

关于《企业会计制度》及会计准则若干会计处理问题的思考

□ 詹秉英

一、关于被投资公司以利润转增资本

被投资企业以利润转增为资本即分派股票股利时,对于被投资企业,根据股东大会或董事会批准的利润方案,作借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“股本或实收资本”科目;对于投资企业,根据《企业会计制度》和《企业会计准则——投资》的规定,不作会计处理。笔者认为这种做法值得商榷。

投资企业对被投资企业的投资成本包括初始投资成本和追加投资成本,被投资企业将利润转增为股本即分派股票股利,可视同为被投资企业以现金股利分红之后,投资企业以其分得的现金股利对被投资企业追加投资成本。虽然这种转增方式仅改变股东的投资数额,未改变被投资企业股东的出资比例,在投资企业采用权益法核算下,亦未改变其长期股权投资的账面余额,但分派股票股利时投资企业不作会计处理会导致:一、转增后被投资企业的股东出资数额与投资企业的投资成本不一致,未能真实反映投资企业对被投资企业的追加投资成本;二、转增后,当被投资企业股本总额和股东结构发生不同比例的增减变动时,投资企业“长期股权投资——投资成本”账面余额及其占被投资企业的出资比例未能反映被投资企业股东出资额及股权结构的变动情况;三、转增后“长期股权投资——投资成本”账面余额与计税投资成本不一致。按照《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)第一条规定,被投资企业会计账务上

实际做利润分配处理时,投资企业应确认投资所得(股息性所得)的实现。因此,当投资企业转让股权或被投资企业发生清算时,确认计税投资成本应按原投资成本加上股票股利,如果投资企业获得股票股利时,未在账面确认该追加投资成本,按照国税函[2004]390号的规定,就有可能将这部分股息性所得转化为股权转让所得。而股权转让所得和股息性所得在确定企业应纳税所得额时,处理方式是不同的,前者应全额并入企业应纳税所得,而后者在投资企业适用所得税率等于或低于被投资企业的适用税率时均为免税所得,投资企业适用税率高于被投资企业情况的,仅就税率差额部分补税。

因此,笔者认为,被投资企业以利润转增资本时,投资企业应确认投资所得的实现,当投资企业按规定采用成本法核算时,会计处理建议为借记“长期股权投资”科目,贷记“投资收益”科目;当投资企业按规定采用权益法核算时,会计处理建议为借记“长期股权投资——投资成本”科目,贷记“长期股权投资——损益调整”科目。

二、关于销售商品提供劳务而收到的非即期付款信用证

《企业会计制度》规定对企业因销售商品、提供劳务而收到的商业汇票(包括银行承兑汇票和商业承兑汇票)在“应收票据”科目核算,收到的非即期付款银行信用证仍在“应收账款”科目核算。应收票据与应收账款相比,收款的保证程度高,特别是银行承兑汇票,一般不会产生坏账,无需计提坏账准备。

根据有关信用证结算办法,信用证系开证行依照申请人(一般为购买商)的申请开出,凭符合信用证条款的单据支付的付款承诺。按信用证付款方式区分有即期付款和延期或议付。信用证一般为不可撤销、不可转让,有效期不超过6个月,开证行是第一付款责任人,受益人(一般为销售商)在交单期或信用证有效期内向开证行交单收款,开证行保证在收到规定单据后在到期日付款。一般来说,只要会计上确认实现有关销售(劳务)收入,满足信用证条款的单据即已具备。比照商业汇票的核算办法,笔者认为企业收到的非即期银行信用证所对应的商品交易,会计上确认销售收入实现时,在“应收票据”科目核算比在“应收账款”科目更能反映应收款项的可收回性。同理,建议企业为已购买的商品(劳务)而开出的非即期信用证从“应付账款”科目转入“应付票据”科目核算。

三、关于应付工资

《企业会计制度》规定“应付工资”科目核算企业应付给职工的工资总额。包括各种工资、奖金、津贴等,不论是否在当月支付,都应当通过本科目核算。月度终了,应将本月应发的工资进行分配。但是制度中又规定,本科目期末一般应无余额,如果企业本月实发工资是按上月考勤记录计算的,实发工资与按本月考勤记录计算的应付工资的差额,即为本科目的期末余额。

实务中,按本月考勤记录或业绩完成情况计算的应发工资在月末全部发放的情况并不多见,因为工资特别是奖金、加

班工资的计算较为复杂,难以在月末的最后一天准确计算出,通常是次月初计算出结果后,在发生的当月将工资费用按权责发生制原则予以计提并分配,故期末应付工资余额为按权责发生制计提未实际发放的工资(实行工效挂钩的企业为工资基金结余)。企业本月实发工资如果是按上月考勤记录计算的,上月工资费用在上月末已计提并分配,“应付工资”科目的期末余额应为按本月考勤记录计算的应付工资,而不是制度中所说明的“实发工资与按本月考勤记录计算的应付工资的差额”。

出现“企业本月实发工资是按上月考勤记录计算的,应付工资期末余额等于实发工资与按本月考勤记录计算的应付工资的差额”情况的原因,是企业上月的工资费用未在当月计提并分配;而未采用预发方式发放工资的企业,如企业本月实发工资是按上月考勤记录计算的,应付工资期末余额却为零的现象,原因是当月分配的工资费用是按上月考勤记录计算的。上述会计核算的差额,应当区分本年度和以前年度并考虑差异是否重大,按《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的相关规定进行会计处理。

四、关于应付福利费

按照现行规定,应付福利费在内资企业和外商投资企业核算内容的来源是不一致的,前者是按工资总额的14%提取的福利费,计入企业的成本费用;后者是从税后利润中提取的职工奖励及福利基金,属于税后利润的分配,不计入企业成本费用。

工资、奖励或福利支出本质上都属于企业的成本费用,不应作为所有者(股东)权益的税后利润进行分配。对于外资企业,根据《外资企业法实施细则》第58条的规定,从税后利润中提取职工奖励及福利基金,开支时则未能作为成本费用在税前列支,故有的企业(往往是盈利企业)将从税后利润中提取的职工奖励及福利基金,作为长期负债挂在账上不使用,发生相关支出时直接计入成本费用,待清算时作为清算损益处理,最终又形成所有者(股东)权益;对于内资企业,福利费根据工资总额的14%计提,不是按照实际发生

数据实列支,造成有的企业“应付福利费”科目余额愈滚愈大,虚增企业成本费用,虚减企业所得税和利润。

在市场经济的情况下,福利费据实列支才能真实反映企业的经营情况。目前,作为《企业会计制度》配套的《民航企业会计核算方法》、《电信企业会计核算办法》已明确规定:发生的福利费支出,应当据实列支,不再按工资总额的14%计提,《金融企业会计制度》和外商投资企业执行《企业会计制度》等有关文件中也有相同的规定,取消福利费的计提规定已成趋势。因此,笔者建议在《企业会计制度》未修订之前,内资企业可以先行采用据实列支福利费的办法,不再按工资总额14%计提,超过计税工资总额14%的部分在申报年度所得税时作纳税调整。至于外商投资企业从税后利润中提取职工奖励及福利基金办法的改进,则有待《外资企业法实施细则》作出新的修订。

五、关于所得税退回

企业所得税一般是按季预缴,年度汇算清缴。会计核算时,所得税费用按月、季或年度预提,分月或季预缴,税务机关通常在次年的4月份之后,即财务报告批准报出日之后,出具企业所得税年度汇算清缴通知书。

按照《企业会计制度》的规定,企业按照规定实行所得税先征后返的,应当在实际收到返还的所得税时冲减收到当期的所得税费用;按照《财政部关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》的规定,企业根据税收优惠政策向税务部门申请获得退回的所得税,无论是在资产负债表日以后、财务报告批准报出日之前收到,还是在财务报告批准报出日之后收到,一律应在实际收到时冲减收到当期的所得税费用。在会计核算时,尽管企业按有关规定可享受减免税优惠,但通常要先按季预缴,于次年的4月30日之后,企业取得主管税务机关年度所得税汇算清缴通知书时,才能申请退回上年预缴的企业所得税,按照上述规定进行处理,企业在享受税收优惠年度的所得税费用就未能如实地反映当年可享受税收优惠的实际税负。故这种会计处理方式笔者认为不符合权责发生制和配比原则。未能公

允合理反映企业的经营成果。

对于国务院或财政部、国家税务总局颁布的税收优惠政策,笔者认为只要企业生产经营情况符合文件规定精神并取得有关部门的认定,一般不存在能否实际执行的问题,其享受的税收减免额应按权责发生制反映在所属年度的利润表中。预缴所得税时会计处理无需先计提当年度可享受的减免所得税费用。当汇算清缴通知书确定的实际应纳企业所得税与所属年度利润表上反映的所得税费用数额不一致时,退补的企业所得税应按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定,根据差错金额重大与否进行会计处理。即属于以前年度的重大会计差错,应当调整发现会计差错年度的期初留存收益及会计报表其他相关项目的期初数;对于发现的非重大会计差错,无论本年度还是以前年度的,均作为发现年度的事项处理,调整发现年度会计报表的相关项目;对于地方政府依据企业上年度税收实际缴纳的一定比例,以扶持企业发展等名义退还的款项,作为收到当期的补贴收入,并入企业应纳税所得额缴纳企业所得税。

六、关于货币资金及现金等价物

资产负债表项目的货币资金余额是现金、银行存款和其他货币资金科目余额的合计,但是某些特定情况下的货币资金,已不具备可随时动用并支配的资金特性,譬如:当企业向银行申请开出银行承兑汇票、信用证或保函时,根据企业信用等级,银行可能要求企业将数额不等的存款从结算户转入保证金专户,当企业将其定期银行存款作为贷款银行的质押物品,用于本企业或其他企业的银行借款时,一旦企业因诉讼或其他原因,部分银行存款被冻结,这些保证金账户的银行存款、被质押的定期银行存款、被冻结的银行存款等虽然存放在银行,但已被限制使用,那这些款项是否还应在银行存款科目核算呢?这些存款的期末余额在资产负债表是否仍应列示在货币资金项目,在现金流量表内还作为现金反映吗?是否应根据其流动性的大小分别在资产负债表内的其他流动资产或其他长期资产项目列示并披露呢?

企业对外捐赠资产

如何进行纳税调整的讨论

□ 高允斌

2004年第9期《财务与会计》刊载了王海林、朱元琴的《企业对外捐赠资产所得税问题的探讨》一文(以下简称“王文”),笔者读后颇有启发,但对文中的一些内容存有疑义,在此拟就相关问题作进一步的探讨,并希望所讨论之内容对其他类似业务的纳税调整有所帮助。

一、关于企业对外捐赠资产进行纳税调整的基本思路

“王文”提出应将纳税调整分成两步计算,第一步计算因捐赠事项产生的永久性差异纳税调整金额:

因捐赠事项产生的永久性差异纳税调整金额={按税法规定认定的捐出资产的公允价值-[按税法规定确定的捐出资产的成本(或原价)-按税法规定已计提的累计折旧(或累计摊销额)]-捐赠过程中发生的清理费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的除所得税以外的相关税费}+因捐赠事项按会计规定计入当期营业外支出的金额-因捐赠事项冲销的以前年度计提的税法规定不允许税前扣除的

资产减值准备金额(A_1)-税法规定允许税前扣除的公益救济性捐赠金额

第二步再计算当期的应纳税所得额:

应纳税所得额=会计利润+按照上述公式计算的永久性差异纳税调整金额+因捐赠事项冲销的以前年度计提的税法规定不允许税前扣除的资产减值准备金额(A_2)

(注:上式中 A_1 、 A_2 为笔者所加,以备后续讨论所需)

笔者原则上同意上述思路和步骤,但认为上式中有值得商榷的地方。首先, A_1 前的符号应为加号,而 A_2 前的符号则应为减号。虽然这等额一加一减最终在第二步式中抵销,不影响最后的应纳税所得额,但应以正确的符号体现纳税调整的意义:企业在以前年度提取资产减值准备时,因不得在税前扣除故需作纳税调增,以后年度冲销资产减值准备时自然应在会计利润基础上作纳税调减,所以在第二步中 A_2 前应用减号。类推上去, A_1 前应用加号。

其次,“王文”例中的纳税调整计算结果有误,“王文”在计算视同销售收益时,

忽视了对冲销的资产减值准备3万元应作纳税调减。“王文”计算该企业当年的纳税调整金额=65-(100-40)-1+61=65(万元),当年的应纳税所得额=442+65=507(万元)。而按《解答三》中规定的公式可以计算出因捐赠资产而纳税调整的金额应为:65-(100-40)-1+58=62(万元);再按税法规定将该业务分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理:先视同销售,按税收口径固定资产出售净收益为:65-(100-40)-1=4(万元);再视该企业用65万元作捐赠支出,该企业当年的会计利润总额为439万元(500+4-65),由于捐赠支出65万元不得在税前扣除,则可得该企业当年的应纳税所得额应为504(439+65)万元。

事实上,将“王文”中两步调整公式中 A_1 、 A_2 前的加、减号修改后也可得出同样结果(暂不考虑后续其他问题):因捐赠事项产生的永久性差异纳税调整金额=65-(100-40)-1+58+3=65(万元);应纳税所得额=442+65-3=504(万元)。由此也可总结出一个规律:在非公益性捐赠

现金流量表中所指的现金包括现金、银行存款、其他货币资金及现金等价物。按照《企业会计制度》和《企业会计准则——现金流量表》对现金等价物的定义,现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。因而现金等价物仅包括在短期投资科目核算满足现金等价物定义的相关内容,如三个月内到期的

国库券、在证券市场上流通的短期债券等,而在应收票据科目核算的银行承兑汇票和在应收账款科目核算的延期或议付信用证未包含在内。而银行承兑汇票和延期或议付信用证,由于保证程度高,一般无回收风险,且可根据需要随时用于贴现或议付,具有易于转换为已知金额现金的特点。实际工作中,因销售商品提供劳务收到的银行承兑汇票、延期信用证,企业

通常是作为现金等价物进行控制和管理。因此,笔者认为在会计核算上,应将其作为现金等价物在现金流量表内进行相应的反映。

(作者单位:厦门天健华天
会计师事务所)
责任编辑 张智广