

采用历史成本计量,由于不考虑时间因素对会计计量的影响,因此形成了“净资产=所有者权益”的会计等式。采用现行市价计量,由于所有者权益价值取决于资本市场交易的结果,企业资产、负债不能决定所有者权益的价值;在现行成本计量下,企业的所有者权益价值取决于买价及相关费用,因此所有者权益价值并不等于企业资产、负债的减项;在现值计量下,企业所有者权益价值来源于未来盈利水平,而与企业所有者权益的投入成本、现行市价、现行成本无关,因此也得出“资产-负债=所有者权益”的结论。

3. 公允价值会计等式存在严重缺陷。与历史成本计量方法最大的不同,公允价值将资产、负债的价值变动视为利得或损失反映在所有者权益当中,也就是说,公允价值理论将资产、负债的价值变动视为所有者权益价值自身的变动,并形成公允价值的会计等式“资产公允价值=负债公允价值+所有者权益”,其缺陷在于:①公允价值计量的所有者权益是清算价值,而非该时点的市价。②价值属性不清晰。根据公允价值的定义,公允价值采用混合计量方法,包括历史成本、现行市价、现行成本、现值、可变现净值等,因此其反映的所有者权益价值属性不清晰。③现行公允价值计量相关性不强。采用公允价值计量的目的是真实、客观地反映企业的财务状况和经营成果,提供更可靠、有用的会计信息。在公允价值计量下,企业的资产、负债、所有者权益三者发生各自的变化,因此影响所有者权益价值的因素也并非由资产与负债决定。

在公允价值计量下,仍然沿用传统的会计等式是否妥当、合理呢?考虑到资产、负债、所有者权益各自的变化,新的公允价值会计等式应为:资产=负债+所有者权益+资产、负债、所有者权益价值变动。该等式既符合客观实际,又体现了科学逻辑,提供了真实、可靠的会计信息,满足了决策需要。○

销售及视同销售核算 涉税问题分析

山东聊城 李敬锋

一、其他业务应缴纳的营业税等价内税费应记入哪个账户

对于其他业务应缴纳的营业税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加等价内税费应记入哪个账户这一问题,在理论与实务界中存在着不同看法。有的认为应记入“其他业务成本”账户,有的认为应记入“营业税金及附加”账户。

笔者认为应记入“营业税金及附加”账户,理由为:①从财务报表来看,现行企业会计准则下的利润表已不再区分主营业务利润和其他业务利润,而是统称为营业利润,将“主营业务收入”和“其他业务收入”合并为“营业收入”,将“主营业务成

本”和“其他业务成本”合并为“营业成本”。与此相对应,“营业税金及附加”账户所核算的内容应既包括主营业务应缴纳的营业税等价内税费,又包括其他业务应缴纳的营业税等价内税费。②根据《企业会计准则——应用指南》“其他业务成本”科目说明,除主营业务活动以外的其他经营活动发生的相关税费,在“营业税金及附加”科目核算。基于以上两点,其他业务应缴纳的营业税等价内税费应在“营业税金及附加”账户中核算。

二、视同销售行为是否确认营业收入

企业将外购或自产的商品用于对外捐赠、投资转出,用于本企业的在建工程、职工福利等是否视同销售应按企业会计准则的规定视不同情况而定。《企业会计准则第14号——收入》规定,销售商品收入同时满足以下条件的才能予以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。通过以上条件可以看出,商品销售收入确认的一个隐含条件,即销售必须发生在不同利益主体之间。具体分析如下:

1. 将自产或外购的商品用于对外捐赠。将自产或外购的商品用于对外捐赠,实质上并没有导致经济利益流入企业,也没有流入的可能,因此不符合销售商品收入的确认条件。收入会导致企业资产的增加或负债的减少,对外捐赠既没有导致企业资产的增加,又没有导致企业负债的减少,因而不能确认为商品销售收入。按增值税相关法规的规定,将自产或外购的货物用于对外无偿捐赠,属于视同销售行为,应计算销项税额。

2. 将自产或外购的商品用于本企业的在建工程。将自产或外购的商品用于本企业的在建工程,虽然导致“在建工程”这一资产的增加,可以理解为导致了经济利益的增加,但也不能确认为商品销售收入,因为销售收入应该是在企业与外部利益主体之间的交易中产生的。将自产或外购的商品用于本企业的在建工程是企业内部事项,不属于不同利益主体之间的交易。按照增值税相关法规的规定,此类业务应视同销售,计算销项税额。

3. 将自产或外购的商品用于职工福利。将自产或外购的商品用于职工福利,导致“应付职工薪酬”这一负债的减少,并且职工个人与受雇企业是两个不同利益主体,可以理解为导致经济利益的流入,又符合商品销售收入确认的其他条件,因此可确认为销售收入。根据增值税相关法规的规定,企业将自产或委托加工的货物用于集体福利和个人消费应视同销售,若将外购货物用于集体福利和个人消费,则其进项税额不得抵扣。

三、还本销售的会计处理

还本销售是企业将商品销售以后,在未来把一部分货款归还给客户的销售方式。按照增值税相关法规的规定,销售额就是货物的销售价格,不得减除还本支出。从会计角度分析,企业收取的货款中含有的未来还本支出,是需要向客户支付的款项,应确认为一项负债,不应确认为商品销售收入。○