

# 流动负债项目排序浅见

南京审计学院

彭鹏翔(教授)

崔秀梅

我国现行资产负债表对流动负债各项目从先到后的排序依次为:短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付工资、应付福利费、应付股利、应交税金、其他应交款、其他应付款、预提费用、预计负债、一年内到期的长期负债、其他流动负债。仔细分析这一排序后可以发现如下悖谬:①如果是按债务偿还期限先短后长排序,那么首先是偿还期只有1个月的应付工资,其次是偿还期只有几个月的应付票据,最后是偿还期最长可达1年的短期借款。但是,现行的流动负债项目排序正好与此相反。②如果是按企业破产时债务偿还的先后顺序排序,那么按照我国《破产法》的相关规定,企业破产时应优先偿付职工工资和劳动保险费用,其次偿付企业所欠税款,然后偿付银行债权和其他债权,最后才偿付所有者权益,而

现行的流动负债项目排序并非如此。

再仔细分析,现行资产负债表中的流动负债项目排序实际上是基本照搬西方资产负债表的流动负债项目排序。但如前所述,这一排序在我国是缺乏科学性与实用性的。因此笔者认为,应该从我国企业及其所处社会环境的实际出发,从我国企业经营管理和会计信息使用者的实际需要出发,重新探究资产负债表中流动负债项目的排序问题。

笔者认为,对流动负债各项项目的排序有两种理解,从而有两种方法可供选择:①按流动负债各项项目的偿还期限先短后长排序。虽然各流动负债项目偿还期限一般不超过1年(或者超过1年的一个营业周期),但在1年范围内还是有偿还期限的长短之分。例如,在我国企业一般按月支付工资的现行制度下,应付工资负债一般不会超过1个月;按照我国现行商业票据制度,应付票据负债不会超过6个月;按照现行纳税期限规定,应交增值税、应交消费税、应交营业税、应交资源税等应交税金负债不得超过1个月,应交企业所得税负债不得超过4个月。②按流动负债各项目在企业破产时偿还的先后顺序排序。按照我国《破产法》及其他相关规范,企业破产时对负债的偿还顺序应该是:首先偿付劳动债权,即偿付所欠企业职工的工资、劳动保险费及职工福利费;其次偿付国家税收债权,即交纳企业欠交的各项税金及其他应交款项;最后偿付银行债权和其他债权人的债权及资本债权,即偿付银行借款、应付账款、预收账款和其他应付、预收款项及投资者应得利润、股利。

进一步分析可以发现,流动负债各项目按偿还期限先短后长排序与按企业破产时偿还的先后顺序排序完全可以兼容。鉴于此,笔者认为,资产负债表中流动负债各项目从先到

后排序应该是:应付工资、应付福利费、应交税金、其他应交款、应付票据、短期借款、应付账款、预收账款、其他应付款、预提费用、预计负债、应付股利、一年内到期的长期负债、其他流动负债。□

## 非货币性交易 应确认损益的简易计算

四川旺苍 吴全何

非货币性交易业务处理的难点在于收到补价的一方应如何计算损益,现行教材采用的公式为:应确认的收益=补价-(补价÷换出资产公允价值)×换出资产账面价值-(补价÷换出资产公允价值×应交的税金及教育费附加)=(1-换出资产账面价值÷换出资产公允价值)×补价-(补价÷换出资产公允价值×应交的税金及教育费附加)。该公式存在表述复杂、难于理解、不便于记忆等缺点。

对此,笔者在充分理解该公式的基础上,推导出如下简易计算公式:应确认的收益=[1-(换出资产的账面价值+应交的税金及教育费附加)÷换出资产公允价值]×收到的补价。其中,“换出资产的账面价值+应交的税金及教育费附加”可以理解为换出资产的销售成本和应交的税金及教育费附加,“换出资产公允价值”可理解为该换出资产可实现的销售收入,则“1-(换出资产账面价值+应交的税金及教育费附加)÷换出资产公允价值”就可理解为销售该换出资产所实现的销售利润率,该比率与收到的补价的乘积就相当于补价部分已实现的利润或损失。下面我们来验证一下该简易公式的正确性。

例:经协商,甲公司以其拥有的专利权与乙公司生产用车床交换。甲公司专利权账面价值为400万元(未计提减值准备),公允价值和计税价格均为450万元,营业税税率为5%。乙公司生产用车床的账面价值原价为500万元,已计提折旧50万元,已提减值准备30万元,公允价值为420万元,在资产交换过程中发生车床搬运费1.2万元。乙公司另支付30万元给甲公司。甲公司将换入的车床作为固定资产核算,乙公司将获得的专利权作为无形资产核算。

(1)按教材采用的公式计算:非货币性交易应确认的收益=30-(30÷450)×400-(30÷450×450×5%)=1.83(万元)。

(2)按简易公式计算:非货币性交易应确认的收益=[1-(400+450×5%)÷450]×30=1.83(万元)。

可见,两个公式的计算结果完全相同,在涉及多项资产交换时,该公式也同样适用。在涉及增值税的资产交换业务中,如果对方未单独支付增值税销项税额(或销项税额大于进项税额的部分),尽管增值税属于价外税,但实质上构成了企业的一项现时义务,从实质重于形式原则出发,也应将其计入换出资产应交的税金及教育费附加,这样确认的损益才会更加真实、可靠。□