

企业会计准则执行中的几个实务问题

季建辉

(中国财政杂志社 北京 100036)

【摘要】我国企业会计准则体系自2007年1月1日实施以来,对企业的日常财务工作带来了较大的改进,但在实务应用中仍存在一些问题和争议,本文拟就执行会计准则中的利息收入、税金列支等几个实务问题做一探讨,并提出建议。

【关键词】企业会计准则 利息收入 税金列支 弥补亏损 会计处理

我国现行的企业会计准则体系由基本准则、具体准则和解释所组成,对日常经济业务的会计处理作了规范。但在实务操作中,由于经济业务的复杂性,有些规定仍存在不完善或模糊之处,本文拟就执行企业会计准则中的利息收入、税金列支、弥补亏损等会计处理问题做一些浅显的探讨。

一、关于利息收入入账问题

企业在日常生产经营中,取得利息收入主要有三个来源:

1. 购买债券等证券投资取得的利息收入。企业购买债券

可分类为交易性金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项(当债券未上市流通时)、可供出售金融资产等,持有债券期间取得的利息收入,按照企业会计准则的规定,应计入投资收益。

2. 企业将富余资金出借给其他单位使用的取得利息收入(资金占用费),按照企业会计准则的规定,应冲减财务费用。

3. 企业将资金存入银行取得的存款利息收入,按照企业会计准则的规定,应冲减财务费用。

第一种情况将利息收入计入投资收益反映了经济活动的

令,在“采购入库单”窗口单击“生单”按钮,选择“采购到货单(红字)”,在“到货单列表”中,选中到货单,单击“确定”按钮后,生成红字采购入库单,修改“入库日期”为退货日期,保存并审核红字采购入库单后退出。④红字采购发票。执行“采购发票——红字采购发票”命令,参照上一步生成的红字入库单生成红字采购发票,保存后退出。⑤采购结算。执行“采购结算——自动结算”命令,在“自动结算”对话框中,选择“红蓝入库单”和“红蓝发票”复选框,单击确定后完成二者的自动结算。

2. 未收到采购发票。在企业未收到采购发票的情况下,则只需根据退货数量录入红字入库单,对红蓝入库单进行自动结算即可[见流程图中的路线3-(2)]。①采购退货单。执行“采购到货——采购退货单”命令,根据已有的到货单生成采购退货单,修改日期、数量等信息后保存并审核。需要注意的是,数量为退货的数量且用负数表示。②红字采购入库单。执行“入库业务——采购入库单”命令,在“采购入库单”窗口单击“生单”按钮,选择“采购到货单(红字)”,在“到货单列表”中,选中该笔业务的到货单,单击“确定”按钮后,生成红字采购入库单,修改“入库日期”为退货日期,保存并审核红字采购入库单后退出。③采购结算。执行“采购结算——自动结算”命令,在“自动结算”对话框中,选择“红蓝入库单”复选框,单击确定后完成二者的自动结算。

四、采购货物入库结算后,发生退货业务

本业务属于已经办理结算手续的采购退货业务,需要输入退货单、红字采购入库单和红字采购发票,并进行手工结算(见流程图中的路线4)。①采购退货单。执行“采购到货——

采购退货单”命令,根据已有的到货单生成采购退货单,修改日期、数量等信息后保存并审核。需要注意的是,数量为退货的数量且用负数表示。②红字采购入库单。执行“入库业务——采购入库单”命令,在“采购入库单”窗口单击“生单”按钮,选择“采购到货单(红字)”,在“到货单列表”中,选中该笔业务的到货单,单击“确定”按钮,生成红字采购入库单,修改“入库日期”为退货日期,保存并审核红字采购入库单后退出。③红字采购发票。执行“采购发票——红字采购发票”命令,参照上一步生成的红字入库单生成红字采购发票,保存后退出。④采购结算。执行“采购结算——手工结算”命令,在“手工结算”对话框中,单击“选单”按钮,进入“结算选单”窗口,单击“过滤”按钮,打开“过滤条件选择”对话框,单击下方的“过滤”按钮,显示“结算选发票列表”和“结算选入库单列表”,选择之前生成的红字采购入库单与红字采购发票,单击“确定”按钮,实现二者的手工结算。

读者在运用以上四种方式处理退货业务时需要注意几个逆向对应关系的单据:采购到货单——采购退货单、采购入库单——红字采购入库单、采购发票——红字采购发票。另外,读者应熟练运用系统提供的参照生单功能,在自动生成的单据上修改相关信息,这样可以节省处理的时间。

主要参考文献

- 尹衍波.用友财务软件ERP-U8(V8.50)中采购业务的处理方法.职业技术,2007;24
- 王巧云,杨丽.ERP环境下采购业务的核算与管理.财会月刊,2008;7

本质;但第二种和第三种情况,将利息收入冲减财务费用,则混淆了收入与费用之间的界限,尤其是当利息收入很多而利息费用很少时,财务费用将出现负数,显然颠覆了财务费用属于费用的基本理念。

例如:五粮液股份有限公司2011年合并利润表中财务费用为-474 587 420.81元,就属于这种情况。其实际情况是:利息费用为0元,利息收入为468 723 365.81元,汇兑损失为11 178.14元,金融机构手续费为378 809.55元,其他-8 254 042.81元,财务费用合计为-474 587 420.81元。

为改变这种不合理做法,笔者认为:①将企业富余资金出借给其他单位使用取得的利息收入,从经济活动性质看属于投资活动,应计入投资收益;②将资金存入银行取得的存款利息收入,由于不属于企业日常活动形成的收入,应计入营业外收入。

二、关于税金列支问题

企业税金可以分为价外税和价内税。价外税只有一种,即增值税,税收的实际负担人为消费者,企业只是代收代付而已,按照负债进行核算。除增值税以外的其他税费都属于价内税,税收实际负担人为企业,相关税费按照企业会计准则的规定,应计入成本费用,主要包括营业税金及附加、管理费用、所得税费用等。而按照企业会计准则的规定,企业发生的城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税和矿产资源补偿费等,则应计入管理费用。笔者认为,这种做法有待商榷,将其计入营业税金及附加则更能反映其本质属性。主要理由如下:

1. 上述六种税费与消费税、营业税、城建税、教育费附加在性质上相同,均属于企业在生产经营活动中产生的税费,既然消费税、营业税等计入营业税金及附加,按照一致性原则,城镇土地使用税、房产税等也应计入营业税金及附加。

2. 将上述六种税费计入营业税金及附加,可以科学地反映企业开展营业活动发生的税费全貌,完整反映企业在税费方面对国家的贡献。

3. 将上述六种税费计入营业税金及附加,体现了“营业税金及附加”与“应交税费”之间的对应关系,逻辑上更加合理。

三、关于弥补亏损问题

公司在经营中可能出现亏损,公司出现亏损后不仅直接影响到公司资本的充实,还会影响公司的稳定发展以及公司股东、债权人权益的有效保障。因此,根据资本保全原则,亏损必先弥补,弥补亏损前不得向股东分配股利。弥补亏损应注意以下两个问题:

1. 弥补亏损的途径。《公司法》第167条规定:“公司分配当年税后利润时,应当提取利润的10%列入公司法定公积金。公司法定公积金累计额为公司注册资本的50%以上的,可以不再提取。公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的,在依照前款规定提取法定公积金之前,应当先用当年利润弥补亏损。公司从税后利润中提取法定公积金后,经股东会或者股东大会决议,还可以从税后利润中提取任意公积金”。按照第169条规定,公司的公积金用于弥补公司的亏损、扩大公

司生产经营或者转为增加公司资本,但是,资本公积金不得用于弥补公司的亏损。由此可见,弥补亏损的途径有两个:一是用盈余公积弥补;二是用未分配利润(当年实现的利润)弥补。对此,笔者认为应特别注意以下两点:

(1)资本公积金不能用于弥补亏损。资本公积金在会计核算中包括资本溢价(股本溢价)和其他资本公积。为什么资本公积金不能用于弥补亏损,主要理由如下:①资本公积中的资本溢价(股本溢价)属于投资者的投入,而未弥补亏损属于经营者业绩,如果用资本溢价(股本溢价)弥补亏损,就混淆了投资者投入与经营者业绩之间的界限。②资本公积中的其他资本公积有两层含义:一是权益性交易形成的。比如,可转换公司债券分拆时形成的权益成分,在债券持有人将债券转为股份时,应将其他资本公积转入股本溢价,属于资本储备,不能用于弥补亏损。二是直接计入所有者权益的利得和损失。比如,可供出售金融资产公允价值变动形成的利得和损失,属于未计入损益的业绩,这部分资本公积也不能用于弥补亏损,因为只有在该事项完成后将未计入损益的业绩转为已计入损益的业绩后,才能弥补亏损,即不能混淆“低层次业绩”与“高层次业绩”之间的关系。

(2)不能用缩股弥补亏损。在实务中,上市公司由于存在未弥补亏损而长期无法向股东分红和通过公开发行证券进行再融资,有些上市公司就先将资本公积转增资本,然后缩股弥补亏损,从而达到规避资本公积金不得用于弥补亏损的规定。对此,中国证监会发布了《上市公司监管指引第1号——上市公司实施重大资产重组后存在未弥补亏损情形的监管要求》,规定上市公司不得采用资本公积金转增股本同时缩股以弥补公司亏损。

2. 弥补亏损的顺序和程序。在弥补亏损时,首先用当年实现的净利润弥补,即将“本年利润”转入“利润分配——未分配利润”时就实现了自动弥补,然后用盈余公积弥补。用盈余公积弥补亏损时,应注意以下两点:

(1)应履行审批程序。首先由董事会制定弥补亏损的方案,说明亏损的原因、方式和金额等,并形成董事会决议,提交股东大会表决,由股东大会表决通过后再予执行。

(2)先用任意盈余公积弥补,再用法定盈余公积弥补。按照中国证监会《〈公开发行证券的公司信息披露规范问答〉第3号——弥补累计亏损的来源、程序及信息披露》(证监会会计[2006]8号)的规定:“公司当年对累计亏损的弥补,应按照任意盈余公积、法定盈余公积的顺序依次弥补”。其原因是,任意盈余公积是根据股东大会决议“任意”提取的,而法定盈余公积是根据《公司法》的规定“强制”提取的,任意盈余公积的来源和使用更灵活,应在法定盈余公积前使用。用盈余公积弥补进行会计处理时,将“盈余公积”转入“未分配利润”,未分配利润由负数变为正数,即实现了弥补亏损。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.会计司.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007