

《小企业会计准则》解读

赵彦锋(博士)

(黄河科技学院 郑州 450002)

【摘要】 小企业会计准则立足税法导向,简化小企业会计处理,以减轻小企业财务报告负担,同时协调与企业会计准则的关系,对完善我国企业会计准则体系、促进小企业健康发展具有重要意义。

【关键词】 小企业会计准则 税法导向 会计准则国际趋同

为实现我国会计准则与国际财务报告准则趋同的目标,财政部对小企业会计核算制度进行重新设计安排,以加强小企业管理、促进小企业发展,经过广泛调研、征求意见,我国的小企业会计准则应运而生。其内容由两部分组成:一是准则部分,包括总则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润及利润分配、外币业务、财务报表等9章内容;二是《小企业会计准则科目及账务处理》,相当于会计准则的应用指南,包括会计科目、主要账务处理及财务报表。

一、小企业会计准则制定思路

1. 税法导向制定小企业会计准则。在广泛调研的基础上,财政部发布的小企业会计准则采用了税法导向,立足税务部门对小企业会计信息的需求,以最大限度地消除小企业会计与税法的差异。主要体现在:①在对固定资产与生产性生物资产的计提折旧时,确定其使用寿命与净残值时应考虑税法规定。②小企业应当按照税法规定计算当期应纳税额,确认所得税费用,因此应交所得税与所得税费用之间不存在时间性

差异,即采用应付税款法。③准则采用税法中认定资产实际损失的标准,确认资产减值损失。④财务报表附注中增加纳税调整的说明,为税收征管服务。

2. 协调与企业会计准则的关系。借鉴国际会计准则理事会的做法,小企业会计准则仅规范小企业主要业务或常规业务,在对这些业务的规范中,基本保持了与企业会计准则的一致,不涉及投资性房地产、企业年金基金、股份支付、企业合并、中期财务报告、合并财务报表、每股收益、关联方披露等内容。小企业所发生的交易或事项如果在小企业会计准则中未作规范的,可以参照企业会计准则的相关规定进行处理;非日常业务的会计处理参照企业会计准则。同时小企业会计准则还规定了与企业会计准则的衔接办法:已执行小企业会计准则的小企业一旦公开发行股票或债券或者因经营规模或企业性质变化而成为大中型企业或金融企业的,应当从次年1月1日起转为执行企业会计准则,此时,应按《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》等相关规定进行会计处

四、结语

综上所述,本文在成本收益视角下对投资性房地产公允价值计量模式没有被企业普遍采用的原因进行了分析。从成本分析可以得出,公允价值计量模式的初始成本较高,可能导致企业所得税费用和现金流出量的增加;从盈余与股价波动分析得出,公允价值的波动会影响企业盈余,从而导致股价的波动。本文建议通过完善投资性房地产的市场体系、加强投资性房地产项目的披露等措施使公允价值计量模式在我国投资性房地产中得到更好的运用。

【注】 本文系教育部人文社会科学基金“公允价值计量的经济后果与监管研究”(项目编号:10YJA790069)的阶段性研究成果和国家社会科学基金“基于价值创造的上市公司业绩评价理论与模型研究”(项目编号:07BJY028)的后期研究成果。

主要参考文献

1. 吴育辉,吴世农.高管薪酬:激励还是自利?——来自中国上市公司的证据.会计研究,2010;11
2. 邹海峰,辛清泉,张金若.公允价值计量与高管薪酬契

约.经济科学,2010;5

3. 李洁.公允价值在投资性房地产核算中的运用及其影响.财会月刊,2010;31

4. 张敏等.公允价值应用:现状、问题、前景——一项基于问卷调查的研究.会计研究,2011;4

5. 池昭梅.上市公司业绩与股利分配方式关系研究——基于沪市100家上市公司的分析.财会通讯,2006;8

6. Ball, Brown. An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. Journal of Accounting Research, 1968; 24

7. 曹晓雪,湛丹妮,杨阳.上市公司投资性房地产公允价值计量模式应用研究.财会月刊,2011;4

8. 贾莉莉,张鸣.投资性房地产确认、计量、转换及影响问题研究.上海财经大学学报,2009;11

9. 赵彦锋等.我国上市公司公允价值运用的经济后果——基于2008年年报的数据分析.广东商学院学报,2010;4

10. 干巧,侯晓红.影响公允价值计量的环境因素分析.商业会计,2011;5

理。而已执行企业会计准则的上市公司、大中型企业和小企业,不得转为执行小企业会计准则。

3. 减少职业判断。考虑到小企业会计人员素质及内部控制因素,小企业会计准则尽量减少职业判断,表现在如下方面:①所有资产均按成本计量,即使用到公允价值,也是用来自外部的市场价格或评估价值确定,而不使用估值技术。②规定明确的资产实际损失标准。准则对应收及预付款项、长期债券投资及长期股权投资损失认定标准有具体规定,从而减少人为判断。③严格收入确认条件。其规定,通常,小企业应当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。上述收入确认标准,不要求对风险和报酬是否转移进行职业判断,大大减少了收入确认的不确定性。同时,准则还明确规定了包括托收承付等6种销售方式的收入确认时点。

二、小企业会计准则会计处理简化的特点

1. 简化资产减值处理。小企业会计准则对资产减值的处理分两种情况:①确认减值损失,但不计提资产减值准备,而在实际发生时直接计入当期损益。该类情况适用于应收款项坏账、长期债券投资及长期股权投资,其先根据有关减值迹象进行判断,认为发生减值损失时,采用直接转销法处理,即按照有关项目账面余额高于可收回金额差额于实际发生时计入营业外支出,同时冲减应收及预付款项、长期股权投资及长期债券投资的账面余额,这种相关减值损失统一计入营业外支出的做法简化了相关资产减值损失处理。②不确认减值损失。短期投资、存货、固定资产、生产性生物资产、无形资产等均按成本计量,不涉及减值问题。为体现对不能可靠估计使用寿命的无形资产进行后续计量,小企业会计准则规定,对该类无形资产按不低于10年的期限进行摊销,实现其与企业会计准则对该类资产进行减值测试代替摊销的协调。

2. 简化投资核算。小企业会计准则主要根据期限标准进行分类,并一律采用成本法核算。①将小企业购入的能随时变现并且持有时间不准备超过1年(含1年)的投资界定为“短期投资”,这一做法首先从名称上回避了“交易性金融资产”这一相对陌生的称谓,而回归我国习惯名词;其次,对其按成本法核算而不考虑持有期间的公允价值变动,仅在被投资单位宣告分派现金股利或在债务人应付利息日按照分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息收入时及处置时才确认投资收益,这样就简化了短期投资持有期间的核算。②长期债券投资,按照购买价款和相关税费作为成本进行计量,处置价款扣除其账面余额、相关税费后的净额,应当计入投资收益,同时债券投资中的溢折价在债券存续期间内采用直线法而不采用实际利率法摊销确认债券利息收入。与资产相应的负债,包括短期借款及长期借款中均采用合同利率而非实际利率计算利息费用。③长期股权投资,不考虑对被投资单位的影响程度,一律采用成本法核算。因此在长期股权投资持有期间,只有在被投资单位宣告分派现金股利或利润以及处置长期股权投资时,才能确认投资收益。处置长期股权投资时,处置价款扣除其成本、相关税费后的净额,计入投资收益。

3. 无需追溯调整。追溯调整或追溯重述是现行企业会计

准则处理部分销售退回、会计政策变更及重大会计差错的重要方法,其要求计算累积影响,该方法相对于未来适用法要复杂得多,为简化处理,小企业会计准则对有关事项处理不要求追溯,具体表现在:①销售退回一律冲减退回当期损益。小企业已经确认销售收入的售出商品发生的销售退回,不论属于本年度还是属于以前年度的销售,应在发生时冲减当期销售商品收入。②小企业对会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正均采用未来适用法,无需追溯调整或追溯重述。

4. 简化报表。小企业的财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注。①从要求提供的财务报表类型来看,对所有者权益变动表没有要求。②简化附注内容。附注中披露的项目减少,这在现金流量表中表现得最为突出,没有明确要求提供间接法编制的经营活动现金净流量。同时为提高会计信息的可理解性,将部分附注内容在报表中单独列示,这在利润表中表现得尤为明显,在按“功能法”列示费用的基础上,对重要项目按性质列示具体构成,在“营业税金及附加”项目下单列: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;在“营业外支出”项目下单列坏账损失、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。③外币财务报表折算采用统一汇率,即采用资产负债表日即期汇率对外币资产负债表、利润表和现金流量表的所有项目折算,无需区分不同项目而采用不同汇率。

三、值得商榷的问题

1. 公允价值的运用。从形式上看,小企业会计准则回避公允价值这一概念模糊的术语,但是其在实质上又多处用到,主要用评估价值来替代,比如通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,应当按照换出资产的评估价值和相关税费作为成本进行计量;投资者投入的资产,应当按照评估价值确定。同时,小企业会计准则也有用市场价格替代的情况,如“盘盈的资产或通过政府补助方式取得的非货币性资产以及采取产品分成方式取得的收入,应当按照同类或类似资产的市场价格或评估价值确定”。这种实质运用虽然简化,但是容易导致概念的混乱,建议采用企业会计准则中公允价值的计量。

2. 资产减值损失的处理。小企业会计准则对实际发生的资产减值损失记入“营业外支出”账户,这一做法与资产减值属于日常业务活动不符,建议借鉴企业会计准则做法,统一记入“资产减值损失”账户,以便于两者的协调一致。

3. 报表中项目的列示。资产负债表中,部分项目按账面余额,而部分项目列示其后续计量中的递减项目,比如固定资产列示“累计折旧”,而无形资产不列示“累计摊销”,直接按账面价值列示,这与《企业会计准则第30号——财务报表列报》统一按账面价值列示的做法不一致,建议统一仅列示资产账面价值,有关详细情况通过附注列示。

主要参考文献

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