《小企业会计准则》与《小企业会计制度》差异解读

王宝田(教授)

(辽宁税务高等专科学校 大连 116023)

【摘要】《小企业会计准则》的颁布为小企业正确会计核算、实行查账征收、享受税收优惠、诚信依法纳税提供了制度保障。它实现了与国际接轨、与税法协调,简单实用和可操作性强。与《小企业会计制度》比较,它在适用范围、科目设置、收入确认、处理方法、报表项目和划型标准等方面存在许多差异,为更好地适应会计工作需要,本文对2012年小型微型企业财务会计人员的知识更新重点指明方向。

【关键词】小企业会计准则 小型微型企业 财会人员 知识更新

一、《小企业会计准则》与《小企业会计制度》的差异

《小企业会计准则》自2013年1月1日起在小企业范围内(包括符合条件的微型企业)施行,鼓励小企业提前执行。与《小企业会计制度》相比,《小企业会计准则》存在以下差异:

1. 适用范围要求上有变化。《小企业会计准则》适用于在中国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业标准的企业。下列三类小企业不可以执行《小企业会计准则》:股票或债券在市场上公开交易的小企业;金融机构或其他具有金融性质的小企业;企业集团内的母公司和子公司。另外,已执行《企业会计准则》的上市公司、大中型企业和小企业,不得转为执行本准则。而《小企业会计制度》适用于在中国境内设立的不对外筹集资金、经营规模较小的企业。

2. 会计科目设置上有修改。《小企业会计准则》取消了短期投资跌价准备、坏账准备、包装物、低值易耗品、委托代销商

律形式上的归属与其经济上的实质享受不一致时,为达税收负担的公平,税法上就该事实所赋予的评价,是以经济的实质为考虑的基准。这一原则的应用可有效地打击纳税人借助某形式掩盖其交易实质而达到偷税、漏税的目的。

针对本文案例,如果股权转让的成交价格为5 000万元,似乎存在偷漏税款的嫌疑,因为股权变更登记时股权价值为15 000万元。那么转让的股权能否按股权变更登记时的价值15 000万元成交呢?单从受让方B公司来看,这一价格是其无论如何也不能接受的。作为理性的投资人,谁也不会把自己母公司放弃的债权再花钱买回来,这不符合企业追求利益的原则。再从转让方来看,其所得的转让收入只能是5 000万元。因此根据量能纳税和实质课税原则的要求,案例中的股权转让价值也只能是5 000万元。

(3)《企业重组业务企业所得税管理办法》第十八条也有关于交易形式与实质的一些规定,如企业在备案或提交确认申请时,应从以下方面说明企业重组具有合理的商业目的:①重组活动的交易方式。即重组活动采取的具体形式、交易背景、交易时间、在交易之前和之后的运作方式和有关的商业常规。②该项交易的形式及实质。即形式上交易所产生的法律权利和责任,也是该项交易的法律后果。根据这些规定,结合会计准则中实质重于形式的原则,股权转让方A公司可以证明不对被转让企业的债务豁免享有权益,当然也因此不用就该部分产生的企业价值增加额交纳企业所得税。

2. 对税务机关认可的资产评估基准日的证据支持。当地税务机关认可的资产评估基准日为股权变更登记日,虽然没有明文的法律依据,但根据相关规定及实践中的做法可以推论这一结论是合理的。

根据资产评估的相关规定,资产评估基准日的选择应能反映特定目的实现日的公允价值。因为资产的价格随时间的变化而变化,不同的资产评估基准日将产生不同的评估结果。当评估目的为资产转让、投资、改制、清算和经济评价等经济情形时,资产评估基准日一般选在现在,即评估目的实现之日或在此之前不超过一年。

本文案例中,资产评估所把资产评估基准日定在股权协议签订前是不符合评估目的的。根据双方股权协议的规定,协议生效日为办理工商变更登记日,在股权协议签订日到股权变更日之间,被转让方的权益可能会发生变动,而这种变动所产生的损失或收益,最终会反映在股权转让价值中,因此,以股权变更登记日为资产评估基准日是合理的。

综上所述,案例中的股权转让价值应为5 000万元而不是15 000万元。税务机关在征税时,要考虑交易的实质而不是形式,因为在该日股权的总价值并不全部归转让方所有。另外,资产评估基准日应确定为工商变更登记日,因为这一天是评估目的的实现之日。

主要参考文献

1. 康新贵. 诉讼程序中评估基准日的确定与报告有效期. 中国资产评估,2010;9

2. 高军.论税法中公平纳税原则.大连大学学报,2010;1

品、存货跌价准备、待摊费用、应付工资、应付福利费、其他应交款、预提费用、待转资产价值等一级科目。增设了预付账款、材料采购、材料成本差异、周转材料、消耗性生物资产、生产性生物资产、生产性生物资产累计折旧、累计摊销、待处理财产损溢、应付职工薪酬、应付利息、递延收益、研发支出、工程施工、机械作业等一级科目。另外,诸如现金、材料、应交税金、其他业务支出、所得税等科目在名称上有变化。

3. 销售收入的确认趋同税法。《小企业会计准则》在发出商品且收到货款或取得收款权利时,确认销售商品收入。具体地讲:销售商品采用托收承付方式的,在办妥托收手续时确认收入;销售商品采取预收款方式的,在发出商品时确认收入;销售商品采用分期收款方式的, 在合同约定的收款日期确认收入;销售商品需要安装和检验的,在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入,安装程序比较简单的,可在发出商品时确认收入;销售商品采用委托代销方式的,在收到代销清单时确认收入。

4. 小企业不计提资产减值准备。小企业的资产应当按照成本计量,不计提短期投资跌价准备、坏账准备和存货跌价准备。小企业应收及预付款项的坏账损失应当于实际发生时计入营业外支出,同时冲减应收及预付款项;存货发生毁损,处置收入、可收回的责任人赔偿和保险赔款扣除其成本、相关税费后的净额,应当计入营业外支出或营业外收入;盘盈存货实现的收益或盘亏存货发生的损失应当计入营业外收入或营业外支出;长期债券投资损失应当于实际发生时计入营业外支出,同时冲减长期债券投资账面余额;长期股权投资损失应当于实际发生时计入营业外支出,同时冲减长期股权投资账面余额。

5. 增设"累计摊销"科目,核算对无形资产各期计提的摊销额。小企业按月采用年限平均法计提无形资产的摊销时,按照无形资产的受益对象,借记"制造费用"、"管理费用"等科目,贷记"累计摊销"科目;处置无形资产应同时结转累计摊销。

6. 增设"研发支出"科目,核算研发无形资产过程中的各项支出。小企业自行研发无形资产发生的研发支出,不满足资本化条件的,借记"研发支出"科目(费用化支出),反之,借记"研发支出"科目(资本化支出),贷记"原材料"、"银行存款"、"应付职工薪酬"科目等。研发项目达到预定用途形成无形资产的,借记"无形资产"科目,贷记"研发支出"科目(资本化支出)。月末,应将本科目归集的费用化支出金额转入"管理费用"科目,借记"管理费用"科目,贷记"研发支出"科目(费用化支出)。

7. 增设"应付职工薪酬" 科目,核算按规定应付给职工的各种形式的报酬以及其他相关支出。"应付职工薪酬" 科目按照职工工资、奖金、津贴和补贴、职工福利费、社会保险费、工会经费、职工教育经费、辞退福利等进行明细核算。

8. 扩大了"应交税费"科目的核算范围。"应交税费"科目除了核算小企业按照税法规定计算交纳的各种税金外, 还核算教育费附加、矿产资源补偿费、排污费和代扣代缴的个人所得税等内容。

9. 增设"递延收益"科目核算已经收到、应在以后期间计入损益的政府补助。小企业收到与资产相关的政府补助时,借记"银行存款"等科目,贷记"递延收益"科目;在相关资产的使用寿命内平均分摊递延收益时,借记"递延收益"科目,贷记"营业外收入"科目;用于补偿本企业已发生的相关费用或亏损的,应当按照收到的金额,借记"银行存款"等科目,贷记"营业外收入"科目。

10. 财务报表项目列报形式上更加细化。小企业的财务报告包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注,它们均以月、年为编报期,并取消了所有者权益变动表的编报。资产负债表"存货"项目要单列原材料、在产品、库存商品、周转材料二级项目。利润表"营业税金及附加"项目要单列消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税、教育费附加、矿产资源补偿费、排污费二级项目;"销售费用" 项目要单列商品维修费、广告费和业务宣传费二级项目;"管理费用" 项目要单列开办费、业务招待费、研究费用二级项目;"财务费用" 项目要单列利息费用二级项目;"营业外收入" 项目要单列政府补助二级项目;"营业外支出" 项目要单列坏账损失、无法收回的长期债券投资损失、无法收回的长期股权投资损失、自然灾害等不可抗力因素造成的损失、税收滞纳金二级项目。现金流量表不但主表项目简化了,而且取消了补充资料的编制。小企业会计准则的附注主要以附录形式体现。

二、其他问题

1. 小型微型企业划型标准上行业化和具体化。2011 年 6 月 18 日,国家统计局等四部委联合发布了《中小企业划型标准规定》(工信部联企业[2011]300 号),将中小企业划分为中型、小型、微型三种类型,具体标准根据企业从业人员、营业收入、资产总额等指标,结合行业特点制定。本规定适用的行业包括农林牧渔业、工业、建筑业、批发业、零售业、交通运输业(不含铁路)、仓储业、邮政业、住宿业、餐饮业、信息传输业、软件和信息技术服务业、房地产开发经营、物业管理、租赁和商务服务业、其他未列明行业。

2. 与国际接轨并基本实现了与税法的协调一致。《小企业会计准则》在许多方面考虑国际惯例,并尽量做到与相关税法的协调一致。例如:小企业不能可靠估计无形资产使用寿命的,摊销期不得低于 10 年;固定资产的大修理支出,是指同时符合修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上,修理后固定资产的使用寿命延长 2 年以上条件的支出; 销售商品以旧换新的,销售的商品作为销售商品处理,回收的商品作为购进商品处理;采取产品分成方式取得的收入,在分得产品之日按照产品的市场价格或评估价值确定销售商品收入金额;销售商品部分和提供劳务部分不能够区分,或虽能区分但不能够单独计量的,应当作为销售商品处理等等。

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《小企业会计准则》的通知.财会[2011]17 号,2011-10-18

2. 财政部.关于印发《小企业会计制度》的通知.财会[2004]2 号,2004-04-27