

补价和相关税费 对现金流量影响分析

□ 杨勇 王轩庭

企业发生以非现金资产清偿债务的债务重组事项,当非现金资产公允价值与债务账面价值不一致时,会涉及收付补价和支付相关税费;企业发生非货币性交易事项,当换出资产和换入资产公允价值不一致时,也会涉及收付补价和支付相关税费。收到补价,会使企业产生现金的流入;支付补价和相关税费,会导致企业现金的流出。对于收付的补价和支付的相关税费在现金流量表中如何列报,《企业会计准则——现金流量表》未予明确,本文拟对此加以分析和介绍。

一、债务重组产生的补价和相关税费

债务重组事项中以非现金资产清偿债务时,债务人用于偿债的资产主要有:存货、短期投资、长期投资、固定资产、无形资产等。根据《企业会计准则——债务重组》的规定,债权方和债务方对于补价在会计处理上是不同的,因而在补价性质的判定上也就不一样,需分别进行讨论。

(一) 债权方

1、收到的补价

债权方收到补价,应按照应收债权的账面价值减去补价,加上应支付的相关税费,作为所接受的非现金资产的入账价值。如果债务人以存货清偿债务,债权人接受的存货成本还要减去可以抵扣的增值税进项税额。其会计处理为:

借:非现金资产科目	(接受抵偿应收债权的非现金资产)
应交税金——应交增值税(进项税额)	(接受抵偿应收债权的存货可抵扣的进项税额)
坏账准备	(应收债权计提的坏账准备)
银行存款	(收到的补价)
贷:应收账款	(抵偿的应收债权账面余额)
应交税金	(应支付的税金)
银行存款	(应支付的费用)

通过会计分录借贷关系分析可以发现,债权方收到的补价,对应的是“应收账款”科目,可视同应收账款的收回。因而在现金流量表中,收到的补价应列入“经营活动产生的现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”项目。

2、支付的补价

债权方支付补价,应按照应收债权的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费,作为所接受的非现金资产的入账价值。如果债务人以存货清偿债务,债权人接受的存货成本还要减去可以抵扣的增值税进项税额。其会计处理是:

借:非现金资产科目	(接受抵偿应收债权的非现金资产)
应交税金——应交增值税(进项税额)	(接受抵偿应收债权的存货可抵扣的进项税额)
坏账准备	(应收债权计提的坏账准备)
贷:应收账款	(抵偿的应收债权)
银行存款	(支付的补价)
应交税金	(应支付的税金)
银行存款	(应支付的费用)

通过会计分录借贷关系分析可以发现,债权方支付的补价,对应的是非现金资产科目,可视同购置非现金资产的支出。如果抵偿应收债权的是存货,支付的补价在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金”项目;如果抵偿应收债权的是投资(短期投资、长期股权投资和长期债权投资),支付的补价在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——投资所支付的现金”项目;如果抵偿应收债权的是固定资产和无形资产,在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目。

3、支付的相关税费

以非现金资产清偿债务的债务重组事项中,对于债权方支付的相关税费,通过上述会计分录借贷关系分析,也视同购置非现金资产的支出,但在处理上有所不同:

(1) 支付的相关费用和支付的补价处理原则一致。

(2) 支付的相关税金,如果抵偿应收债权的是存货,在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——支付的各项税费”项目;如果抵偿应收债权的是投资(短期投资、长期股权投资和长期债权投资),在现金流量表中应列入

“投资活动产生的现金流量——投资所支付的现金”项目；如果抵偿应收债权的是固定资产和无形资产，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目。

(二) 债务方

1、收到的补价

债务方收到补价，用以抵偿债务的非现金资产的账面价值减去补价，加上相关税费之后，与应付债务账面价值的差额作为资本公积或作为损失直接列入当期损益。其会计处理为(假设不考虑以固定资产清偿债务需通过“固定资产清理”科目核算)：

借：应付账款、应付票据	(清偿的债务)
资产减值准备科目	(非现金资产计提的减值准备)
营业外支出	(债务重组损失)
银行存款	(收到的补价)
贷：非现金资产科目	(清偿债务的非现金资产)
应交税金	(应支付的税金)
银行存款	(应支付的费用)
资本公积	(债务重组权益)

通过会计分录借贷关系分析可以发现，债务方收到的补价，对应的是非现金资产科目，可视同非现金资产的处置收入，如果是以前存货抵偿债务，在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”项目；如果是以前投资(短期投资、长期股权投资和长期股权投资)抵偿债务，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——收回投资所收到的现金”项目；如果是以前固定资产和无形资产抵偿债务，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收到的现金净额”项目。

2、支付的补价

债务方支付补价，用以抵偿债务的非现金资产的账面价值加上补价和相关税费之后，与应付债务账面价值的差额作为资本公积或作为损失直接列入当期损益。其会计处理是(假设不考虑以固定资产清偿债务需通过“固定资产清理”科目核算)：

借：应付账款、应付票据	(清偿的债务)
资产减值准备科目	(非现金资产计提的减值准备)
营业外支出	(债务重组损失)
贷：非现金资产科目	(清偿债务的非现金资产)
银行存款	(支付的补价)
应交税金	(应支付的税金)
银行存款	(应支付的费用)
资本公积	(债务重组权益)

通过会计分录借贷关系分析可以发现，债务方支付的补价，对应的是“应付账款”、“应付票据”等科目，可视同债务的偿还，在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流

量——购买商品、接受劳务支付的现金”项目。

3、支付的相关税费

以非现金资产清偿债务的债务重组事项中，对于债务方支付的相关税费，通过上述会计分录借贷关系分析，也应视同债务的偿还，但在处理上有所不同：

(1) 支付的相关费用和支付的补价处理原则一致，在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金”项目。

(2) 支付的相关税金，在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——支付的各项税费”项目。

二、非货币性交易产生的补价和相关税费

非货币性交易事项中，交易的资产主要有：存货、短期投资、长期投资、固定资产、无形资产等。根据《企业会计准则——非货币性交易》的规定，交易双方对于补价的会计处理是相同的，因而在补价性质的判定上也一致。

1、收到的补价

收到补价方，应按换出资产账面价值减去补价，加上应确认的收益和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。其会计处理为(假设不考虑换出固定资产需通过“固定资产清理”科目核算)：

借：非货币性资产科目	(换入的非货币性资产)
应交税金——应交增值税(进项税额)	(换入存货可抵扣的进项税额)
资产减值准备科目	(换出资产计提的减值准备)
银行存款	(收到的补价)
营业外支出	(非货币性交易损失)
贷：非货币性资产科目	(换出的非货币性资产)
应交税金	(应支付的税金)
银行存款	(应支付的费用)
营业外收入	(非货币性交易收益)

通过会计分录借贷关系分析可以发现，收到的补价对应的非货币性资产科目，可视同非货币性资产的处置收入，如果换出资产是存货，在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——销售商品、提供劳务收到的现金”项目；如果换出资产是投资(短期投资、长期股权投资和长期股权投资)，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——收回投资所收到的现金”项目；如果换出资产是固定资产和无形资产，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收到的现金净额”项目。

2、支付的补价

支付补价方，应按换出资产账面价值加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。其会计处理是(假设不考虑换出固定资产需通过“固定资产清理”科目核算)：

所得税会计核算 几个问题的理解

□ 金燕华 傅 淙

一、正确区分两种差异

税前会计利润与应税所得之间的差异一般可以分为永久性差异和时间性差异两种。两者在形成的原因、特点、数学特征、具体内容和具体会计核算方法上有很大的不同。

1、永久性差异。是指由于税前会计利润与应税所得之间的计算口径不一致产生的差异。其特点是只在当期发生，不能在以后各期转回，即只对当期应税所得的计算有影响，不影响以后各期应税所得的计算。从数学特征来看，分期数或正或负，最终也是或正或负。对某一永久性差异而言，一经发生，将“永久”存在。永久性差异又可分为两种情况：

(1)项目差异。又称全额差异，是指会计上确认收益或支出而税法不作为收入或扣减项目或者相反情况的差异。例如：①违法经营的罚款和被没收的财物损失；②违反法律、行政法规而交付的罚款、罚金、滞纳金；③非公益性、救济性捐赠；④各项赞助支出和回扣支出；⑤不超过5年的弥补以前年度亏损；⑥已纳税投资收益，如国债投资利息收入

和已缴足所得税的投资收益。

(2)标准差异。是指有些收益性支出，税法规定计税开支标准，超标准部分会计上可据实列支，但税法要作为计税利润处理。例如：①利息支出，指超过金融机构同类同期贷款利率计算的部分；②工资、薪金支出，指实发额超过计税工资标准的部分；③三项经费，指实发工资超过计税工资标准的差额按14%、2%、1.5%计提的福利费、工会经费和教育经费；④业务招待费超标部分；⑤公益性救济性捐赠超过年应纳税总额3%部分；⑥在建工程领用库存商品售价和成本的差额；⑦其他超标部分。

2、时间性差异。是指由于税前会计利润与应税所得之间的计算时间不一致产生的差异。这种差异的特点是在当期发生，并在以后一期或若干期内转回，既对本期应税所得的计算产生影响，又对以后转回期应税所得的计算产生影响(与本期的影响相反)，但从较长的时期来看，税前会计利润与应税所得是一致的。从数学特征来看，分期数有正有负(或先负后正或先正后负)。但对某一时间性差异来讲，最终

借：非货币性资产科目 (换入的非货币性资产)
 应交税金——应交增值税(进项税额) (换入存货可抵扣的进项税额)
 资产减值准备科目 (换出资产计提的减值准备)
 贷：非货币性资产科目 (换出的非货币性资产)
 银行存款 (支付的补价)
 应交税金 (应支付的税金)
 银行存款 (应支付的费用)

通过会计分录借贷关系分析可以发现，支付的补价对应的非货币性资产科目，可视同购置非货币性资产支出，如果换入资产是存货，在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——购买商品、接受劳务支付的现金”项目；如果换入资产是投资(短期投资、长期股权投资和长期债权投资)，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——投资所支付的现金”项目；如果换入资产是固定资产和无形资产，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付

的现金”项目。

3、支付的相关税费

对于非货币性交易事项中支付的相关税费，通过上述会计分录借贷关系分析，也应视同购置非现金资产支出，但在处理上有所不同：

(1)支付的相关费用和支付的补价处理原则一致。

(2)支付的相关税金，如果换入资产是存货，在现金流量表中应列入“经营活动产生的现金流量——支付的各项税费”项目；如果换入资产是投资(短期投资、长期股权投资和长期债权投资)，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——投资所支付的现金”项目；如果换入资产是固定资产和无形资产，在现金流量表中应列入“投资活动产生的现金流量——购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目。

(作者单位：淮阴卷烟厂 江苏省烟草公司)

责任编辑 王教育