

对财务报表三个项目填列的看法

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

【摘要】财务报表中有少数项目的填列比较复杂,需考虑的因素较多,要求报表编制者对相关经济业务有全面、透彻的了解。本文结合案例对三个较难报表项目的填列提出自己的看法。

【关键词】长期应付款 其他综合收益 特殊调整项目 填列

一、资产负债表“长期应付款”项目的填列

理论上来说,资产负债表中的“长期应付款”项目,应根据“长期应付款”账户的余额减去“未确认融资费用”账户的余额填列,同时还须剔除将在一年内偿付的款项,因为这部分金额应填列在流动负债“一年内到期的非流动负债”项目。“长期应付款”项目填列起来比较困难。事实上,我们可以遵循实质重于形式原则,找到填列的捷径。

以企业超过正常信用条件延期支付款项为例,此时的“长期应付款”相当于借款的本息,而“未确认融资费用”相当于借款的利息,“长期应付款”减去“未确认融资费用”的余额

备,取得价款30万元,开具普通发票,该设备2007年购进,原值为50万元,已提折旧22万元。3月23日,销售2011年4月1日购进的小汽车一辆,取得价款5.85万元,开具普通发票,该车原值为11.5万元,已提折旧3万元。

相关计算及会计处理如下:①销售设备应纳税额= $[30/(1+4%)] \times 4\%/2=0.58$ (万元)。借:固定资产清理28,累计折旧22;贷:固定资产50。借:银行存款30;贷:固定资产清理29.42,应交税费——应交增值税(销项税额)0.58。借:固定资产清理1.42;贷:营业外收入1.42。②销售小汽车应纳税额= $5.85/(1+17\%) \times 17\%=0.85$ (万元)。会计分录同上,不再赘述。

四、购置税控系统专用设备的会计处理

1. 增值税一般纳税人会计处理。按税法有关规定,增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用,以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏,用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。

例4:某试点企业2012年9月1日购入税控系统专用设备15 000元(含税价),以银行存款支付,按5年提取折旧,期末无残值,发生技术维护费500元。

相关计算及会计处理如下:①购入设备时,借:固定资产15 000;贷:银行存款15 000。②按规定全额抵减增值税时,

相当于借款的本金,因此在资产负债表中“长期应付款”项目填列的实质就是在某个时点应付借款的本金,只需将在第二年归还的本金剔除,将其填在流动负债“一年内到期的非流动负债”中,剩余的应付本金即是“长期应付款”项目的金额。资产负债表中“长期应付款”项目的填列方法与之类似,同时还应考虑抵减与长期应收款相关的坏账准备金额。

例1:2012年1月1日,甲公司向乙公司购买一台大型机器设备,设备于当日收到,不需安装。合同约定,甲公司采用分期付款购买设备,该设备价款共计900万元,分6期平均支付,首付款项150万元于2012年1月1日支付,其余款项

借:应交税费——应交增值税(减免税款)15 000;贷:递延收益15 000。③每月计提折旧时,借:管理费用250(15 000/5/12);贷:累计折旧250。借:递延收益250;贷:管理费用250。④发生技术维护时,借:管理费用500;贷:银行存款500。⑤按规定抵减增值税应纳税额时,借:应交税费——应交增值税(减免税款)500;贷:管理费用500。

2. 小规模纳税人的会计处理。按税法的有关规定,小规模纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的,按规定抵减的增值税应纳税额应直接冲减“应交税费——应交增值税”。会计处理可以比照一般纳税人进行。

五、增值税期末留抵税额的会计处理

从今年8月1日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点便在全国范围内推开。这样兼有应税服务一般纳税人企业将面临一个问题:截止到8月1日,增值税留抵税额在上月没有抵扣完的,按照“营改增”的有关规定不得从应税服务的销项税额中抵扣的,应在“应交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目进行核算。

待以后期间允许抵扣时,按允许抵扣的金额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。○

在2012年至2016年平均支付,每年的付款日期为当年12月31日。假定不考虑增值税,甲公司按照合同约定如期支付了款项。假定实际年利率为10%, $(P/A, 10\%, 5) = 3.7908$ 。请计算甲公司2012年12月31日的资产负债表中“长期应付款”项目的填列金额。

具体计算如下:①2012年1月1日购买设备时,借款的本金 $=150 \times (P/A, 10\%, 5) = 568.62$ (万元);②2012年12月31日偿还的借款本金 $=150 - 568.62 \times 10\% = 93.14$ (万元);③2012年12月31日应付的借款本金余额 $=568.62 - 93.14 = 475.48$ (万元);④2013年12月31日偿还的借款本金 $=150 - 475.48 \times 10\% = 102.45$ (万元)(将在一年内偿还)。因此,甲公司资产负债表中“一年内到期的非流动负债”金额为102.45万元,“长期应付款”金额为373.03万元(475.48-102.45)。

二、利润表“其他综合收益”项目的填列

在填列利润表“其他综合收益”项目时,我们应区分“资本公积——其他资本公积”转入“资本公积——股本溢价”的部分。这部分属于权益性交易的结果,不会引起资本公积总额的变动,只是资本公积内部明细科目间的结转,不属于其他综合收益,如在以权益结算的股份支付、可转换公司债券的核算中都会涉及这类业务。

而“资本公积——其他资本公积”转入当期损益的部分属于其他综合收益,会引起资本公积总额变动。如当可供出售金融资产出售时,我们要将这部分综合收益(原在所有者权益中确认的利得或损失)扣除所得税影响后的净额,以相反的符号(利得以负数,损失以正数)填列到“其他综合收益”项目。因为这部分收益当期已经结转至“投资收益”中,况且在以前期间的利润表“其他综合收益”栏中也已经填列过,企业在处置该资产年度不应再确认因该处置事项导致的“综合收益”的增加,仅相当于在综合收益中的“净利润”与“其他综合收益”两个项目间内部结转。

例2:2012年10月25日,甲公司以前以每股11元的价格购入乙公司股票10万股,另支付相关交易费用2万元。甲公司以前购入的乙公司股票作为可供出售金融资产核算。2012年12月31日,乙公司股票市场价格为每股16元。2013年2月5日,甲公司将持有的乙公司股票以每股18元的价格全部出售,发生相关交易费用2万元。甲公司适用的企业所得税税率为25%。请计算甲公司2012年、2013年利润表中因持有和出售乙公司股票应确认的“其他综合收益”。

具体计算如下:①2012年未在损益中确认的利得 $=16 \times 10 - 11 \times 10 - 2 = 48$ (万元);②2012年未在损益中确认的利得扣除所得税影响后的净额 $=48 \times (1 - 25\%) = 36$ (万元)。因此,甲公司2012年度的利润表中因持有乙公司股票应确认的“其他综合收益”为36万元;2013年度因出售乙公司股票将原确认的利得转入当期损益(投资收益),故2013年度的利润表中因出售乙公司股票应确认的“其他综合收益”为-36万元。如果该持股业务2012年确认的是未在损益中确认的损失48万元,则

甲公司2012年度的利润表中因持有乙公司股票应确认的“其他综合收益”为-36万元;2013年度因出售乙公司股票将原确认的损失转入当期损益,故2013年度的利润表中因出售乙公司股票应确认的“其他综合收益”为36万元。

三、现金流量表“购买商品、接受劳务支付的现金”项目的计算应考虑的特殊调整项目

在填列现金流量表中“购买商品、接受劳务支付的现金”项目时,通常运用以下计算公式:购买商品、接受劳务支付的现金 $=$ 主营业务成本 $+$ 增值税进项税额 $+$ 应付账款本期减少额(期初余额-期末余额) $+$ 应付票据本期减少额(期初余额-期末余额) $+$ 预付款项本期增加额(期末余额-期初余额) $+$ 存货本期增加额(期末余额-期初余额) \pm 特殊调整业务。

运用这个公式需要考虑较多的调整事项,主要有以下几个:①生产成本中包含的人工成本,这部分应在“支付给职工以及为职工支付的现金”项目中填列,应予以调减。②当期实际发生的制造费用(不包含消耗的物料),这部分中折旧和摊销费用不涉及现金的流出,差旅费、办公费等在“支付其他与经营活动有关的现金”项目中填列,都应予以调减。③当期以非现金和非存货资产清偿债务减少的应付账款和应付票据,这部分应付账款和应付票据的减少并没有形成现金流出,因此要调减。④企业在接受投资、接受捐赠、债务重组或非货币性资产交换等业务中形成了增值税进项税额,但这些业务都未形成现金流出,要予以调减。⑤工程项目领用本企业存货。存货的减少我们在前面计算公式中是作为调减项目,视为当期耗用了前期的存货。以营业成本为起点计算“购买商品、接受劳务支付的现金”,默认为存货的减少都是生产耗用,计入了生产成本,而将存货用于工程项目对应的是工程成本而不是生产成本,因此要予以调增。⑥存货的盘盈(调减)、盘亏(调增)等。

例3:某企业2012年度有关资料如下:①应付账款:年初数120万元,年末数80万元;②应付票据:年初数30万元,年末数50万元;③预付款项:年初数70万元,年末数60万元;④存货:年初数80万元,年末数100万元;⑤主营业务成本:6000万元;⑥应交税费——应交增值税(进项税额):800万元。其他有关资料如下:用固定资产偿还应付账款5万元,生产成本中直接工资项目含有本期发生的生产工人工资费用300万元,本期制造费用发生额为80万元(其中消耗的物料为10万元),工程项目领用的本企业材料6万元,当期接受以存货投资形成进项税额34万元。请计算购买商品、接受劳务支付的现金。

具体计算过程如下:购买商品、接受劳务支付的现金 $=$ $(6000 + 800) + (120 - 80) + (30 - 50) + (60 - 70) + (100 - 80) - (5 + 300 + 70 + 34) + 6 = 6427$ (万元)。

主要参考文献

张志凤.2012年注册会计师考试应试指导及全真模拟测试·会计.北京:北京大学出版社,2012