

# 对《资产负债表日后事项》指南一例的质疑

张树林

在《企业会计准则——资产负债表日后事项》指南中有这样一例：甲公司与乙公司签订一项供销合同，合同中订明甲公司在1997年11月份内供应给乙公司一批物资。由于甲公司未能按照合同发货，致使乙公司发生重大经济损失。乙公司通过法律程序要求甲公司赔偿经济损失55000元。该诉讼案件在12月31日尚未判决，甲公司记录了40000元的其他应付款，并将该项赔偿款反映在12月31日的会计报表上，乙公司未记录应收赔偿款。1998年2月7日，经法院一审判决，甲公司需要偿付乙公司经济损失50000元，甲公司不再上诉，并假定赔偿款已经支付。

指南对甲公司支付的赔偿款作的调整处理为：

借：以前年度损益调整	10 000
其他应付款	40 000
贷：银行存款	50 000

(调整应交所得税和利润分配的会计处理分录略)

调整后资产负债表中“货币资金”和“其他应付款”项目为：

项 目	调整前	调整后
货币资金	60 000	10 000
其它应付款	40 000	0

笔者认为上述调整是不当的，其理由如下：

①按权责发生制原则及上述准则的规定，1998年2月7日的判决事项，只能说明甲公司1997年资产负债表日应估计的诉讼损失是50000元，仅此而已。它并不能说明该赔偿款项在资产负债表日已支付(该款项实际支付期为1998年2月7日)，因此，在对该事项进行调整时，只能在补列应计损失10000元的同时增加10000元负债(列其它应付款)。

②赔偿款50000元实际上于1998年2月7日才付出，若作为1997年度资产负债表日货币资金和应付款的调整数，显然不符合真实性原则。

③如果该企业1997年末货币资金余额为40000元，则按上例中的方法作调整后，期末货币资金的余额为-10000元。这对于会计报表的阅读者是无法理解的，显然又违背了相关性原则。

针对上述错误，笔者认为该调整事项，首先应作如下调整：

补列赔偿损失

同时记录支付赔偿款

借：以前年度损益调整	10 000	(1)	借：其他应付款	50 000	(2)
贷：其他应付款	10 000		贷：银行存款	50 000	

上述两笔会计分录中，分录(1)属于对1997年度期后事项的调整，应在1997年度会计报表中也作相应的调整，调整后资产负债表中的“货币资金”和“其他应付款”项目的余额如下：

项 目	调整前	调整后
货币资金	60 000	60 000
其他应付款	40 000	50 000

分录(2)属于1998年经济业务的一般会计处理，不必对1997年的报表作调整。若该项款在判决当日并未支付，则该分录(2)应在支付日作出。

本例中的乙公司也应按前述思路进行调整。

此外，在已发布的收入准则指南举例中有关资产负债表日后销货退回的会计处理，也应同此理。

(作者单位：江山会计师事务所)

责任编辑 许太谊

一种方案——

解决企业亏损的  
工资分享制

张肃珣

长期以来, 持续的效率低下和严重的亏损一直困扰着国有企业。尽管政府、企业经营者都付出了很大的努力, 采取了许多办法, 也取得了一些效果, 但始终不很理想。在这里, 笔者试提出一种解决企业亏损的方案——工资分享制。

### 一、工资分享制度的机理及预期效应

在工资分享制度下, 企业职工不作为劳动要素, 而是作为企业主人参与企业收益分配; 劳动报酬不进入产品的成本, 而是参与企业收入的分享。采用工资分享的分配制度有其理论依据:

首先, 从经济关系上看, 生产关系中所有权关系与分配关系应该是一致的, 所有权关系最终要通过分配关系来实现。职工是企业的主人, 职工收入同国家收入和企业收入是同质的, 职工收入不作为成本, 而作为企业经营成果分配的一个主体, 正体现了社会主义的这种经济关系。

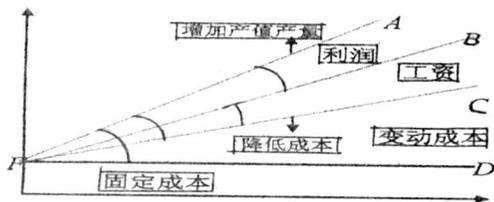
其次, 从经营权责来看, 职工作为经营管理者, 应对其经营成果负全责, 他们获利多少, 应与他们创造的价值成正比, 按效取酬; 而不应是作为成本的固定数量, 也不应将经营风险推给国家, 负盈不负亏。

再次, 从控制论的角度看, 将企业经营目标从现在的利润转变为销售收入, 有一个最大的优点, 就是不会把职工需要作为一种支出, 不会作出靠压制职工需要来增加利润的决策, 因而容易将该目标内化为职工自身的目标, 有利于把传统的权威控制转变为现代的自我控制, 从而有助于增加财富生产过程中的凝聚力, 减少摩擦, 降低亏损, 提高经济效益。

为什么实行工资分享的分配制度具有能够有效地减少亏损的可能性呢? 我们可以进一步分析工资分享制度的机理。

我们先从静态的角度来分析。当工资从企业成本中剥离后, 企业销售产品的收入扣除用于生产的固定成本(折旧)和变动成本(材料费), 再扣除上缴国家的其他税费及管理费用(不含工资)、财务费用、销售费用, 同时考虑营业外收支等内容, 剩余的量便可在国家、企业和职工中分配, 这个量的大小决定了国家、企业和职工能够分配的额度, 真正做到了收入与企业经营成果挂钩, 能够让职工看到自己的收入是与企业经营、与自己的劳动效果相关的。参与企业经营成果分配, 能够使职工真正体会到当家作主的主人翁感觉。

图 1 工资分享制度的机理



再从动态的角度来分析。从图 1 中我们可以看出, 企业销售产品的收入扣除了成本(包括固定成本和变动成本)的这个量的大小是  $\angle AFC$ , 包括了职工应当得到的报酬或收入, 即  $\angle BFC$ 。职工先是从最直接的个人角度来考虑, 就是如何扩大  $\angle BFC$ , 当企业的收益和职工的工资分享比例确定后,  $\angle BFC$  的增大有 3 个渠道:

其一是当  $\angle AFD$  确定时, 只有减小  $\angle CFD$ , 即通过降低变动成本获得。由于生产中的消耗是影响工资的重要因素, 这样, 加强管理、降低消耗就在职工追求自身利益的同时实现了。

其二是在  $\angle CFD$  固定的情况下, 职工的收入  $\angle BFC$  的增大需要加大  $\angle AFC$ , 即通过增加产量、产值, 增加总收入来获得。这样, 增加产值、产量, 增加企业的销售收入也成为职工的直接目的。

其三是减小  $\angle CFD$  即降低成本和加大  $\angle AFC$  即增加产量、产值同时并举, 进而加大  $\angle BFC$ 。

在这里, 一个令人可喜的情形发生了: 由于将职工收入与国家、企业的收入划定了一个比例, 不管职工分享的工资是多少, 企业的收入都与之联动, 这样就保证了企业在一般的情况下不亏损而获得赢利。另一方面, 由于职工参与企业经营成果的分享, 企业经营成果的可变性, 决定了职工工资分享的可变性, 职工工资就再也不是一个固定的值, 而是一个有弹性的、可变的值了。

### 二、工资分享制度的基本核算原理

工资分享制度的实行, 同我们现行的会计核算制度是不一致的。如何实现两者的对接, 是我们现在所要讨论的问题。

早在 70 年代初期, 在一些西方国家出现了一张新兴报表, 称为增值表。增值表首先在英国的公司年报中出现, 到 80 年代初, 英联邦国家的大公司中, 主动把增值表列入报表体系的, 几乎达到 1/3。从欧洲各国的发展趋势来看, 增值表逐渐普及, 成为继号称第三报表的现金流量表之后的第四张报表。这张报表, 可以进行改造, 用来解决实行工资分享制度以后的会计核算问题。

西方国家企业增值表的基本格式(表 1)及核算程序是:

表 1 增值表

销售收入
减: 外购材料和劳务
折旧
增值额
增值额的分配:
职工所得
债权人所得
政府所得

股东所得

留利

这里所说的增值额,包括职工的工资额,或者说,在外购材料和劳务中不包括职工的工资项目,这与我们所要谈的问题有着共同点,但在以下的核算过程中却有不同。按照增值表的原理,我们对其进行一些必要的修改,建成如下的简略格式(表 2):

表 2 增值表

产品销售收入		
减:已售产品生产成本(含折旧但不含工资)		
支付的外购劳务费		
销售毛利		
减:销售费用		
应上缴国家的其他税费		
销售利润		
加:其他业务利润		
减:管理费用(不含工资)		
财务费用		
营业利润		
加:营业外收支净额		
投资净收益		
企业增值额		
减:工资总额(含福利费)(职工所得)		
利润总额		
减:所得税	(国家所得)	—— 增值额分配
利润净额		
减:公积金	(企业或所有者所得)	
向投资者分配利润		
未分配利润		

从上面的分配模式可看出,工资分享制度的根本特征是:

1、把职工的收入(而不仅仅是奖金)同企业、国家的收入紧紧捆在一起,真正实现职工的收入同其经营成果挂钩。

2、将企业职工收入全部变为弹性收入,并与企业的增值额挂钩,增值额多就多分,少则少分,即与增值额同步增减,完全实行上不封顶,下不保底的分配原则。

工资分享的分配制度的优点在于:能最大限度地调动职工的积极性,提高企业的经济效益一增值额;能坚持按效分配的原则,使分配对象一增值额与各利益主体的利益有机结合起来。这样,就给职工施加了巨大的压力,同时也造成他们求利的巨大动力,从而有利于达到降低消耗、提高企业经济效益的目的。

(作者单位: 辽宁大学工商管理学院)

责任编辑 周文荣

# 上市公司 所得税返还 三种处理方法的 比较

胡少先 林伟

上市公司所得税,受地域差别优惠政策的攀比影响,减免手法在前两年各式各样,有的由地方政府直接下文规定减免,有的通过省级人民政府予以确认,有的直接由当地财税部门批文减按 15% 计缴,个别的甚至实行包税办法。由于该等做法明显违反国家统一税法,侵犯国家统一税权,不为证券监管部门所接受,现在大多数上市公司实行按国家规定税率 33% 比例计缴,然后由地方财政予以返还 18%,实际所得税税负为 15%。这似乎既避免了违法减税的责难,又使公司实际受益。现行会计制度对此项业务的处理并没有明确的处理意见。从目前已公布的一些上市公司年度报告情况看,对此项经济业务的处理大致有三种方法:

(一) 净额法。所得税项目按实际税负比例列。例如四川美丰、林海股份,就是采用此种方法反映。利润表上所得税项目按照实际税负 15% 列,直接抵扣了由地方财政返还超比例税款返还数。这种处理方法的好处是经营业绩有关项目反映简洁;不足之处是掩盖了财政返还的经济事项。支持这种会计处理的理论依据是:实质重于形式。认为超过 15% 比例部分由地方财政返还同减按 15% 比例计税的实质,是没有什么区别的。

(二) 全额法。所得税项目仍按国家统一税率 33% 列,超过 15% 由地方财政返还,计入补贴收入项目。例如湖北宜化就是这么处理的。这种方法的好处就在于能够全面反映企业税收解交及财政返还的情况,不足之处是超过 15% 比例所得税由财政返还部分重新倒流构成利润总额(税前利润)一部分,逻辑上似乎说不通。不过,这到也没有违反会计制度。股份有限公司会计制度规定,补贴收入科目用于核算公司取得的各种补贴收入以及退回的增值税等。一个“等”字,给补贴收入范围留下了空间。支持这种会计处理的理论