

关于几个特殊事项 在资产负债表中列示问题的探讨

庄英明

资产负债表是反映企业某一特定日期的资产、负债和所有者权益等财务状况的报表，它帮助投资者和债权人评估企业的变现能力、分析企业的财务实力。为了真实地反映企业的财务状况，本文拟就几个特殊事项在资产负债表中的列示作一探讨。

一、其他应收款贷方余额和其他应付款借方余额问题

其他应收款反映企业对其他单位除货款以外的应收及暂付款项，一般来讲不会出现贷方余额；其他应付款反映企业除货款和专项应付款之外的所有应付和暂收其他单位款项，一般不会出现借方余额。但是，由于各单位的具体情况不同，有时其他应收款可能会出现贷方余额，其他应付款可能会出现借方余额。此种情况下，如何在资产负债表中列示，有关会计制度未作出明确要求。实际工作中，有两种观点：一种是以负数直接在资产负债表的其他应收款和其他应付款项目中列示。其理由是：关于会计报表编制的制度中，仅对预提费用、待摊费用、应收账款、应付账款、预收账款、预付账款等账户出现类似情况时有明确要求，对其他应收款、其他应付款的填列都明确规定应根据其他应收款（减去已计提的坏账准备）、其他应付款的期末余额填列。因此，其他应收款期末为贷方余额、其他应付款期末为借方余额时，分别以负数列示是可以的。另一种观点是，根据实质重于形式原则，应作重分类调整后分别在负债方和资产方列示。即其他应收款账户出现贷方余额时，填列在其他应付款项目中，其他应付款账户出现借方余额时，则填列在其他应收款项目中。

笔者赞同第二种观点。资产负债表反映的是单位特定时点的资产、负债和所有者权益的情况。其他应收款账户贷方余额、其他应付款账户借方余额的出现，已使其账户本身所反映的经济业务性质发生了相反的变化，即其他应收款已变成了其他应付款，其他应付款已变成了其他应收款。如果不进行重分类调整列示的话，则明显违反了实质重于形式原则，同时也虚减了资产、负债，导致会计信息的失真。

二、百分之百保证金开出银行承兑汇票如何列示问题

银行承兑汇票由于其本身不能支付的风险极小，许多企业已将其作为拓展销售市场、让利给客户的重要法宝。正因如此，精明的客户也越来越重视以承兑汇票的形式支付货款。显然作为买方支付承兑汇票，至少可以得到相当于银行存款利息的收益。基于此，作为理财的手段，产生了百分之百保证金开据银行承兑汇票用以支付货款的现象，由此引发了如何列示这部分应付票据和应收保证金的问题。

一种观点认为：作为理财的手段，开出百分之百保证金的银行承兑汇票视同直接支付现汇，月末应将这部分存出保证金及应付票据对冲，即借记“应付票据”，贷记“其他货币资金（承兑保证金）”。另一种观点认为：此种方式开出的银行承兑汇票与其他方式开出的银行承兑汇票没有本质区别，应在资产负债表中正常反映。

笔者赞同第二种观点，即银行承兑汇票开出和承兑保证金的支付，应分别作为企业的流动负债和流动资产列示，与其保证金的支付比例没有关系。部分保证金开出的银行承兑汇票和百分之百保证金开出的银行承兑汇票都是一种理财活动，只不过是部分支付保证金开据承兑汇票，受该单位信贷规模或综合授信额度的限制，更主要的原因是企业现汇不能满足需求，侧重于满足支付要求。而百分之百保证金开出银行承兑汇票不受该单位信贷规模或综合授信额度的限制，更多地体现出理财的观念。尽管目的有所不同，但二者都是存入保证金开出银行承兑汇票，在核算上也作相同的会计处理。倘若按第一种观点进行处理，则虚减了企业的资产和负债，不能真实地反映企业的财务状况。

三、“应交税费”科目为借方余额时的列示问题

资产负债表应交税费项目，反映的是企业按照税法规定应交纳的各种税费，包括增值税、消费税、营业税等，以及企业代扣代交的个人所得税。根据企业会计准则的要求，本项目

关于股权激励与股权出售 实施过程中的财税问题

高昌庆 ■

股权激励,即企业(或单位)无偿授予激励对象一定份额的股权或一定数量的股份。股权激励又分两种:一是持续经营企业从企业净资产增值部分提取一定比例奖励给企业重要的技术人员和经营管理人员。二是高等院校和科研院所经批准以科技成果向企业作价入股,可以按科技成果评估作价金额的一定比例折算为股权激励给有关技术人员。股权出售,即企业按不低于股权评估价值的价格,以协议方式将企业股权(股份)有偿出售给激励对象。

2010年8月,中关村国家自主创新示范区开始试点企业股权和分红激励政策,至2011年年底,武汉东湖国家自主创新示范区、上海张江国家自主创新示范区、合芜蚌自主创新综合试验区相继试点企业股权和分红激励政策。笔者现结合实际工作,对股权激励和股权出售实施过程中的有关财税问题做简要分析。

一、持续经营企业股权激励和股权出售

合肥聚能电物理高技术有限公司是合肥市第一家实施股权激励持续经营的国有控股企业。该企业经营情况良好,近3年税后利润形成的净资产(不包括财政补助直接形成的净资产)增值额占企业近3年年初净资产总额的20%以上,且实施股权激励当年年初未分配利润没有赤字,符合合芜蚌自主创新综合试验区企业股权激励政策的条件要求。

经过一系列的报批和产权交易中心鉴证下的协议转让手续,合肥聚能电物理高技术有限公司最终落实的激励方案是:

公司从近3年净资产增值额中提取48万元用于股权激励(不超过近3年净资产增值额的35%),其中一半奖励给企业重要技术人员和主要管理人员,另一半由重要技术人员和主要管理人员出资购买。二者均按评估备案的资产净值折合成股权,增加公司注册资本。奖励部分由公司净资产项中的未分配利润转增资本,个人所得税由受奖励人员承担。根据《财政部 国家税务总局关于中关村、东湖、张江国家自主创新示范区和合芜蚌自主创新综合试验区有关股权激励个人所得税试点政策的通知》(财税[2013]15号)的精神,受奖励人的个人所得税可以申请在5年内缓交,即在5年内每次取得股权转让收益后按财产转让所得20%的税率缴纳,在5年缓征期满时,须缴清个人所得税。会计分录如下(设根据评估备案结果计算的每1元股权的净资产为2元):

1. 奖励受激励人员以未分配利润转增资本的会计分录(单位:元,下同)

借:未分配利润	240 000	
贷:实收资本——受激励人员		120 000
资本公积——资本(股本)溢价		120 000

2. 受激励人员以现金出资购买的会计分录

借:现金	240 000	
贷:实收资本——受激励人员		120 000
资本公积——资本(股本)溢价		120 000

需要说明的是:受激励人员以现金出资购买部分可以采用以上以未分配利润增资的方式,还可以采取向原股东购买的方

应根据“应交税费”科目期末贷方余额填列,如“应交税费”科目期末为借方余额,应以负数填列,对此笔者认为值得商榷。

笔者认为采用负数填列,违背了财务报表项目不得相互抵消填列的基本原则。“应交税费”科目之所以出现借方余额,主要是增值税进项税额大于销项税额导致留抵数额较大,以及预交企业所得税等税收及抵消其他各种应纳税金额后,仍未抵消完的部分。由于税种的不同,尽管“应交税费”总额为借方余额,从表面看无应交税金需要交纳,但实际上不同税种之间的纳税是不可以相互抵消的,其他应纳税项目

仍然要按期纳税。为此,笔者认为,应和其他应付款月末借方余额处理一样,在月末将“应交税费”的各明细科目进行重分类调整后在资产负债表上列示,即“应交税费”明细账为贷方余额的合计数填列在“应交税费”项目下,明细账为借方余额的合计数填列在资产方的其他流动资产项下。这样,才能够真实地反映应交税费负债情况,也和其他应付款、应付账款等往来账借方余额列报处理相一致。■

(作者单位:江苏沙钢集团淮钢股份有限公司纪检审计处)

责任编辑 武献杰