

制造业、农产品加工业产品生产为主的增值税一般纳税人,扩大了增值税进项税额抵扣的范围,包括:购进(包括接受捐赠和实物投资)固定资产;用于自制(含改扩建、安装)固定资产的购进货物或应税劳务;通过融资租赁方式取得的固定资产,凡出租方按照相关规定缴纳增值税的;为固定资产所支付的运费。关于以上地区2004年企业增值税缴纳的衔接问题,在《暂行办法》中又进一步明确,2005年1月1日起企业才可正式作进项税额抵扣,在2004年12月31日前暂采取退税方法,并按照下列顺序办理:第一,抵减2004年7月1日之前欠缴的增值税(按欠税发生时间先后,先欠先抵);第二,抵减后有余额的,据以计算应退还准予抵扣的固定资产进项税额(简称“应退税额”),应退税额不得超过本期新增增值税税额,本期新增增值税税额等于本期应缴增值税累计税额(进项税额不含本期固定资产进项税额)减去2003年同期应缴增值税累计税额;第三,在“应退税额”内抵减2004年7月1日以后新欠缴增值税额,抵减后有余额的主管税务机关予以退税。

## 二、增值税转型对企业会计报表以及财务指标的影响

### (一)对资产负债表的影响

增值税征收模式在转变为消费型增值税后,企业购置固定资产的增值税进项税额可以在当期全额抵扣,也就是说此时“固定资产”的原值比在生产型增值税状况下少了相当于进项税额的一块价值。因此该项固定资产在以后年度每年计提的折旧相对于税改前有所降低,而由于受这部分折旧的影响,利润会相应增加,最后将导致企业所得税的上涨。从宏观的角度来看,增值税转型对企业资产负债表直接的影响是投资当年固定资产项目金额会大幅度地上升,以后年度“累计折旧”在总数上比以往有所上涨;间接影响是由于消费型增值税对投资的刺激力度较大,可能导致企业对外增加筹资或者依靠企业内部积累而减少利润分配,最终体现为企业负债比例的上升。

### (二)对利润表的影响

消费型增值税下,投资当年新增固定资产的增值税进项税额一次性全额抵扣,会导致企业当年利润大幅度上升。具体来说,一方面退税的部分按照《暂行办法》的规定,企业账务处理上是计入“补贴收入”科目,这意味着增加了企业利润;再一方面设备的更新和技术的改进可能会给企业带来经营业务收入的增加。不过,采取对外筹资办法更新设备的企业例外,因企业“财务费用”的增加有可能抵销部分由于增值税抵扣或者退税所带来的利润。

### (三)对现金流量表的影响

对“经营活动的现金流量”项目的影。转型的当年,经营现金流量由于增值税的大幅度减少而有所上升,即“支付的各项税费”减少。而以后年度由于新增固定资产的年折旧额相对于转型前有所降低,则累计折旧对现金流量支出的冲抵作用被削弱了,即相当于“支付的其他与经营活动有关的现金”增加了。

对“投资活动的现金流量”项目的影。“构建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”的值在转型后较转型前有所减少,减少数为认定的进项税额数。“投资活动的现金流量流出”也将以同样金额减少,而“投资活动净现金流量”则以同样数额增加。

对“筹资活动的现金流量”项目的影。企业外借的长短期负债如采取一次性还本付息逐年计提的形式,在还本付息前对当期现金流量不会产生影响,在还本付息后因支付了利息,则会导致当期现金流量的支出,即“分配股利、利润和偿还利息所支付的现金”的增加。

增值税的转型在减少了企业增值税纳税额的同时,又相应地会增加企业的所得税金额,而且企业还会因为加大了投资力度而增加现金流量的支出,这三者抵销之后,企业的现金流量会减少。

### (四)对财务指标的影响

盈利能力指标的变化。由于增值税转型之后,企业净资产不变,净利润相应增加,因此净资产报酬率上升。

资产运营指标的变化。固定资产周转率是一项重要的资产运营指标,固定资产周转率=营业收入/固定资产,固定资产周转率越大资产运营效率越高。增值税转型之后,企业的盈利能力相应地会增加,固定资产价值则相应地会减少,这将使该指标上升。

(作者单位:中南财经政法大学)

## 关联方之间出售资产交易价格问题浅析

□ 王书果

### (一)关联方之间高价出售商品显失公允的问题

上市公司利用关联方关系以高价销售产品,《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》(以下简称《规定》)中指出,如果没有确凿证据表明交易价格是公允的,对显失公允的交易价格部分,一律不得确认为当期利润,应作为资本公积处理。即在会计实务中,销售方不能将实际交易价格全部确认为收入。《规定》对正常的商品销售规定了两种确认收入的方法:一是当期对非关联方的销售量占该商品总销售量的比例达到20%以上时,应按对非关联方销售的加权平均价格作为计量基础来确认收入。二是当期销售仅限于上市公司与关联方之间或与非关联方之间的销售量未达到20%以上,并且实际交易价格在商品账面价值120%以下的,据实确认收入;实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积。这一会计处理规定,提供了关联方之间出售商品“公允价值”上限的判断标准,对销售方利用关联方交易虚增利润起到了一定的限制作用,但也存在一些亟待解决的问题:第一,针对关联方之间出售资产只规定了上市公司一方的会计处理,而与其对应的另一关联方,即购买方,其会计处理没作任何要求。第二,对购买方而言,期末在对外提供的会计

报表中,如果购入货物的实际交易价格以资产的形式对外编报,则会因关联交易导致企业资产价值偏高;如果购入货物的实际交易价格已作为发生业务当期的销售成本,则可能因关联交易造成企业“亏损”,最终形成购买方会计提供的信息不真实。第三,实际交易价格超出会计确认收入的部分,按税法规定,仍需要缴纳所得税,在缴纳所得税之前,会计核算已将其转作资本公积记账,虚增资本公积。第四,对于关联方交易差价所产生的资本公积,规定不能用于转增资本或弥补亏损,其具体用途也没作说明,从而使该资本公积一经入账,可能长期挂账。

### (二)关联方之间低价出售商品显失公允的问题

对于上市公司利用关联方关系以低价销售产品,《规定》中指出,如果实际交易价格低于或等于所售资产账面价值的,仍按有关会计制度和准则的规定进行处理。即在会计实务中,购销双方,一方按实际交易价格确认收入,另一方按实际交易价格作为购入货物的成本。该规定暴露出的弊端也较为明显:第一,缺乏提供关联方之间出售商品“公允价值”下限的判断标准。如果说上市公司高价销售商品,显失公允的部分不能增加当期利润,那么上市公司低价销售商品,显失公允的部分却能减少当期利润,这种做法有纵容关联方之间低价销售之嫌。第二,与上市公司相对应的关联方,由于购入的货物成本较低,最终使得企业利润增加,从而达到了上市公司向其关联方转移资金和利润的目的。第三,从纳税方面看,《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》规定,关联方企业间的购销业务,不按照独立企业之间的业务往来作价的,按照下列方法调整计税收入额或者所得额:(1)按照独立企业之间进行的相同或者类似业务活动的价格;(2)按照再销售给无关联方关系的第三者的价格;(3)按照成本加合理的费用和利润;(4)按照其他合理的方法。由于会计确认的收入与税法确认的计税收入不同,则销售方在计算税金时其应交增值税、所得税等均需要调整,加大了纳税核算的成本及难度。第四,上市公司低价销售商品,税务机关有权对其交易价格进行调整,最终实现对其流转税、所得税的征收;而购买方,如果购入的货物作为存货管理,其增值税的进项税额数额偏小,若其他条件不变,则企业本期应缴纳的增值税等流转税额则偏大;同时由于以偏低的实际交易价格作为货物的成本,最终导致利润加大,使应缴纳的所得税增加。由于买卖双方均在缴纳税款,造成重复征税,导致税负不公。

### (三)解决关联方之间出售资产相关问题的对策

关联方交易定价是否公允,对国家税收、投资者和其他企业的利益都有较大的影响,如果没有判断其交易价格是否公允的标准,必将扰乱正常的市场秩序,损害证券市场和整个社会的公平与效率。2004年国家税务总局发布了《关联企业间业务往来预约定价实施规则(试行)》,对于解决关联企业间的税收转移问题,统筹兼顾关联企业所在地的税收利益,消除对关联方的双重征税等问题,将发挥重要的作用。然而,关联方交易定价影响的不仅仅是税收,而是企业粉饰财务状况和转移资金的问题。因此,会计制度也应对关联方之间出售资产相关的会计处理作进一步的明确与规范。

笔者认为,第一,会计制度应提供关联方之间出售商品“公允价值”下限判断的标准。关联方之间出售资产,购销双方分别

按照公允价值来确认收入和购进货物的成本。第二,对于实际交易价格高于公允价值的部分,销售一方先记入“待转资产价值”账户,期末将其计入纳税所得,在计算结转所得税之后,将其差额转入“资本公积——关联方交易差价”。第三,进一步明确关联方交易差价所产生的资本公积的具体用途。一是弥补企业低价销售或高价购入所产生的损失;二是如果关联方存在投资与被投资的关系,投资方用来弥补投资损失。第四,如果关联方交易差价所产生的资本公积,不足以弥补企业低价销售或高价购入所产生的损失,可将其差额记入“营业外支出”账户,并单设“对关联方捐赠”明细项目进行核算。第五,会计制度在提供关联方之间出售资产其“公允价值”的判断标准时,应尽可能与税法相关规定缩小差异,以降低会计核算的成本和纳税成本。

(作者单位:烟台职业学院会计系)

责任编辑 林燕

## 企业财务风险控制方法

□ 鄂秀丽 季小杰

由于现代社会经济的不稳定性、信息非对称性以及人类自然灾害和突发事件的存在等,都不可避免地给企业带来财务风险。按照企业财务风险控制的过程,可以将风险控制的方法划分为风险决策方法、风险预防方法和风险处理方法三种基本类型。

### (一)风险决策方法

风险决策是风险控制的重要一环,风险决策方法就是对风险条件下的各种可行方案进行比较与选择,以便于决策者根据企业自身承受风险的能力,选择相适应的风险方案,从而达到控制风险目的的方法。企业管理决策类型的不同,其风险决策的方法也各不相同,在企业各个理财决策环节中,筹资决策常用的风险决策方法有边际资金成本法、股本收益率法及财务杠杆系数法等;投资决策常用的风险决策方法有小中取大法、大中取小法、大中取大法、后悔值法、盈亏平衡点法、敏感性分析法及内部投资收益率法等;收益分配决策常用的风险决策方法有剩余股利分配法、固定股利分配法及固定支付率法等。科学合理的风险决策方法的选择和使用是事前控制风险的有效手段。

### (二)风险预防方法

风险预防是指在接受既定风险的条件下,通过采取措施,以降低损失出现的概率,减少风险可能造成的损失。风险预防方法主要包括以下措施:

1、回避风险法。回避风险法一般适宜在两种情况下采用:某种经营活动的风险与其收益不相称,损失发生的可能性和损失程度都较高;控制风险损失的发生所支出的成本费用大于风险收益。回避风险法通常有两种形式:一种是在风险决策时,尽可