

## 浅析以存货清偿 债务的账务处理

江苏水利投资开发有限公司 钱笑红

在以存货清偿债务的过程中,一个重要的问题就是债权人如何确认该项存货的入账价值。根据《企业会计准则——债务重组》的相关规定,对于债务人以存货清偿债务的,会计处理应遵循以下原则:①债务人应按债务的账面价值转销债务,按存货的账面价值结转存货,将债务账面价值扣除增值税销项税额和存货账面价值后的余额确认为当期损失或资本公积。②受让的非现金资产作为存货管理的,债权人应按债权的账面价值结转债权,按债权的账面价值扣除可抵扣的增值税进项税额后的差额,加上应支付的相关税费确认存货。

按上述原则进行会计处理,在实际工作中会出现一些问题,现举例分析。

例1:2002年1月1日,A公司销售一批材料给B公司,含税价为110 000元。2002年7月1日,B公司发生财务困难,无法按合同偿还债务。经双方协商,A公司同意B公司用产品偿还该项债务。该产品市价90 000元,增值税税率17%,产品成本80 000元。假定不考虑其他税费。

按规定,B公司作如下账务处理:借:应付账款110 000元;贷:产成品80 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)15 300元(90 000×17%),资本公积14 700元。

A公司作如下账务处理:借:应交税金——应交增值税(进项税额)15 300元,存货94 700元;贷:应收账款110 000元。

例2:假定B公司转让的材料成本为100 000元,市价为110 000元,其他资料不变。

B公司的账务处理为:借:应付账款110 000元,营业外支出——债务重组损失8 700元;贷:产成品100 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)18 700元。

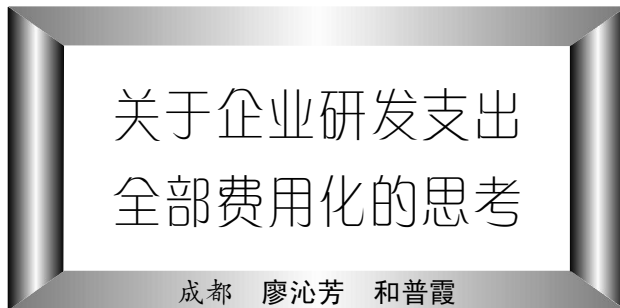
A公司的账务处理为:借:应交税金——应交增值税(进项税额)18 700元,存货91 300元;贷:应收账款110 000元。

从上述两个例子中可以发现债务人(B公司)用来偿债的产品成本越高,即价值越高,债权人(A公司)的存货入账价值反而越低,这显然是不正常的。同时,在例1中,债权人存货的入账价值为94 700元,高于产品的成本价和市价,这不符合资产以历史成本计价的原则。当然,债权人可以通过期末计提存货跌价准备来调整存货的价值,但是这种处理方法不能真实地反映出债权人对债务人作出的让步,对债权人来说是很不公平的。

同样,在例2中,债权人存货入账价值为91 300元,无论与产品的市价还是成本价比,都要低很多,而且这不可能用期末计提存货跌价准备的方法来加以调整,只有当债权人将该存货处置后,该项债务重组给债权人财务带来的影响才能得以

反映。假如A公司以110 000元的价格将这批材料出售,则账务处理为:借:银行存款128 700元;贷:主营业务收入110 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)18 700元。由于债务重组时A公司已经确认了进项税额18 700元,所以出售材料时18 700元的销项税额可以被全部抵扣,A公司不用承担赋税。这样,A公司实际收回的货币资金大于重组前应收账款的账面价值,而这部分多收回的资金实际上是债务人B公司在债务重组中作出的让步。B公司确认了债务重组损失,A公司却没有确认债务重组收益,而只是反映了由于销售货物带来的货币资金的增加。

由此,笔者建议,在以存货清偿债务时,可以尝试以下的处理方法:受让的非现金资产作为存货管理的,债权人按债权的账面价值结转债权,以受让资产的实际成本加上相关税费(增值税除外)确认存货,按债权的账面价值扣除可抵扣的增值税进项税额和已确认的存货价值后的余额确认为当期损失或资本公积;债务人的会计处理方法不变。这样,存货的计价符合历史成本计价原则,重组双方一方确认的债务重组损失金额与另一方确认的资本公积金额也完全相符,双方都清晰地反映了债务重组的全过程。☒



财政部颁布实施《企业会计准则——无形资产》后,会计理论界和实务界由此展开了广泛的讨论,很多人主张按照国际会计准则将研究与开发支出进行合理分类,进而对研究支出实行费用化;对开发支出,符合条件的资本化,不符合条件的费用化。

但是,笔者认为,目前我国企业的研究与开发支出应该采取全部费用化的方法,主要理由如下:

### 一、是财务报告以资产负债表为重心的必然选择

如果财务报告的重心是资产负债表,那么就要高度关注企业所报告的资产、负债的真实含义。2001年财政部颁布实施的《企业会计制度》中关于资产的定义是:过去的交易或事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。从这个角度看,由于研究与开发支出能否给企业带来未来经济利益具有很大的不确定性,因此它不符合资产的定义,应当费用化。

如果财务报告的重心是利润表,那么就必须遵循配比原则,但研究与开发支出全部费用化不符合配比原则,因此不能在利润表中体现,只能列入递延借项性质的科目归入资产负债表。目前,我国财务报告的重心正在从利润表逐步向资产负债表过渡。所以,不能将研究与开发支出列入递延借项性质的科目归入资产负债表。