



□ 王国海

我国现行的会计规范没有对资本公积作出明确定义,一般认为:资本公积是所有者权益的组成部分,与投入资本存在一定的关联关系,但与盈余公积和未分配利润却存在本质的区别。资本公积是资本的一种准备,具有准资本的特性,所有者对其具有独享性。我们将财政部为了阻止上市公司等企业利用关联交易等手段操纵利润,而根据我国会计核算的实际情况,将那些按照一般会计原则和《企业会计制度》规定的精神,本应记入损益,而规定记入“资本公积”的明细项目,称为“超编”的“资本公积”,“股权投资准备”(长期股权投资差额的贷差部分)和“关联交易差价”是其中最具代表性的项目。本文拟对“资本公积”科目“超编”所及的相关问题,谈一些自己的看法,不当之处敬请批评指正。

“资本公积”科目的“超编”是一定历史条件下,财政部所采取的应急措施,而且从实际发挥的作用来看,确实也起到了某些遏止作用(特别是上市公司操纵利润、粉饰经营业绩等),但同时也出现了一些始料未及的情况,如关联交易差价“权益化”的规定刚刚出台,关联交易非关联化的现象就随之产生等。如果我们还是简单地将净利润作为考核上市公司的决定性标准,那么,仅仅依靠会计或其他手段也许永远也控制不住企业的“利润操纵”。由此,笔者认为,修改和完善上市公司财务评价体系,削弱净利润的决定性地位,已经成为了一个急需研究和解决的问题。

一、“资本公积”“超编”的不足

“资本公积”科目“超编”的不足主要体现在制度层面和实务层面两个方面:

1、制度层面

(1)不符合会计法对“资本公积”科目核算内容和性质的基本规定。“股权投资准备”(长期股权投资差额的贷差部分)和“关联交易差价”明细项目,从内容上理解,不尽符合“资本公积”的基本含义;从性质上看,也不尽符合《企业财务会计报告条例》和《企业会计准则》对所有者权益和经营成果的界定。

(2)不符合会计如实反映经济活动的基本原则。会计的基本任务是反映企业的经济活动。也就是企业发生了什么经济活动,会计如实记录这些经济活动,而不管这些活动是否违反除会计法以外的其他法规(如,会计如实记录企业缴纳的各种罚款等)。会计虽然也有监督的职能,但监督并不等于可以干预经济业务活动。因此,利用会计手段干预企业操纵利润的出发点是无可厚非的,但其行为本身却值得商榷。

(3)不符合性质相同但方向相反的会计事项核算应当对称(应)的原则。一般而言,性质相同但方向相反的会计事项,其核算应当保持对称(应)。例如,固定资产盘盈和盘亏分别在“营业外收入”和“营业外支出”核算。再如,除增值税外的流转税和所得税的缴纳、退回分别在“主营业务税金及附加”(或“其他业务利润”)和“所得税”科目中核算。而对长期股权投资差额的借差和贷差,现行制度则规定分别按年摊销计入损益和一次性计入“资本公积——股权投资准备”,与上述原则不尽一致。另外,这种处理也不符合

会计国际化的需要。

2、实务层面

(1)规则变化,影响实务。会计核算规则的修改和补充,是会计法规建设中无法避免的,也是值得肯定的,因为至少说明会计规则在紧跟会计实务。但会计核算规则的多变,确实也给会计实务造成了重大的影响,使得会计实务忙于进行制度性调整。如果进行追溯调整,则会带来很大的工作量;如果不进行追溯调整,则又会影响会计前后期数据的可比性。

(2)定性容易,定量难。“资本公积”科目中的“关联交易差价”是定性容易定量难的会计事项。中国的证券市场是一个新兴的证券市场,尚存在较多的缺陷,关联交易价格的不公允是不成熟市场的产物。证券市场的监管者曾试图堵住这个漏洞,但收效不大,最后这个重任落到了会计工作者的肩上。笔者在这里无意去探讨如何阻止不公允关联交易的发生,因为这是一个涉及中国证券市场,乃至会计诚信的问题。笔者认为,界定关联交易是否公允以及确定不公允的具体金额,已经“超越”了会计人员的专业胜任能力。

二、由“资本公积”科目“超编”引发的几点思考

1、会计规范的制定需要处理“大法”与“小法”、短期目的和长期目标的关系

会计规范是一个系统,广义的会计规范由法律、法规、准则、制度、通知、问题解答等组成。这些规范相互之间存在效力差异,“立法”机构级次高的其有效性要大于“立法”机构级次低的。按照文明法律的要求,法规不能出现“倒置”现象,即“小法”不能超越和违反“大法”。笔者认为,属于通知、问题解答范畴的《关联方会计处理规定》和《解答二》等的发布,需要考虑法律、法规、准则、制度的基本要求,处理好“大法”与“小法”的关系。

任何会计法规的出台,都是为了明确和解决某一方面的问题,有些规则侧重于考虑短期目的,但更多的规则则是基于长期目标。迄今为止,财政部共发布

了1项基本会计准则和16项具体会计准则,《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》也相继出台,中国会计核算法规体系的雏形已经基本形成。因此,笔者认为,类似《关联方会计处理规定》等通知、问题解答的发布,应更多地考虑会计规范建设的长远目标,只有这样,才有利于会计规范体系建设的前瞻性、稳定性,有利于会计的国际协调。

2、加快建立科学的企业财务评价体系

为什么《企业会计准则——现金流量表》实施六年多的今天,还这么看重净利润?笔者不否认净利润的重要性,但以“净利润”作为考核企业的决定性指标,确实已经到了非改不可的时候了。笔者认为,只有以科学的企业财务评价体系

来代替净利润的单一考核指标,才能从根本上遏止企业通过非正常经营活动和关联交易操纵利润现象的蔓延,才能缓解《解答二》等补充性规定出台的压力。扣除非经常性损益后的净利润、每股经营活动产生的现金流量净额、每股股利率、每股净值等指标均可考虑入选财务评价体系。

3、尝试对企业利润表的格式进行改革

国际会计准则将企业的本期净利润分为两部分,一是正常经营活动产生的净利润,二是非常项目。正常经营活动产生的净利润加上非常项目等于本期净利润。中国证监会对非经常性损益的概念及其组成内容的认定,与国际会计准则的规定基本接近。但可惜的是,有关非经常性损益的规定,目前只适用于上市公

司,而且仅在表外计算某些指标时予以考虑,因而其作用的发挥是局部的、有限的。为了充分发挥非经常性损益的会计使用价值,笔者建议,借鉴国际会计准则的做法,对现行《企业会计制度》规定的利润表格式进行改革。改革的内容主要包括:将利润表中所有符合非经常性损益定义的项目,归集为“非经常性损益”一个项目;在现行利润表的“减:所得税”项后,增设“五、扣除非经常性损益后的净利润”项目;在“五、扣除非经常性损益后的净利润”项后,增设“加:非经常性损益”项目;将现行利润表的“五、净利润”改为“六、净利润”。从而使得经常性损益和非经常性损益一目了然。

(作者单位:浙江天健会计师事务所)
责任编辑 季建辉

也谈企业对外捐赠资产 所得税业务的会计处理

□ 姚中秀

《财务与会计》第九期《讨论与争鸣》栏刊登了王海林、朱元琴合著的《企业对外捐赠资产所得税问题的探讨》(以下简称“王文”),笔者认为“王文”对“国税发[2003]45号”《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》及“财会[2003]29号”《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》(以下简称“解答三”)的理解上尚有欠妥之处。本文仍以“王文”中的例题为例,对此项业务的会计处理进行探讨。

例:某企业的一项固定资产对外捐赠,该固定资产原价100万元,已提折旧40万元(与税法一致),若对外出售,其售

价(公允价值)为65万元。对外捐赠时以银行存款支付清理费用1万元,并假定该企业以前年度对该项固定资产已计提了3万元的减值准备,所得税税率33%,不考虑此项捐赠的利润总额为500万元,无其他调整事项,此捐赠系非公益性捐赠。(以下单位为万元)

1、若企业采用应付税款法

对外捐赠的会计处理为:

借:固定资产清理	57
累计折旧	40
固定资产减值准备	3
贷:固定资产	100
借:固定资产清理	1

贷:银行存款	1
借:营业外支出	58
贷:固定资产清理	58

在考虑了该捐赠事项后,该企业当年的会计利润总额为:500-58=442(万元)。下面就涉及到所得税的纳税调整:

(1)按“国税发[2003]45号”文规定:企业将资产用于捐赠,应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。所以,本例视同销售所得为(没有考虑流转税及其附加等有关税费):
 $65-(100-40-3)-1=7$ (万元)。

(2)按“国税发[2003]45号”文规定:企业已提减值准备的资产,因价值恢复或转让处置有关资产而冲销的减值准备,应允许企业做相反的纳税调整。所以,本例视同销售所得的纳税调整额为:
 $65-(100-40)-1=4$ (万元),即, $7-3=4$ (万元)。

(3)捐赠支出纳税调整额为58万元,而不是“王文”所说的65万元,65万元是视同销售的公允价值,只作为流转税和视同销售所得的依据。本年的会计利润由于捐赠业务营业外支出只列了58万元。所以,本年的纳税调整额应为: $4+58=62$ (万元)。