用低值易耗品以及使用部门退回仓库的低值易耗品只要求在备查簿上进行登记,但企业往往把这些低值易耗品排除在管理之外,因而易造成对在用低值易耗品使用的失控。

(4)“五五摊销法”下设置“低值易耗品摊销”明细科目明显多余,其账务处理也显得过于繁琐,不易为广大会计实务工作者所接受。

二、对低值易耗品核算和管理的改进建议

为了消除现行做法的弊端,笔者对我国企业低值易耗品核算和管理提出如下改进建议:

1.仍设置“低值易耗品”科目,用以对低值易耗品进行总分类核算。

2.在“低值易耗品”科目下,只需设置“在库低值易耗品”和“在用低值易耗品”两个二级科目。

3.低值易耗品的主要账务处理如下:

(1)不论何种摊销方法下的低值易耗品,在领用时,均将其全部价值由“在库低值易耗品”转为“在用低值易耗品”,借记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目,贷记“低值易耗品——在库低值易耗品”科目。

(2)一次摊销的低值易耗品,在领用时,将其全部价值摊入有关成本费用,借记有关成本费用科目,贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目。

(3)分次摊销的低值易耗品,在领用时,将其价值分次摊入有关成本费用,借记有关成本费用科目,贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目。

(4)实行“五五摊销法”的低值易耗品,在领用时,按其价值的50%,借记有关成本费用科目,贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目;在低值易耗品报废时,再按其价值的50%,借记有关成本费用科目,贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目。

(5)不论何种摊销方法下,在低值易耗品报废时,均将报废低值易耗品的残料价值作为当期低值易耗品摊销额的减少,冲减有关成本费用,借记“原材料”等科目,贷记有关成本费用科目。

(6)对使用部门退回仓库且尚可使用的低值易耗品,应纳入账内核算和管理。收到使用部门退回仓库的低值易耗品时,应按估计价值入账,借记“低值易耗品——在库低值易耗品(已用)”科目,贷记“低值易耗品——在用低值易耗品”科目。使用部门退回仓库且尚可使用的低值易耗品账面价值与估计价值的差额,计入当期成本费用,借记有关成本费用科目,贷记“低值易耗品——在库低值易耗品(已用)”科目。

4.如果低值易耗品已经毁损、丢失等,不能继续使用的,应将其账面价值全部转入当期成本费用。

5.采用计划成本核算低值易耗品的企业,在会计期末,还



试析现行税制下企业分立业务的会计处理

内蒙古霍林河煤业集团公司 赵长利

由于我国社会主义市场经济体制仍处于不断完善的过程中,相关会计、税法规定对企业分立业务的处理要求给财会工作者带来诸多疑问,本文结合实践介绍几种现行税制下企业分立业务的会计处理方法,以供参考。

一、企业分立业务的相关税务处理

财政部、国家税务总局对企业分立业务的相关税务处理规定:

1.对纳税人的处理。企业分立后各企业符合企业所得税纳税人条件的,以各企业为纳税人。分立前企业的未了税务事宜,由分立后的企业承继。

2.资产计价的税务处理。企业分立后的各项资产,在缴纳企业所得税时,应按分立前企业资产的账面历史成本计价,并在剩余折旧期内按该资产的净值计提折旧。凡分立后的企业在会计核算中按评估价值调整了有关资产账面价值并据此计提了折旧的,应在计算应纳税所得额时进行调整,多计部分不得在税前扣除。

3.被分立企业的股东取得分立企业的股权(以下简称新股),如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权(以下简称旧股),新股的成本应以放弃的旧股的成本为基础确定。如不需放弃旧股,或者直接将新股总投资成本确定为零,或者以被分立企业分离出去的净资产占被分立企业全部净资产的.....应结转当期领用低值易耗品应分摊的成本差异,通过“材料成本差异”科目,计入有关成本费用。

6.“低值易耗品”科目的期末余额,反映期末所有在库低值易耗品的实际成本或计划成本,以及所有在用低值易耗品的摊余价值。

7.在库低值易耗品的明细核算与库存原材料相同。在用低值易耗品按低值易耗品各个使用部门设置明细账,并建立健全低值易耗品的领用、转移、报废等制度。

以上对企业低值易耗品核算和管理的改进建议有两大特点:其一,把在用低值易耗品和使用部门退回仓库的低值易耗品都纳入账内核算和管理,不仅克服了资产负债表中低值易耗品资产价值的失实,而且为低值易耗品实物的有效管理创造了先决条件。其二,不论何种摊销方法,在“低值易耗品”科目下均只设置“在库低值易耗品”和“在用低值易耗品”两个二级科目,且不再设置“低值易耗品摊销”二级科目,因而不仅统一了各种摊销方法下低值易耗品的账务处理,简化了会计核算,而且更便于理解和使用,体现了会计核算的明晰性原则。另外,这一建议原则上也适用于包装物的核算和管理。☐

比例先调整减低原持有的旧股的成本,再将调整减少的投资成本平均分配到新股上。

4.企业分立过程中,被分立企业应视为按公允价值转让其被分离出去的部分或全部资产,计算被分立资产的财产转让所得,依法缴纳所得税。分立企业接受被分立企业的资产,在计税时可按经评估确认的价值确定成本。如果分立企业支付给被分立企业或其股东的交换价款中,除分立企业的股权以外的非股权支付额,不高于其支付的股权票面价值(或支付的股本的账面价值)20%的,经税务机关审核确认,企业分立当事各方也可选择按下列规定进行分立业务的所得税处理:①被分立企业可不确认分离资产的转让所得或损失,不计算所得税。②与被分立企业已分离资产相对应的纳税事项由接受资产的分立企业承继。被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分离资产占全部资产的比例进行分配,由接受分离资产的分立企业继续弥补。③分立企业接受被分立企业的全部资产和负债的成本,须以被分立企业的账面净值为基础结转确定,不得按经评估确认的价值进行调整。

二、新设分立业务的会计处理

企业经批准采取新设分立方式时,应当对原企业各类资产进行全面清查登记,对各类资产及债权债务进行全面核对查实,编制分立日的资产负债表及财产清册。清查过程中发现的资产盘亏、报废等资产损失,减除责任人赔款和保险赔款后的余额,经主管税务机关审核后可税前扣除。为了真实反映进入分立企业的资产价值,减少新设企业对资产增、减值的纳税调整,笔者认为应当委托具有相应资格的评估机构对原企业各类资产进行评估,将被分立企业资产评估结果与被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额和经主管税务机关审核的财产清查损失同时确认并进行纳税调整。

三、派生分立业务的会计处理

采用派生分立方式进行企业重组,应当理顺存续企业与新设企业的产权关系,不同的产权关系下存在着不同的会计处理。传统的派生分立方式是分立后存续企业与新设企业分别归相同的投资主体所有,两企业之间不存在产权关系。随着企业实行公司制改建以及产权交易的增多,企业按照分立方案将与分立业务相关的资产、负债经过评估转入新企业,按净资产折合的股份由存续企业持有,从而两企业之间形成母子企业的产权关系。

笔者认为,在传统的派生分立方式下,如果新设企业没有增加新的投资人,被分立企业只需将进入分立企业的资产、负债以原账面价值为基础结转确定,借记负债类科目,贷记资产