

企业公司制改建中应付 工资等结余的财务处理

陈友梅 何一涛

在企业公司制改建过程中,一些计划经济管理方式下形成的特定负债(如工资和福利费结余)的处理极为重要。2002年7月财政部颁发了《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》(财企[2002]313号,以下简称“313号文”),首次提到相关负债的处理方法,并在2005年以“313号文”补充通知的形式发布财企[2005]12号文(以下简称“12号文”)对相关负债按照形成方式加以区分,同时分别负债的不同情况提出了相应的处理意见。2006年财政部又制定了《关于企业公司制改建应付工资等余额财务处理的意见》(财办企[2006]23号,以下简称“23号文”),对“12号文”进一步明确并加以强调。本文对上述文件的具体规定及实务中的应用和涉税事项进行说明。

一、具体的规定

1、工资的结余。改建时应付工资的余额分为两类:应发未发的工资和属于实施“工效挂钩”等分配办法提取数大于应发数所形成的工资基金结余。前者是按照企业内部工资奖金分配办法,应当支付而没有支付给职工,从而形成拖欠的工资,应当作为负债予以清偿;后者是按照计划经济管理方式留存企业的国有资本积累,应转为国有资本独享的资本公积金,留待以后增资扩股时转增国有股份。

2、福利费及职工教育经费的结余。改建基准日企业账面原有的应付福利费、职工教育经费余额,应当转增资本公积金,不再作为负债管理,也不得转为个人投资。因医疗费超支产生的职工福利费不足部分,可以依次以公益金(注:在执行财政部财企[2006]67号文件规定后,不再有公益金项目,结余的公益金将转入法定盈余公积金)、盈余公积金、资本公积金和资本金弥补。

3、新旧规定的衔接及延伸。在“12号文”下发之前已完成公司制改建,且结余的工资基金、应付福利费及职工教育经费当时未结转资本公积金的,现有余额应当向原国有股东清偿后核销相应负债,或者将其转作国有独享资本公积金。同时“23号文”对已经改建为有限责任公司的企业进行延伸,当该类公司再变更为股份有限公司时,应付工资等余额的财务处理,应比照上述规定执行。

二、实务应用中应注意的事项

1、结余的时点选择。在企业改建过程中,由于改建的周期较长,从申请到最终改建创立,至少要几个月时间,特殊情况下还可能会跨越不同的会计年度。因此负债的余额会涉及到各个不同的时点,改建过程中的基准日包含如下:

(1)清查评估基准日。这是改建申请过程中,对相关的资产进行清查评估所选择的时点。企业的改建申请上报过程中涉及到的数据,通常是以该评估基准日确定的金额为准。

(2)验资基准日。这是改建批准后,参照评估结果对评估日至被批准日这一期间的损益进行审计及验资的时点。

(3)设立登记日。这是公司制企业设立登记的时点。实务中,通常企业的设立登记日与验资基准日选用的会计期末时点一致。

“313号文”规定,公司制企业设立登记的净资产应当以评估基准日确认数为准。评估基准日到设立登记日期间,因原企业实现利润而增加或者减少的净资产,应上缴国有资本持有单位、转增资本公积或者由国有资本持有单位补足、由公司制企业用以后年度国有股份所应分得的股利予以补足。

基于“313号文”的规定,尽管设立登记日是以评估基准日的净资产来确认实收资本到资额,但是设立登记日仍旧

是企业改建前后净资产的界定点。因此，“12号文”所提到的余额应当是以设立登记日为基准日，但应对设立登记日的余额分两次进行财务处理。

2、具体的处理方法。通过上述对“12号文”所提到的余额分析，对不同时点余额的处理方法如下：

(1)评估基准日的余额处理。评估基准日中所包含的工资基金结余或者福利费、职工教育经费结余，应当在清查评估时作清查调整。清查调整过程中应将相关的余额转入资本公积；对于因医疗费超支而产生的职工福利费不足部分，则依次冲减公益金、盈余公积金、资本公积金和资本金。

(2)设立登记日的余额处理。由于“313号文”提到的评估基准日至设立登记日期间净资产变动的前提是“原企业实现利润”，而实际上，企业有些负债并不能完全在当月准确计算并据以支付，需支付的数额还可能会受到企业全年预算的影响，如全年的绩效情况、发票未冲账等因素。因此，设立登记日的相关负债余额应先在负债明细项目下单独挂账，待日后该期间的负债清偿后，余额再按“313号文”规定，退回原国有股持有单位或者转入资本公积。

3、工资结余的计算。“12号文”提到工资余额包括应发未发工资和工资基金结余，而应发未发工资的计算是关键，其计算标准是企业的内部工资奖金分配方法。实务中，按照企业的内部工资资金分配方法所计算出来的工资，不仅包含应发未发的当月工资，还应当包含按照企业的工资标准计算的奖金、津贴以及绩效工资；而且大多企业绩效工资的计算

是结合全年的业绩来考虑的。因此，在评估基准日的清查调整过程中，应充分考虑到除应发未发当月工资以外的其他工资组成部分的影响。

三、涉税事项的考虑

国家税务总局下发的《关于实行工效挂钩办法的扣除问题》(国税发[1998]86号)规定：经批准实行工效挂钩办法的企业，其实际发放的工资额可在当年企业所得税前扣除。企业按批准的工效挂钩办法提取的工资额超过实际发放的工资额部分，不得在企业所得税前扣除；超过部分用于建立工资储备基金，在以后年度实际发放时，经主管税务机关审核，在实际发放年度企业所得税前据实扣除。

由此，本文所提到的工资基金结余并不能在税前列支，其计提应视为对税后利润的再分配。所以，在评估基准日的清查调整过程中，就相关结转部分并不需要将其纳入应纳税所得额，据以计算企业所得税。由于目前国家税务总局未对1998年以前形成的，已在税前列支的应付工资结余在企业改建公司过程中的涉税问题加以明确，实务中较为稳健的做法是在清查调整过程中，将原已在税前列支、计提的负债结余(如应付工资、应付福利费及职工教育经费等)转入资本公积的同时，作为清查期间的纳税调增事项以计算企业所得税。■

(作者单位：天健华天会计师事务所)

北京市物资贸易职工学院)

责任编辑 张智广

●建议

对发票使用中存在问题的改进建议

李鸿漫 ■

笔者发现，现有发票使用中主要存在以下问题：首先，带有复写功能的货物销售发票，因其材质具有“蜡性”成份而不易粘贴，特别是在所附原始单据较多的情况下，往往会因为一张“蜡性”发票的干裂，而致使整个记账凭证所附的原始单据全部“解体”。其次，发票所加盖的印章不规范统一，有的加盖“财务专用章”，有的加盖“发票专用章”，还有的甚至加盖行政公章或业务科室章。而《发票管理办法》只规定了前两个印章可用，但加盖“财务专用章”存在安全隐患。第三，发票票面记载事项区域较为短狭，很容易在制作记账凭证时被粘连掩盖，不利于日后翻看，特别是不利于复制借阅，因此缺乏人性化的功能设计。第四，发票没有预留相当空间供有关人员签名作注，致使票面因相关人员签字而显得杂乱无章，甚至分辨不清票面所正常记载的内容事项，既不美观实用，也不严肃严谨。

有鉴于此，笔者建议税务部门应本着“以人为本，搞好服务”的精神，搞好调研，尽快在以下几个方面改进发票的使用功能：取消发票中不利于粘贴的“蜡性”成份，改用粘合力较强的材质作为发票票体；统一发票加盖印章为“发票专用章”，杜绝财务安全隐患；右移发票主要记载事项幅面，留出一定空间以利于粘制凭证；预留一定幅面专门用于相关人员签名，以保持票面的整洁庄重。■

(作者单位：河北省邢台市公共交通总公司)

责任编辑 刘黎静