

财政部印发《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关会计问题解答》的通知

财会字[1998]66号

国务院有关部委,各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局),新疆生产建设兵团:

《企业会计准则——现金流量表》等8个具体准则和《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》以下简称《股份有限公司会计制度》相继发布后,我们收到了不少来电、来函,就具体会计准则和《股份有限公司会计制度》中的疑问提出了问题。现就具体会计准则和《股份有限公司会计制度》在执行中的有关问题解答如下:

一、《企业会计准则——现金流量表》

(一)问:现金流量表有关增值税项目是否可以合并反映?

答:按照《企业会计准则——现金流量表》的规定,企业购买或销售商品、提供劳务所支付或收到的增值税,在现金流量表正表中单独反映;增值税增加净额在现金流量表的补充资料中单独反映。由于增值税进项税额、销项税额、已交增值税等分别在有关科目中核算,收到的增值税和支付的增值税又分别包括在有关的货款中,因此,在填报现金流量表时需要分析填列。为了简化现金流量表编制程序,也可对现金流量表项目作如下调整:

1、取消“经营活动产生的现金流量”中的“收到的增值税销项税额和退回的增值税款”项目,企业销售商品、提供劳务收到的增值税销项税额,并入“销售商品、提供劳务收到的现金”项目中。

2、将“收到的除增值税以外的其他税费返还”项目,改为“收到的税费返还”项目,反映企业按规定收到的增值税、所得税等税费的返还。

3、将“支付的增值税”项目,改为“实际缴纳的增值税款”项目,反映企业实际上交税务部门的增值税款。企业购买商品、接受劳务实际支付的增值税,在“购买商品、接受劳务支付的现金”项目反映。

4、取消补充资料中的“增值税增加净额(减:减少)”项目,增值税有关内容分别在“经营性应收项目的减少(减:增加)”项目和“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目反映。

(二)问:企业日常生产经营过程中发生的,在现金流量表中未规定归于哪一类、哪个项目的现金流量,应当如何归类 and 反映?

答:企业应当根据自身经济业务的具体情况,对于现金流量表中未特别指明的现金流量的归类和反映,按照现金流量的分类方法及重要性原则,判断某项经济业务所产生的现金流量应当归属的类别和项目,并进行反映。下列各项现金流量,可按以下方法分类和反映:

1、企业销售材料和代购代销业务收到的现金,在“经营活动所产生的现金流量”中的“销售商品、提供劳务收到的现金”项目反映。

2、企业为职工支付的养老、失业等社会保险基金,应按职工的工作性质和服务对象,分别在经营活动中的“支付给职工以及为职工支付的现金”项目和“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的资金”项目反映;企业支付的统筹退休金,以及支付的未参加统筹的退休人员的费用,应在经营活动中的“支付的其他与经营活动有关的现金”项目反映。

3、企业购买股票和债券时,实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券的利息,应在投资活动中的“支付的其他与投资活动有关的现金”项目反映;收回购买股票和债券时支付的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券的利息,在投资活动的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映。

4、应付福利费的现金流出中,属于经营活动的部分,在经营活动的“支付给职工以及为职工支付的现金”项目反映;属于投资活动的部分,如支付在建工程人员的福利费,应在投资活动中的“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目反映,等等。

5、有关住房周转金的现金流量,按以下方法归类和反

映:

(1)除处置职工住房收到的现金外,所有增加住房周转金的现金流入,均在筹资活动中的“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目反映;除购建职工住房外,所有减少住房周转金的现金流出,均在筹资活动中的“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

(2)处置和购建职工住房的现金流量,在投资活动中的“处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额”或“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目反映。

(三)问:现金流量表补充资料部分,将净利润调节为经营活动现金流量中涉及的预提和待摊费用如何填列?

答:现金流量表补充资料部分,在净利润调节为经营活动现金流量时,如果涉及预提和待摊费用的,可以在“无形资产摊销”项目下,设置“待摊费用的减少(减:增加)”项目、“预提费用的增加(减:减少)”项目。

企业在编制现金流量表补充资料部分中的净利润调节为经营活动现金流量时,如果所列项目不足反映的,可在“经营性应付项目的增加(减:减少)”项目下,增设“其他”项目予以反映。

二、《企业会计准则——债务重组》

问:在存在或有支出的债务重组方式下,债务人未支付的或有支出应在何时确认收益?

答:在存在或有支出的债务重组方式下,如果债务人在未来偿还债务期间内未满足债务重组协议所规定的或有支出的条件,即或有支出没有发生,其已记录的或有支出在何时确认收益,应分别以下情况处理:

1、如果按债务重组协议规定,或有支出的金额按期(按年、季等)结算,应在结算期满时,按已确认的属于本期未发生的或有支出金额,确认为债务重组收益,计入当期损益。

2、如果按债务重组协议规定,或有支出的金额待债务结清时一并计算的,应在结清债务时,按未发生的或有支出金额确认为债务重组收益,计入当期损益。

三、《企业会计准则——收入》

问:如何理解《企业会计准则——收入》第12条“在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情况下,企业应在资产负债表日按已经发生并预计能够补偿的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本”?

答:在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情况下,应在资产负债表日对收入分别以下两种情况确认和计量:

1、如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿,应按已经发生的劳务成本金额确认收入,并按相同金额结转成本,不确认利润。

2、如果已经发生的劳务成本预计不能全部得到补偿,应按能够得到补偿的劳务成本金额确认收入,并按已经发生的劳务成本结转成本。确认的收入金额小于已经发生的劳务成本的差额,确认为损失。

四、《企业会计准则——投资》

(一)问:企业购入的债券,其实际支付的价款中包含的债券利息如何处理?

答:企业购入的债券,无论是作为短期投资还是作为长期股权投资,其实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券利息,作为应收项目单独核算,不计入所购债券的投资成本;如果实际支付的价款中包含尚未到期的债券利息,计入所购债券的投资成本。

(二)问:以放弃非现金资产而取得的长期股权投资,投资成本与所放弃的非现金资产账面价值的差额如何处理?

答:以放弃非现金资产而取得的长期股权投资,投资成本与所放弃的非现金资产账面价值的差额,首先应当扣除按规定未来应交的所得税,记入“递延税款”科目的贷方。投资成本与所放弃的非现金资产账面价值的差额,扣除未来应交所得税后的余额,记入“资本公积——股权投资准备”科目。

企业处置该项投资时,原记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额转入“资本公积——其他资本公积转入”科目;待企业按规定程序转增资本时,已实现的转入“资本公积——其他资本公积转入”科目的金额,可用于转增资本(或股本)。

(三)问:采用权益法核算长期股权投资时,因被投资单位资产评估、接受捐赠资产等所引起的所有者权益的变动,投资企业应当如何处理?

答:采用权益法核算时,因被投资单位资产评估、接受捐赠资产等所引起的所有者权益的变动,投资企业应当按持股比例计算应享有的份额,增加长期股权投资的账面价值和资本公积,并在“长期股权投资”科目下设置“股权投资准备”明细科目,在“资本公积”科目下设置“被投资单位评估增值准备”和“被投资单位接受捐赠准备”。已计入资本公积的被投资单位评估增值准备和被投资单位接受捐赠准备,待被投资单位的评估资产计提折旧、摊销费用或使用、处置后,接受捐赠资产处置后,从“资本公积——被投资单位评估增值准备、被投资单位接受捐赠准备”科目转入“资本公积——其他资本公积转入”科目,在按规定程序转增资本时,已转入“资本公积——其他资本公积转入”科目的金额可以转增资本(或股本)。

被投资单位接受捐赠的现金,投资企业按持股比例计算应享有的份额,直接计入“长期股权投资——股权投资准备”科目和“资本公积——其他资本公积转入”科目。

(四)问:已计提长期投资减值准备的金额又得以恢复时,按准则规定,应在原已确认的投资损失的数额内转回。这里的“已确认的投资损失的数额内转回”如何理解?

答:准则中规定,期末长期投资可收回金额低于账面价值的差额,首先冲抵该项投资的资本公积准备项目,不足冲抵的部分确认为当期投资损失;已确认损失的长期投资的价值又得以恢复,应在原已确认的投资损失的数额内转回。这里的“已确认的投资损失的数额内转回”,是指“长期投资减值准备”科目的贷方实有余额。如果已确认损失的长期投资的价值又得以恢复,应首先转回原计入损益的减值,差额部分再恢复原冲抵的资本公积准备项目,如果长期投资的账面价值直至处置尚未恢复的,应将处置收入大于长期投资账面价值的差额部分,首先恢复原冲抵的资本公积准备项目;如处置收入大于长期投资账面价值的部分恢复原冲抵的资本公积准备项目后仍有余额的,再确认为处置收益。

五、《股份有限公司会计制度》

(一)问:股份有限公司执行《股份有限公司会计制度》时,按原《股份制试点企业会计制度》(以下简称原制度)规定,长期股权投资应按成本法核算,但改按《股份有限公司会计制度》后应按权益法核算。由于此项会计政策变更,是否应当追溯调整?

答:公司按原制度规定长期股权投资采用成本法核算,由于执行《股份有限公司会计制度》改按权益法核算的,按照我部《关于贯彻实施股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表有关政策衔接问题的通知》(财会字〔1998〕29号)的规定,采用追溯调整法,其累积影响数调整期初留存收益,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整。公司由于追加投资等原因而将成本法改为权益法核算的,不追溯调整,公司应当自改按权益法时计算股权投资差额,并按规定进行相关会计处理。

(二)问:公司购买其他企业,应如何确定股权购买日?

答:公司购买其他企业,应以被购买企业对净资产和经营的控制权实际上转让给购买公司的日期作为购买日,即被购买企业以其净资产和经营的控制权上的主要风险和报酬已经转移,并且相关的经济利益能够流入购买公司作为标志;购买公司以被购买企业净资产和经营的控制权上的主要风险和报酬已经转移为标志。在具体实务中,只有当保护相关各方权益的所有条件均被满足时,才能认定控制权已经转让给了购买公司。这种条件包括:购买协议已获股东大会通过,并已获相关政府部门批准;购买公司和被购买企业已办理必要的财产交接手续;购买公司已支付购买价款的大部分(一般应超过50%);购买公司实际上已经控制被购买企业的财务和经营政策,并从事活动中获得利益或承担风险等。

(三)问:企业改组为股份有限公司,资产评估净增值及相关固定资产的折旧应如何处理?

答:企业改组为股份有限公司时,如果资产评估增值部分已经折成股份,并按税法规定不再征税的,评估增值计入

资本公积的部分不再作其他处理;如果资产评估增值部分未折成股份,并按税法规定在评估资产计提折旧、使用或摊销时需要征税的,在按评估确认的资产价值调整资产账面价值时,应按规定计提增值未来应交的所得税记入“递延税款”科目的贷方,资产评估净增值扣除未来应交所得税后的差额,记入“资本公积——资产评估增值准备”科目。如果公司在计提折旧时,仍按原账面原价计提,不按评估后的账面原价计提,则评估增值部分不需要计算未来应交的所得税,公司应将评估增值全部计入资本公积。

公司按规定于评估资产计提折旧、使用或摊销等时,或按规定的期限结转计入应纳税所得额时,其应交的所得税,借记“递延税款”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。公司原计入资本公积的资产评估净增值准备在未实现前,不作任何处理;待实现后从“资本公积——资产评估增值准备”科目转入“资本公积——其他资本公积转入”,并可按规定程序转增股本。

对于资产评估增值如何结转计入应纳税所得额,从理论上讲应当在各项评估资产计提折旧、使用或摊销费用时分别项目处理。但由于在股份制改组时,资产评估是将资产评估和减值相抵后的净额计入资本公积的,在实际工作中很难一一对应,可考虑按照税法规定采用综合调整办法,即对资产评估增值额不分子资产项目,余额在以后年度纳税申报的成本、费用项目中予以调整,相应调增每一纳税年度的应纳税所得额,调整期限最长不超过10年。有条件的企业,也可以按照每一项目的实际增减值情况逐项调整。

至于股份制改组企业对评估后的固定资产是按照原账面原价计提,还是按照评估后账面原价计提,由企业根据自身情况确定。具体按照我部财会字(1998)16号文件“关于股份有限公司有关会计问题解答”的规定进行账务处理。

(四)问:企业改组为股份有限公司时,按规定对长期股权投资进行评估,其评估确认的价值与被投资单位的净资产的公允价值是否相等?评估确认的长期股权投资的价值与享有被投资单位账面所有者权益份额的差额,应当如何处理?

答:企业在改组为股份有限公司时,长期股权投资无论采用什么方法进行评估,其评估确认的价值是公允价值的一种。股份有限公司的长期股权投资评估确认的价值是按其被投资单位净资产的公允价值计算的结果,两者并无差异。因此,公司应按评估确认的长期股权投资的价值与享有被投资单位账面所有者权益价值的份额的差额,确认为股权投资差额,并按规定的期限摊销,计入损益。

(五)问:公司接受捐赠资产、以非现金的资产投资,投出资产公允价值与账面价值的差额,在处置时,是否应当将原计入资本公积的金额转入损益?

答:公司接受捐赠的资产时,应将接受捐赠的资产的价值未来应交所得税,记入“递延税款”科目的贷方,接受捐赠资产的价值扣除未来应交所得税后的差额,记入“资本公积——接受捐赠资产准备”科目。公司接受捐赠资产处置时,原计入资本公积的价值不转入损益,但应从“资本公积——接受捐赠资产准备”科目转入“资本公积——其他资本公积转入”科目;待按规定程序转增股本时,已转入“资本公积——其他资本公积转入”科目的金额可转增股本。

公司接受现金捐赠,按实际收到的金额,借记“现金”、“银行存款”等科目,贷记“资本公积——其他资本公积转入”科目。

公司以非现金资产投资,投出资产的公允价值大于账面价值的差额,其处理办法按照上述《企业会计准则——投资》问题解答(二)执行。

(六)问:关于执行《股份有限公司会计制度》以后,上市公司的利润分配是否还实行孰低原则?

答:公司应当按照《股份有限公司会计制度》及其相关补充规定编制的会计报表中确定的净利润数额计提法定盈余公积和法定公益金。

根据《中华人民共和国公司法》及其他相关规定,公司应当将根据《股份有限公司会计制度》计算确定的当期净利润及其年初未分配利润之和,与按照国际或境外(含香港)上市地会计准则计算确定的当期净利润及其年初未分配利润之和两者中孰低的数额,扣除公司当期提取的法定盈余公积和法定公益金后的余额,作为当年向股东分配利润的最大限额,在该最大限额内进行利润分配。

(七)问:从事房地产开发业务的公司,为开发房地产而借入的资金所发生的借款费用应当如何处理?

答:从事房地产开发业务的公司,为开发房地产而借入的资金所发生的借款费用,在开发产品完工之前,计入开发成本;在开发产品完工之后,计入当期损益。

(八)问:“资本公积”科目应当如何设置明细科目?各个明细科目有何关系?“股东权益增减变动表”有关资本公积增减项目需要调整哪些项目?

答:“资本公积”科目一般应当设置如下明细科目:

1、“股本溢价”,反映公司实际收到的股本大于注册资本的金额。

2、“接受捐赠资产准备”,反映公司接受捐赠资产价值,扣除未来应交所得税后的余额,在未转入“其他资本公积转入”明细科目前计入资本公积的准备金额。公司接受的现金捐赠直接计入“其他资本公积转入”明细科目,不通过本明细科目核算。

3、“资产评估增值准备”,反映公司按规定对资产进行评估,评估增值部分扣除未来应交所得税后的余额,在未转入“其他资本公积转入”明细科目前计入资本公积的准备金额。

4、“股权投资准备”,反映公司以非现金资产对外投资,投出资产公允价值大于其账面价值的差额,扣除未来应交所得税后的余额,在未转入“其他资本公积转入”明细科目前计入资本公积的准备金额。

5、“被投资单位接受捐赠准备”,反映公司对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,按持股比例计算的、未转入“其他资本公积转入”明细科目前的应享有被投资单位接受捐赠资产价值计入资本公积准备项目的金额。

6、“被投资单位评估增值准备”,反映公司对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,按持股比例计算的、未转入“其他资本公积转入”明细科目前的应享有被投资单位资产评估增值计入资本公积准备项目的金额。

7、“被投资单位股权投资准备”,反映公司对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,按持股比例计算的、未转入“其他资本公积转入”明细科目前的应享有被投资单位股权投资准备计入资本公积准备项目的金额。

8、“其他资本公积转入”,反映公司对“接受捐赠资产准备”、“资产评估增值准备”、“股权投资准备”、“被投资单位接受捐赠准备”、“被投资单位评估增值准备”、“被投资单位股权投资准备”等明细科目转入的已实现的各项准备金额。

9、“被投资单位外币资本折算差额”,反映公司对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,按持股比例计算的应享有被投资单位外币资本折算差额的金额。

10、“住房周转金转入”,反映建立住房基金的公司,按规定以住房周转金购置职工住房支出转入资本公积的金额。

资本公积中的各种准备明细科目,如股权投资准备等,是所有者权益的一种准备,在未实现前,即在未转入“其他资本公积转入”明细科目前,不得用于转增股本。待实现后转入“其他资本公积转入”明细科目,转入“其他资本公积转入”明细科目后方可按规定程序转增股本。

公司应在“股东权益增减变动表”有关资本公积“本年增加数”项目下,设置“其中:股本溢价、接受捐赠资产准备、资产评估增值准备、股权投资准备、被投资单位接受捐赠准备、被投资单位评估增值准备、被投资单位股权投资准备、其他资本公积转入和住房周转金转入”项目。在“本年减少数”项目下取消其中项目中的“转入损益”项目。

(九)问:已经发布的具体会计准则与《股份有限公司会计制度》的规定不一致时,应当如何执行?

答:《股份有限公司会计制度》和《企业会计准则——现金流量表》均于1998年1月1日起执行。公司在具体执行《股份有限公司会计制度》时,如果现金流量表的有关规定与《企业会计准则——现金流量表》不一致的,按照《企业会计准则——现金流量表》的规定执行。对于1998年发布的其他6个具体会计准则,规定从1999年1月1日起施行,因此,1998年度,应当按照《股份有限公司会计制度》的规定进行相关处理;从1999年开始,如果《股份有限公司会计制度》中规定的相关业务的处理方法与已经发布的、并于1999年1月1日开始实施的具体会计准则不一致的,按照相关具体会计准则执行。

股份有限公司在编制1998年度财务报告时,对发生的资产负债表日后事项,按照《企业会计准则——资产负债表日后事项》规定的原则及方法处理。

本问题解答与已发布的相关具体会计准则和《股份有限公司会计制度》不一致的,按本问题解答执行。

本问题解答除于1999年1月1日起施行的具体会计准则外,均于1998年1月1日起执行。

1998年12月28日

财政部关于会计师事务所改制中产权界定与资产处置问题的通知

财管字[1998]127号

各省、自治区、直辖市财政厅(局)、国有资产管理局(办公室):

为使会计师事务所(以下简称事务所)在脱钩改制中,能够产权清晰、责任明确,既保持必要的财产条件,又确保国有资产不流失,现将事务所脱钩改制中的产权界定和资产处置的有关问题通知如下:

一、事务所脱钩改制前,应由挂靠单位负责做好事务所的资产清查、财务审计、产权界定和资产处置等工作。通过资产清查、财务审计,要查清事务所全部资产的状况,清理债权债务,处理财务收支中违反法规的问题。

二、界定事务所的国有资产,应本着“谁投资,谁拥有产权”的原则,按照国家有关国有资产产权界定的规定进行。

凡由全民单位开办或挂靠全民单位并注册为全民所有制性质的事务所,如开办资本金是由全民单位投资或用全民单位名义借款(包括由全民单位担保借款)投资的,其所有者权益界定为国家所有。

对挂靠全民单位、注册为集体所有制性质的事务所,如只有全民单位投资,没有非全民性质的合法投资,其所有者权益界定为国家所有;如全民单位没有投资,又没有为其承担过民事经济责任的,不认定其中有国家所有成份。

全民单位与非全民单位或个人共同出资开办的事务所,按投资比例划分产权。

三、对事务所中的国有资产和挂靠单位过去无偿提供给事务所使用的国有资产,经挂靠单位与事务所协商,可以由

挂靠单位一次性收回;也可以视情况全部或部分以长期借款、租用或融资租赁形式租借给改制后的事务所继续使用,挂靠单位通过收取租金或分期还本付息方式逐年收回国有资产。其中,办公用房等不动产的租金参照当地同类不动产平均租金水平确定;借款利息参照银行同期贷款利率确定;融资租赁费标准一般应能够补偿融资租赁财产价值。

四、事务所内部负债性的各种基金按以下办法处理:

对事务所结余的职业风险基金的处置,要与承担过去事务所风险责任相结合,其留取由挂靠单位与事务所协商确定,由占有方对改制前事务所的职业风险承担责任。

未实行房改的事务所,结余的职工住房公积金留给改制后的事务所,专项用于解决改制前事务所职工住房的遗留问题;但事务所职工已完成房改、没有住房遗留问题并仍有结余的,应将结余部分上交挂靠单位。

事务所结余的后续教育基金、职工福利基金、职工奖励基金等对内负债性基金,留给改制后的事务所,其处置办法由改制后的事务所与改制前事务所的全体职工协商确定。

挂靠单位应监督事务所按国家有关规定计提上述对内负债性的各项基金,对错误的应该予以纠正。

五、脱钩改制中要解决好原有人员的安置问题。原有人员的安置费用由事务所负担。脱钩改制后的解聘人员,事务所应按国家有关规定,参加养老、医疗、失业等各项社会保险,其费用从事务所营业收入和提取的各项基金结余中解决;脱钩改制中撤销的事务所,其解聘人员的各项社会保障