应税消费品抵债、易物会计处理的改进

李立成　杨小平

（桂林电子科技大学商学院　广西桂林　541004）

【摘要】对于债务重组、非货币性资产交换（公允价值模式）中使用应税消费品抵偿债务、换取生产资料和消费资料的业务，现行会计准则将换出应税消费品的公允价值与账面价值之间的差额作为日常业务损益来处理。本文认为用应税消费品抵债、易物应当作为企业的非日常业务处理，对于换出应税消费品的公允价值可以采用类似于增值税视同销售计税依据的确定方法，即采用加权平均价格计价。

【关键词】应税消费品　日常业务　非日常业务　加权平均价格

一、现行政策

应税消费品是指《消费税暂行条例》中所列举的十四类需要在缴纳增值税的基础上再缴纳消费税的货物（有形动产），是国家基于宏观调控目的，为了保护人类健康、生态环境，节约资源，引导消费，维护社会和谐等而限产或限销的特定商品。这些消费品往往不需要再继续加工，可以直接进入最终的个人消费领域，容易被大众接受，因此常被企业作为债务重组、非货币性资产交换业务中交易的标的物。

《企业会计准则第12号——债务重组》（以下简称“债务重组准则”）规定，对于债务人因资金周转出现困难、经营不畅等原因导致不能按原条件偿还债务的，可与债权人进行协商或者由法院进行裁定，在债权人作出让步的情况下进行债务重组。用应税消费品偿还债务属于用非现金资产抵债的情况，债务人需要确认两种损益。一是非日常业务损益（又称为非经常性损益）。即将该消费品的公允价值与应付债务账面价值的差额作为重组损益，记入“营业外收入”账户。二是日常业务损益（又称为经常性损益）。即对于该消费品公允价值与账面价值的差额根据换出货物类型的不同进行处理，若换出的是存货，应将公允价值和账面价值分别作为销售收入和销售成本处理；若换出的是固定资产、无形资产等，则将差额作为营业外收支处理；若换出的是长期股权投资等，则将差额计入投资收益。债权人需要将取得的应税消费品按公允价值作为资产入账，同时将公允价值与债权账面价值的差额作为当期非日常业务损益。

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》（以下简称“非货币性资产交换准则”）规定，对于主要以非货币性资产作为双方交易的标的物，涉及少部分货币性资产的交易，可采用两种模式核算：账面价值模式和公允价值模式。账面价值模式不需要确认换出消费品的损益。公允价值模式也将换出消费品公允价值与账面价值之间的差额作为日常业务损益确认，根据换出货物的不同类型分别处理，其处理方法与债务重组一致。另外，对换入的资产主要以换出资产公允价值作为基数计价，如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，则以换入资产公允价值为基数计价。

债务重组准则和非货币性资产交换准则对于换出应税消费品的公允价值如何确定作了如下规定：换出商品本身存在活跃市场的，以市场价为基础确定；换出商品本身不存在活跃市场的，以同类或类似商品的市场价为基础确定；两者都无法取得的，采用估值技术确定。

二、存在的问题

1. 两个准则均把用应税消费品抵债、易物作为日常业务处理，容易误导信息使用者的决策。企业在正常情况下应按时用现金而不是用产品偿还到期债务的本金和利息，以维护整个金融市场资金的正常流通及维护企业信用和形象。尽管相关法律允许企业在确实出现经营困难、突发资金周转不灵的情况下进行债务重组，但在企业实际经营过程中，债务重组业务是不经常发生的，属于偶发业务，现行准则将其作为日常活动进行损益处理，与会计准则对于收入必须属于“企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动中形成”的规定相违背。同时虚增了企业的营业利润，会影响相关财务指标的计算，误导信息使用者。

另外，债务重组准则对于用应税消费品抵债确认了两种性质完全不同的损益。现有文献对此的解释是，用非现金资产抵债可以假设是两种业务的结合：一种是债务人先将非现金资产卖给债权人取得了现金；二是债务人再将取得的现金用来抵债。因此将第一种业务收益作为日常损益计入营业利润，而将第二种业务形成的债务重组收益作为非日常损益计入营业外收支。这种把具体业务处理建立在假设基础上的做法本身就违背了会计可靠性和实质重于形式原则。如果真的作为两种业务处理，债务人和债权人就应该同时签订商品购销合同和用现金抵债的债务重组协议，但事实上企业在发生债务重组业务时只会签订一份债务重组协议。既然都是在债务重组业务中形成的损益，就应该采用同样的确认标准。

同理，企业的日常商品购销应主要采用现金与商品交易

的方式,特殊情况下进行的以物易物应属于偶然性业务,现行准则将其作为日常损益确认不妥。

2. 两个准则对于换出的应税消费品公允价值的计量规定均不够具体。用应税消费品抵债或易物,在两种交易中换出或换入的商品往往没有具体的销售价格。按现行准则规定可以采用公允价值即市场价格来确定,如果市场价格是唯一的,则比较好计量。但当同类商品存在多种市场价格(即市场价格区间)时公允价值是采用最高价、最低价还是平均价,平均价是采用简单的算术平均价还是加权平均价都没有具体规定,这给实务工作者的具体会计处理带来了麻烦,同时也为企业粉饰报表、调节利润提供了可操纵的空间。

三、改进建议

1. 应当将应税消费品抵债、易物交易形成的损益全部作为非日常业务损益处理。由于用应税消费品抵债、易物两种业务都是企业在非正常情况下进行的交易,与企业正常的经营目标关系不密切,因此应当作为非日常业务处理。在债务重组业务中进行会计处理时,债务人应将换出应税消费品的公允价值与账面价值的差额记入"营业外收入——资产处置利得"科目,将公允价值与债务账面价值的差额记入"营业外收入——债务重组利得"科目。债权人也应将取得的应税消费品的公允价值与债权账面价值的差额记入"营业外支出——债务重组损失"科目(借方)或者"资产减值损失"科目(贷方)。其中,此处的"资产减值损失"是与原来多计提的"坏账准备"进行对冲,不影响债务重组属于非日常业务的性质。

在以物易物交易(公允价值模式)中,交换双方都应将换出资产的公允价值与换出资产账面价值的差额记入"营业外收入——以物易物利得"或"营业外支出——以物易物损失"科目。消费税不再计入营业税金及附加,而是直接冲减营业外收入,会计分录为:借:营业外收入——资产处置利得(或以物易物利得);贷:应交税费——应交消费税。这也反映出了特殊情况下税费的特殊处理,符合会计相关性原则。

2. 公允价值采用加权平均价格确定。存在多个市场价格时公允价值的确定,可以借鉴消费税和增值税计税依据的确定方法。以应税消费品抵债、易物时,从税务的角度讲,都应当视同销售缴纳增值税和消费税。按照《消费税若干具体问题的规定》(国税发[1993]156号)第六条,纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品,应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。《增值税暂行条例实施细则》第十六条规定,对于视同销售而无销售额的可按如下顺序确定销售额,按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;按组成计税价格确定。这里的平均销售价格主要指加权平均价格。

很显然,采用类似于消费税的最高价格来确认损益和资产价值,会高估收入和虚增资产,不符合会计谨慎性原则。采用最低价,表面上看收入少了,资产的价值也少了,满足了会计谨慎性原则的要求,但当价格区间内的各个市场价格相差悬殊时,采用最低价却适得其反,不能反映该消费品真实的市场价格情况。如某企业近期按四种价格销售了不同数量的某种商品:以13元销售20吨,以20元销售120吨,以25元销售80吨,以30元销售50吨。很显然不同价格对应的销售数量存在较大差异,最低价13元并不能反映真实的售价情况,用最低价来确认抵债、易物的收入和资产,会虚减资产和收入,误导信息使用者。

如果采用几个价格的简单算术平均数作为消费品的公允价值,即用22元[(13+20+25+30)/4]来计价,计算简单,但从数学角度来看,简单算术平均数假设各数权重相等,忽视了各个价格对应的销售量不同的现实情况,不具有代表性。

加权平均价格是以各个价格对应的销售量占总销售量的比重作为权数计算出的价格平均数[总销售量=20+120+80+50=270(吨),加权平均价格=(13×20+20×120+25×80+30×50)÷270=22.81(元/吨)],考虑了不同价格的销量在总销量中的比例份额,相对比较均衡,能使各期损益变化均衡。尤其是各个价格相差较大、各期价格波动剧烈时,更能体现其优越性。另外各销售价格及对应的销售量可以从企业的消费品明细账上取得,使加权平均价格很容易计算。因此加权平均价格既方便计算,又充分体现了会计谨慎性原则的要求,使各期信息具有可比性。同时与增值税计税依据所采用的加权平均价格保持一致,便于理解和操作。

四、案例分析

为了直观地把握改进后的会计处理方法,现举例分析。

例1:A公司向B公司赊购一批商品,价税合计为550 000元。由于A公司经营出现问题导致短期内无法偿还于2010年5月1日到期的货款。经双方协商并签订债务重组协议,B公司同意A公司用一批应税消费品共2 250件偿还该债务,根据A公司明细账记载,该批商品生产成本为330 000元。最近一个月A公司以三种不同价格对外销售该商品的情况为:按每件220元(不含税价,下同)对外销售1 500件;按每件200元对外销售3 000件;按每件180元对外销售1 000件。A公司和B公司均为增值税一般纳税人,增值税税率为17%,假设该商品消费税税率为5%。A公司向B公司开具增值税专用发票,B公司取得该商品后作为库存商品管理,对该应收款未计提坏账准备。

(1)A公司的会计处理。A公司最近一个月对外销售总数为5 500件(1 500+3 000+1 000),因此,加权平均销售单价=(220×1 500+200×3 000+180×1 000)/5 500=201.82(元)。

抵债消费品公允价值=201.82×2 250=454 095(元)

应交增值税销项税额=454 095×17%=771 96.15(元)

资产处置利得=454 095−330 000=124 095(元)

债务重组利得=550 000−(454 095+77 196.15)=18 708.85(元)

应交消费税=220×2 250×5%=24 750(元)(注:使用最高单价)

因此,A公司会计分录如下:借:应付账款550 000;贷:库存商品330 000,应交税费——应交增值税(销项税额)77 196.15,营业外收入——资产处置利得124 095、——债务重

谈购买子公司少数股权的会计处理

夏焱焱

(北京交通大学经济管理学院 北京 100044)

【摘要】当前,购买子公司少数股权的会计处理主要以《企业会计准则解释第2号》中的相关规定为依据,本文通过对购买子公司少数股权的会计处理规定进行分析归纳,对其实务应用中可能存在的问题进行了探讨,并提出了完善建议。

【关键词】子公司 少数股权 会计处理

购买子公司少数股权,是指企业在取得对子公司控制权形成企业合并的基础上,为进一步增加持股比例,向子公司少数股东购买其持有的该子公司部分或全部股权的交易。

一、购买子公司少数股权的会计处理规定

根据《企业会计准则解释第2号》及《企业会计准则讲解(2010)》,母公司购买子公司少数股权交易分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况会计处理如下:

母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定,确定长期股权投资的入账价值。

合并财务报表中,子公司的资产、负债以购买日(或合并日)开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额,调整合并财务报表中的资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。

二、购买子公司少数股权会计处理详释

按照上述规定,如果购买子公司少数股权交易前母公司是通过合并方式取得的子公司控制权,则无需区分取得该子公司控制权的方式是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并,有关购买子公司少数股权的会计处理相同。

母公司个别财务报表中对于购买子公司少数股权取得的长期股权投资,分别支付对价的不同形式确认其入账价值:以支付现金为对价的,以实际支付的购买价款加上直接相关的

组利得18 708.85。借:营业外收入——资产处置利得24 750;贷:应交税费——应交消费税24 750。

(2)B公司的会计处理。借:库存商品454 095,应交税费——应交增值税(进项税额)77 196.15,营业外支出——债务重组损失18 708.85;贷:应收账款550 000。

例2:接例1,当月A公司与C公司进行了一项交易,A公司用500件该批商品同C公司的一台准备出售的全新设备进行交换,该设备公允价值为100 000元(不含税),账面原价为110 000元,已提累计折旧20 000元。双方约定每件商品以A公司最近一个月销售同类产品的加权平均单价来计价,差价由公允价值较低的一方用现金支付。A公司取得该批商品后作为管理用固定资产使用,C公司取得商品准备直接对外销售。C公司为增值税一般纳税人,增值税税率为17%。双方均开出了增值税专用发票。

(1)A公司的会计处理。

应税消费品公允价值及增值税=201.82×500×(1+17%)=118 064.7(元)

固定资产公允价值及增值税=100 000×(1+17%)=117 000(元)

C公司向A公司支付补价=118 064.7−117 000=1 064.7(元)

补价所占比重=1 064.7/118 064.7=0.9%<25%,交易属于非货币性资产交换。

应税消费品应交消费税=220×500×5%=5 500(元)(注:使用最高单价)

A公司会计分录如下:借:固定资产118 064.7,应交税费——应交增值税(进项税额)17 000,银行存款1 064.7;贷:库存商品73 333.33(330 000×500/2 250),应交税费——应交增值税(销项税额)17 154.7(201.82×500×17%),营业外收入——以物易物利得45 641.37。借:营业外收入——以物易物利得5 500;贷:应交税费——应交消费税5 500。

(2)C公司的会计处理。借:固定资产清理90 000,累计折旧20 000;贷:固定资产110 000。借:库存商品117 000,应交税费——应交增值税(进项税额)17 154.7;贷:固定资产清理90 000,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000,银行存款1 064.7,营业外收入——以物易物利得26 090。

主要参考文献

1. 曾繁荣,王有梅.债务重组中以应税消费品抵债的会计核算.财会月刊,2011;3

2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011

3. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2011