

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。

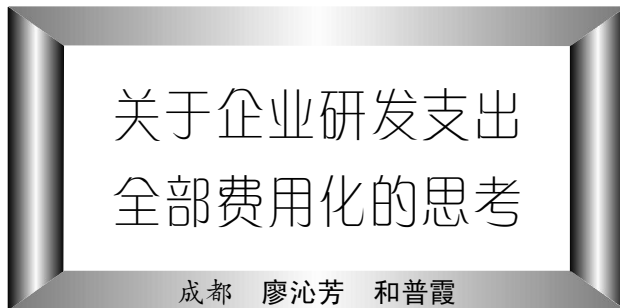
A公司的账务处理为:借:应交税金——应交增值税(进项税额)18 700元,存货91 300元;贷:应收账款110 000元。

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。

二、体现了国家对企业技术创新活动的政策扶持

现行企业所得税法规定:企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用,不受比例限制,计入管理费用和应纳税所得,准许当期扣除。盈利企业发生的技术开发费用比上年实际发生额增长10%以上(含10%)的,除了其当年实际发生的费用可据实列支外,经主管税务机关审核批准后,可加扣实际发生额的50%。这一税收上的优惠政策从实质上鼓励了企业加大对技术创新活动的投入。

三、是会计谨慎性原则的体现

目前,我国的资本市场尚不成熟和完善,会计造假事件时有发生,这一问题在上市公司尤为突出。所以,当前的主要矛盾是遏制上市公司的会计造假行为,谨慎保守地确认企业资产,挤压资产中的“泡沫”。对于研发成功了,可以资本化;对于失败了,就需要费用化。但是,谁来对成功与失败进行界定则是一个难题,同时这也容易成为企业调节利润的一个手段。所以,采用统一简便的全部费用化方法,可减少许多主观上的判断,尽量排除企业自身的主观调控因素,减少企业利用研究与开发支出虚增资产、调节利润的可能性。☒



山东泰安 丁连第

一、采用应付税款法时,当期所得税费用与当期应交所得税的关系

应付税款法是企业所得税费用的核算方法之一。《企业会计制度》第一百零七条规定:“应付税款法,是指企业不确认时间性差异对所得税的影响金额,按照当期计算的应交所得税确认为当期所得税费用的方法。在这种方法下,当期所得税费用等于当期应交的所得税。”《金融企业会计制度》第九十八条也作了同样的规定。

但是,这种不加前提的结论值得质疑,因为它仅仅适用于纳税企业当期没有接受捐赠资产的情况。如果纳税企业当期存在接受捐赠资产的交易事项,则这一结论不能成立。根据财政部和国家税务总局《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答(三)》的规定,企业接受捐赠取得的资产,不确认收入,不计入企业接受捐赠当期的利润总额;但按照税法规定,企业接受捐赠取得的资产,应将按税法规定确定的入账价值确认为捐赠收入,计入当期应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。如果企业所得的非货币性资产捐赠收入金额较大,计入一个纳税年度缴税确有困难的,经主管税务机关审核确认,可以在不超过5年的时间内均匀计入各年度应纳税所得额。企业不论是一次性还是分年度将接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值计入当期应纳税所得额,由此而产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异是永久性差异,这部分差

异应交的所得税并不作为当期的所得税费用,而是将接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值计算出的所得税计入应交所得税。因此,在企业当期有接受捐赠资产交易事项的情况下,当期从净利润中扣除的所得税费用不等于当期应交所得税,而是会小于应交所得税;只有在企业当期不存在接受捐赠资产交易事项的前提下,“本期从净利润中扣除的所得税费用等于当期应交所得税”的结论才能成立。

二、采用债务法时,期末递延税款的账面余额与累计时间性差异和现行所得税税率乘积的关系

债务法是在所得税税率变动的情况下,具体运用纳税影响会计法时的一种方法。许多教材在介绍债务法时,往往都会给出“递延税款”科目的期末账面余额等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积这样的结论。《企业会计制度》和《金融企业会计制度》中虽未明确规定,但从其给出的计算公式“本期由于税率变动或开征新税调增或调减的递延所得税资产或递延所得税负债=累计应纳税时间性差异或累计可抵减时间性差异×(现行所得税税率-前期确认时间性差异时适用的所得税税率)”不难看出也对这一结论作出了制度安排。

但是,这种不加前提的结论同样值得质疑。在企业有对外长期股权投资且采用权益法核算的情况下,如果投资企业适用的所得税税率大于被投资企业适用的所得税税率,投资企业年末按持股比例和被投资企业报告的净利润计算确认投资收益,税法规定以被投资企业宣告分配利润时的数据计算长期股权投资收益,并计算缴纳所得税,这时针对应纳税时间性差异计算的递延所得税负债,并不是直接按照现行所得税税率计算的,而是根据确认的长期股权投资收益还原为被投资企业税前会计利润,按照投资企业与被投资企业适用所得税税率之差来计算的,因此会导致期末递延税款的账面余额不等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积。所以,只有在不存在投资收益产生的应纳税时间性差异的前提下,“期末递延税款的账面余额等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积”的结论才能成立。☒

我国企业业绩评价存在的问题和改进

长沙 水会莉

一、我国现行企业业绩评价方法存在的问题

1. 理论研究忽视了现实的运用能力。企业相关投资者作出决策所需信息在很大程度上来源于企业财务部门,而在众多新的业绩评价方法中,对大量非财务信息的需求是当前实践中面临的难题。ABC(作业成本法),基于成本动因的活动要求传统信息在提供范围、方式等方面均进行改革;平衡计分卡法,从财务、顾客、内部业务流程、学习和发展四个方面对公司业绩进行评价,必然要求提供有关顾客、学习和发展等方面