



会计学会电子期刊-双月刊

第 08 期
2010/4/18



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

- [实务探讨] 增值税转型会计和税务处理的探讨
- [实务探讨] 增值税视同销售分类及其会计处理浅析
- [实务探讨] 预算单位零余额账户账务处理探讨
- [实务探讨] 新会计准则下商誉及其会计处理
- [实务探讨] 小企业会计制度对小企业发展的影响及其完善
- [实务探讨] 加强地税机关效能建设的思考
- [实务探讨] 关于推行税收执法责任制若干问题的思考
- [实务探讨] 关于加强对企业工资涉税问题管理的探讨
- [实务探讨] 购办公楼贷款利息是否可资本化?
- [实务探讨] 房地产开发企业会计制度的改革与发展
- [实务探讨] 对管理会计的质疑
- [实务探讨] 财务总监定位思考
- [实务探讨] 把握三个“关键点” 远离汇算清缴风险

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

购办公楼贷款利息是否可资本化?

2010-04-21 作者: 来源: 中国会计报 阅读: 2 次

我公司按揭购办公楼, 还贷期8年, 请问贷款利息是否可资本化?

答: 《企业会计准则第4号——固定资产》(下称“固定资产准则”)规定, “外购固定资产的成本, 包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。”“购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付, 实质上具有融资性质的, 固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额, 除按照《企业会计准则第17号——借款费用》(下称“借款费用准则”)应予资本化的以外, 应当在信用期间内计入当期损益。”但我们根据常识可以判断, 按揭买房不同于一般的延期付款, 其实质是购买方向银行借款买房。具体操作程序是卖方与银行约定, 由银行向买房人提供贷款, 但所发放的贷款直接支付给卖方, 视为买房人支付给卖方的房款。故其利息应依据借款费用准则的相关规定处理。

按借款费用准则规定, “企业发生的借款费用, 可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的, 应当予以资本化, 计入相关资产成本; 其他借款费用, 应当在发生时根据其发生额确认为费用, 计入当期损益。符合资本化条件的资产, 是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。”按此精神判断, 按揭贷款具有专门借款的性质, 但其需要同时满足以下条件, 才能予以资本化: “①资产支出已经发生, 资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出; ②借款费用已经发生; ③为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。”同时, “购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时, 借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用, 应当在发生时根据其发生额确认为费用, 计入当期损益。”所以, 我们认为, 按揭买房在实际达到可入住状态之前的按揭利息可以资本化, 达到可入住状态之后的利息, 应计入当期损益。

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

执行《企业会计制度》的，总体处理原则与准则无异。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

关于加强对企业工资涉税问题管理的探讨

2010-04-21 作者: 王治国 刘宪军 来源: 财会信 阅读: 7 次

工资,从税收角度来看,是企业支付给任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪,加班工资以及任职或者受雇有关的其他支出等。

工资列支的原始凭证,属于企业自制原始凭证。由于缺乏有效的监督机制,因而利用工资造假成为了不法企业的一种常用的偷税手段。2008年,新的企业所得税法和实施条例规定企业发生的合理的工资薪金支出准予扣除,没有了具体的计税工资数额限制;从2008年3月开始,个人所得税工资薪金扣除标准进一步提高到2000元后,不法企业利用工资造假进行偷逃税收的手段会越来越容易,偷逃税收空间会越来越大,问题也会愈发显得突出。

一、利用工资造假偷逃税款主要形式

(一)通过虚列工资形式,人为地减少利润,偷逃企业所得税。其主要方式是:编造虚假的职工档案,造假工资表,虚增工资总额,人为的调节利润总额,从而达到少缴企业所得税的目的。

工资的列支,只凭企业自己编制的工资单,而目前我们对企业工资的列支管理手段相对落后,没有具体的制约措施。新的企业所得税法,取消了过去“计税工资”的限制后,实现了内外资企业工资列支的公平、平等,但也使得不法纳税人利用虚列工资方式偷逃税收在操作手段上变得更为容易。过去,有“计税工资”的额度限制,企业利用工资进行造假要虚列大量的职工人数,这样在税务检查中容易看出破绽,而新企业所得税实施后,取消了“计税工资”的限制,企业无需要虚列更多的职工人数就可以加大工资总额,把利润控制在较低的水平,也使得这种偷逃税收手段更加隐蔽,相对于我们税务机关来说,对这种案件的查处难度也是愈发加大。

(二)混列支出,把一些不能税前扣除的非工资项目,列入工资进行税前扣除,偷逃企业所得税和个人所得税。

1. 一些不法企业为了少缴企业所得税,故意将应在福利费中列支的医务室、职工食堂、幼儿园人员工资和应列入“在建工程”的工程人员的工资列在“工资总额”内税前扣除,偷逃企业所得税。

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

2. 一些企业将无法取得正式发票的支出和不能税前扣除支出, 如: 支付给关系单位的业务回扣和礼品支出, 通过伪造虚假的工资表, 虚列工资在税前进行扣除, 偷逃企业所得税。

3. 有的不法企业股东以工资的名义分配利润或股息。这样既偷逃了我们应按“股息、利息所得”项目征收的个人所得税, 又把本应税后支出的项目, 以工资的形式在税前又进行了一次扣除, 间接的又偷逃了企业所得税。

4. 将劳务报酬支出混为工资薪金支出。有的企业在支付外聘的专家和技术人员劳务报酬时, 答应付给受雇者的报酬是税后的, 而这些企业又不愿意自己支付应代扣的个人所得税, 就伪造假的工资表, 把支付的劳务报酬从工资中列支偷逃个人所得税。

(三) 虚增职工人数, 把员工工资化整为零, 偷逃个人所得税。

企业为少代扣代缴个人所得税, 通过伪造假的工资表, 虚增职工人数, 将工资较高的职工工资分解成几个人的工资, 从而达到少缴或不缴个人所得税的目的。现在随着个人所得税费用扣除标准的不断提高, 从过去的800元/月提高到了2000元/月, 使得这种偷逃税收的手段更加容易也更加隐蔽, 假设原来一个员工10000元/月的工资, 要想做假偷逃个人所得税, 需要伪造成13个人的工资才可以, 现在只需要伪造成5个人的工资就可以了。因此这一情况必须引起我们的足够重视。

(四) 把工资费用化, 偷逃个人所得税。一些不法企业发放年终奖金时, 为了逃避代扣代缴个人所得税, 企业往往采取给员工报销发票的方式, 把本应列入工资的项目, 改列为费用支出, 逃避了代扣代缴个人所得税。

二、防范利用工资造假偷逃税收应采取的措施

建议税务主管部门出台有关工资税前扣除的管理办法。制定有效措施对工资加强管理, 对于不符合管理办法的工资不予税前扣除。

1. 建立职工人数和工资备案制度。要防止不法企业利用工资造假偷逃税收, 最重要的是要控制企业职工人数的真实性, 首先是要防止人员的虚假, 其次是防止企业对工资总额进行造假。因此要求企业在工资扣除时, 必须有依据《劳动合同法》签订的劳动合同, 建立职工个人档案和工资档案, 档案要保留职工的身份证复印件, 电话号码, 通讯地址、工作岗位等详细信息以备查, 这样可以有效地防止企业通过人员造假, 虚增职工人数来虚增税前扣除的工资总额的方法偷逃企业所得税; 同时避免企业利用拆分的方法偷逃个人所得税。

2. 推行金融机构代发工资制度。规定除三个月以内的临时工以外, 职工工资不得直接发放现金, 必须通过金融机构代为发放。只要控制企业直接使用现金来发放工资, 就可以大大减少纳税人利用工资进行造假的机会; 通过银行发放工资, 纳税人想要造假的话, 造假的成本会大大提高, 需要虚拟更多的业务环节, 会使一些造假者知难而退; 同时也便于税务机关的查处。

3. 加强对企业工资的专项评估。建立科学的工资评估指标体系, 通过对比分析法将企业的工资成本率、百元销售工资率等, 与历史同期、与同行业平均水平进行对比分析, 分析其合理性, 发现不合理情况及时进行约谈或转入稽查, 特别是要加强对当年度企业工资的评估, 以弥补稽查对企业当年检查不足的缺陷。

4. 加大税务稽查、检查力度, 有效打击利用工资造假的偷逃税收行为。

随着新的企业所得税法的实施, 企业所得税取消了实行多年的计税工资的限制。在

这种情况下并不是对企业的工资列支问题完全放松管理。相反,我们更应加大对工资的管理和检查力度。

检查过程中要对工资真实性检查和合理性定性分析,一是看工资支出是否真实,主要是检查企业的人员花名册、职工签到簿、工资明细帐和计算表、工资发放凭证、与银行代发工资卡是否真实;二是检查企业的劳动合同、职工档案,看是否存在雇佣关系;三看工资支出是否合理,是否保持在同行业的水平。对于企业员工人数较多,员工平均工资额正好2000元左右的,应引起高度重视,应重点对该企业职工人数的真实性进行检查,可能存在纳税人通过虚列人员虚增工资总额偷逃企业所得税或虚增人员分解工资偷逃个人所得税,因为纳税人在利用上述两种方法进行偷逃税款时,一般都尽量把工资额度控制在人均2000元左右,这样既偷逃了企业所得税又偷逃了个人所得税。税务机关在检查中发现不法企业利用工资造假偷逃税收的行为,要加大处罚力度,严厉打击这种行为。

目前我们的检查模式一般不检查当年度的企业所得税,只检查以前年度的企业所得税。而在检查以前年度的企业所得税时,即使发现企业有明显的利用工资造假进行偷逃的嫌疑,由于检查时间滞后,因职工人员可能流动和销售的完成,很难取得人员和工资成本是否真实的有效证据,而不能对纳税人的偷税行为做出处理。

因此建议,应当加强对当年度企业所得税中工资列支项目的检查,这样便于有效的取证。在对企业当年度的工资进行检查时,要注意对企业现金流的分析,如果企业采用了虚列人数虚增工资总额的方式偷逃企业所得税,就会虚增一个金额很大的现金流,一定要注意企业的这笔现金的去向,如果企业不及时的把这笔现金转入他的小金库的话,那么,通过对企业现金和银行存款帐户的检查很容易就可以发现问题并找到有效的证据。对当年度工资进行检查,虽然企业的汇算清缴期还没有过,但是利用虚增职工人数对工资进行造假,是明显的偷逃税行为,税务机关可以对这种行为直接进行处罚并责令其改正。

另外,在对企业个人所得税的检查中,特别要注意审核期间费用帐户是否在年底突然大幅增加,集中报销费用的情况,如果有这种情况,就要注意对相关原始凭证合理性和真实性的审查,看是否有纳税人把职工年底奖金混入期间费用逃避缴纳个人所得税的情况。

5. 工资税前扣除的管理办法出台前,应加强与劳动部门和相关部门的配合,强化对企业的用工管理和工资档案管理,用制度堵塞漏洞,督促企业财务人员按政策规定进行工资支出,规范建帐建制,如实申报纳税。

6. 强化税法宣传工作,增强依法诚信纳税意识。

提高纳税人依法诚信纳税的意识是税务机关亟待解决的问题。税务部门应通过多种渠道,采取多种方式,广泛深入开展税法宣传,同时规范纳税服务工作,提高纳税服务水平,提高纳税人对税法的遵从度,增强依法诚信纳税意识,营造诚信税收环境。



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

关于推行税收执法责任制若干问题的思考

2010-04-21 作者: 郑志扬 吴跃军 来源: 无忧会计网 阅读: 1 次

税收执法责任制是税务机关根据税收征收管理的特点和依法行政的要求, 依据征收征管理法, 确定税收主体, 明确岗位责任, 规范执法程序, 考核执法质量, 追究执法责任, 保证税收法律、法规和规章贯彻实施, 促进税收征管的法制化、规范化的一项执法监督制度, 是我国税收管理制度的重要组成部分。

一、推行税收执法责任制的重要性和紧迫性

税收执法责任制是规范和监督税务机关税收行政执法活动的重要制度, 对于建立结构合理、配置科学、程序严密、制约有效的权力运行机制, 防止税收行政执法权力的缺失和滥用, 推进税务机关依法行政, 具有重要意义。

多年来, 地税部门认真贯彻落实党中央、国务院关于依法行政的一系列决策, 大力改进和不断加强税收行政执法工作。特别是2001年全国税务系统依法治税工作会议之后, 各级地税机关坚持把依法治税作为税收工作的灵魂, 认真贯彻“内外并举、重在治内、以内促外”的工作方针, 积极探索通过税收执法责任制创新税收管理新机制, 取得了明显成效。2005年6月, 省局管理信息系统成功上线, 对规范和监督税收执法行为, 促进依法治税, 起到了积极的作用。目前存在的主要问题是: 有的地税机关和地税人员认识不到位, 对这项工作不够重视; 推行税收执法责任制的制度不够健全, 评议考核机制不够科学, 责任追究比较难落实, 与相关制度不够衔接; 组织实施还缺乏必要的保障等。各级地税机关要从加强执政能力建设和坚持“聚财兴赣、执法为民”税收工作宗旨的高度, 充分认识深入推行税收执法责任制对全面提高依法治税水平、实现税收管理科学化、精细化, 加强干部队伍建设和构建和谐征纳关系的紧迫性, 采取切实有效的措施, 进一步做好这项工作。

二、推行税收执法责任制指导思想和目标、任务

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

推行税收执法责任制应坚持科学发展观,按照科学化、精细化的工作要求,以确保国家税收法律、法规全面、公正、高效落实为出发点,以规范税收执法行为为内容,坚持内部考核与外部评议相结合、计算机自动考核与人工考核相结合、程序法考核与实体法考核相结合、税收执法责任制考核与征管质量效率考核相结合、税收执法责任制考核与绩效管理考核相结合,建立激励约束机制。

推行税收执法责任制的工作目标是:以统一的岗位职责和工作规程为基础,以信息技术为支撑,对税收执法行为进行全过程的监控、规范与考核,严格责任追究,努力实现有法必依、执法必严、违法必究,全面提高依法治税水平。

三、税收执法责任制的构建原则

(一) 系统性原则

税收执法责任制的系统性原则。税收执法责任制是由岗位职责、工作规程、考核评议、过错责任追究等一系列的具体制度构成的,其本身就是一个相对完整的系统,在这一系统中,岗位职责是基础,工作规程是核心,责任追究是保障,考核评议是手段。坚持系统性原则,不仅要注重各个具体制度自身的完整,也要注重各制度之间的协调和统一,从而形成一个较为系统而又完整的税收执法责任机制。

(二) 明确性原则

税收执法责任制要取得预期的效果,必须坚持明确性原则,做到职责分解明确、执法规程明确、过错责任设置明确、考核评议和奖惩标准明确等。只有规定明确,税收执法责任制才能得以有效实施。

(三) 权责一致原则

行政执法是法定职责在行政管理活动中的履行和实施。“依法治税”的关键在于如何确保税收行政执法权按照法律的规定来行使。税收执法责任制正是在明确执法职责的基础上,通过规定税收执法责任,约束税收执法权,从做到有权就有责、权大则责大,使税收执法权与税收执法责任实现有机统一。

(四) 可操作性原则

税收执法责任制的实施,最终都会落实到基层税务机关具体的职能部门、执法岗位和税务人员,除了做到规定明确外,还应便于有关职能部门的实际操作。税收执法责任制的可操作性原则,要求税收执法职责应分解到具体的执法岗位和执法人员,对执法过错责任追究的程序、追究的形式等必须详细、明确地作出规定,从而使税收执法责任制具有较强的可操作性。

(五) 与信息化管理相适应的原则

税收征管信息化,是税收征管的显著特点。大量的税收法律、税收政策和税务管理活动已纳入了信息管理的轨道。与税收征管信息化发展的趋势相适应,税收执法责任制也应符合信息化管理的要求。要求在制定税收执法责任制时除了“细化”外,还要兼顾“量化”,尤其是在执法责任制的考核评议制度中,更需将有关的考核指标进行量化,使征管、考评、责任追究依托信息化一体运行。

四、税收执法责任制的内容

税收执法责任制赋予行政管理新的理念,将改变以往只重结果不论过程的旧观念,它的整体框架包括:岗位职责、工作规程、评议考核、过错追究四个基本元素。岗位职责是基础,要解决“做什么”的问题;明确工作规程是重点,要解决“怎么做”的问题;开展评议考核是关键,要解决“做得怎么样”的问题;严格过错追究是保障,要解决“做得不好怎么办”的问题。这四部分内容必须有机结合,相互衔接,共同形成对执法行为进行监督的有效机制。

(一) 分解岗位职责

明确的岗位职责是推行执法责任制的基础。没有岗位职责的划分就不能各司其职、各尽其责,就失去了责任追究的特定对象和推行责任制的基础。分解岗位职责,就是要按照国家税务总局2005年3月印发的国税系统税收执法责任制范本,结合本地实际情况进行定岗定责,使制度、机构、岗位、人员有机结合。

(二) 细化工作规程

完善的工作规程是推行执法责任制的核心。没有具体、量化的工作规程,就不能衡量和确定税收执法责任的大小,就不能按工作的步骤、顺序、时限、形式和标准将税收执法权限和税收执法事项具体分解到人,就不能有效地解决岗位职责不清、执法责任不明的问题,难以确定应承担执法过错责任的主体,税收执法责任过错追究就会成为一句空话,税收执法责任制就会流于形式。因此要重点把握四个核心要素,即明确工作步骤或者执法环节、确定工作形式、规定工作时限、密切岗位衔接,确保相互间职责分明,执法活动流畅。

(三) 认真考核评议

科学的考核办法是推行执法责任制的关键。科学合理的评议考核能比较公正地评价和认定执法主体是否按岗位职责和程序完成其法定的各项工作,考核结果则为是否应追究行为主体的过错责任提供重要的考核依据。可以说,评议考核是衔接岗位职责和过错责任的纽带,是整个执法责任制中非常重要的一个环节。考核工作要以计算机考核为方向,充分利用信息化手段,实行人机结合,实现考核的日常化。要充分利用税收信息化各系统产生的数据信息,辅之以必要的人工评审,进行有针对性的执法行为评价。对于计算机无法实现考核的内容,要配合外部监督、受理举报等过程中发现的执法过错行

为,通过人工方式纳入执法责任制的考核系统。实践中,要积极探索将税收执法责任制考核与现行的目标管理、征管质量、执法检查有机结合,提高考核效率;积极探索对考核结果的综合利用,可将执法人员行为的评价与年终评先、提拔使用挂钩,将对个人的考核与所在单位的考核结合起来,充分调动广大干部的积极性和创造性。

(四)严格过错责任追究

沿革的责任追究是推行执法责任制的有效保障。所谓过错责任追究,是对因过失或者故意造成税收执法过错行为的责任人进行经济惩戒和行政处理。税收执法,必须按照依法行政的原则和要求,严格依法进行。但在实际工作中又确实存在既不构成犯罪,也不构成行政处分的过错行为。对这些行为不加以追究,就可能造成法无所禁、责无所究的局面。因此,通过执法责任制明确在执法过程中出现过错应予追究,可以最大限度地保证执法的公正和客观性。实行过错责任追究要贯彻以人为本的原则,坚持思想教育与责任追究相结合、纠正过错与改进工作相结合、严格要求与爱护干部相结合,力求做到追究范围适量,责任追究适度。实行过错责任追究还要注意与评议考核、执法检查、重大案件审理及其他监督形式相衔接,过错行为一经发现,要严格按照有关规定执行,防止以经济处理代替行政处理,以经济责任代替行政法律责任的行为。同时,要认真研究责任追究的范围、追究的形式、追究适用的原则、追究申辩程序等问题,积极探索能级管理和岗位分级办法,切实解决多干多罚、干多干少和干好干坏一个样的问题,不断深化和完善税收执法责任制。(作者单位:峡江县地税局)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

加强地税机关效能建设的思考

2010-04-21 作者: 曾云霞 来源: 无忧会计网 阅读: 2 次

加强地税机关效能建设,是以邓小平理论、“三个代表”重要思想为指导,以深入学习实践科学发展观为主题,以服务经济发展,提高工作效率为重点,以改革创新为动力,强化监督检查,进一步规范地税部门行为,改进干部作风,切实维护纳税人利益,是树立地税良好形象的根本途径。当前,加强地税机关效能建设已成为各级地税部门的一项十分紧迫而艰巨的任务,也是提高地税部门的管理水平的有效途径。结合峡江县地税工作实际,笔者对加强地税机关效能建设进行了四个方面的思考。

一、效能建设的内涵

效能,简而言之就是行政管理的效率、办事的能力,其中也包含着行政效率的提高和行政成本的节约。一般来说,效能建设是指通过对组织结构、工作流程及相关制度等进行效能评估与分析,并加以优化,以提高效能为管理目的,从而达到组织目标的管理活动。效能建设的本质是求真务实,也就是要坚持以人为本、执政为民,真正把广大人民群众的根本利益作为加强机关效能建设的出发点和落脚点。效能建设的灵魂是创新。效能建设本身是一个除旧布新,自我提高的过程,要提高效能,必须要有超前的眼光,实事求是的态度,跳出条条框框,对管理方法、管理制度等不断进行创新,以提高效率。效能建设的基本保障是制度的完善。提高机关效能从根本上要靠制度,通过不断地完善相应的制度,建立起规范化的运行机制,尽力解决工作中存在的岗位职责不清、越位、错位等现象,提高工作效率。

二、加强地税机关效能建设的意义

(一) 加强地税机关效能建设是贯彻科学发展观的必然要求。贯彻科学发展观就是要坚持以人为本,把实现好、发展好人民的利益作为一切工作的原则。地税机关是重要的执法部门,通过加强地税机关效能建设,提高工作效率和依法行政的能力,从而更好地为实现纳税人的愿望,维护纳税人的利益服务。

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
 陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
 工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
 区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

（二）加强地税机关效能建设是促进社会经济发展的现实要求。地税机关是地方经济社会发展的重要部门，所有工作都要紧紧围绕促进地方科学快速发展这一目标。认真贯彻落实国家的税收政策，优化税收经济环境，为峡江县的经济创造良好的发展平台是地税机关的重要职责。加强地税部门的效能建设，提高地税部门的工作效率，增强各级干部对促进地方经济发展的责任感、紧迫感，是税务部门服务地方经济的体现。

（三）加强地税机关效能建设是促进地税事业健康发展的迫切需要。税务部门正处于发展的新阶段，还存在诸多问题，比如一些地税干部职工观念陈旧，学风不浓，素质低下，办事效率不高等。这些都严重影响了地税部门的形象，阻碍其健康发展。因此，只有加强地税机关效能建设，提高办事人员素质，才能解决当前存在的问题改进机关作风，提高工作质量和工作效率，才能使地税各项工作各项目标任务得以实现。

三、地税机关效能建设方面存在的问题

（一）干部整体素质有待提高。当前一部分干部不积极学习新知识，对新情况、新问题不做深入分析思考，满足于一知半解，税收本领不强，税务知识和执法技能与当前税收工作的高标准要求存在较大差距，不能有效地解决实际问题。个别干部创新意识不强、思想观念陈旧，安于现状，对依法治税、优化服务、执法责任制等关系处理不当；对绩效管理、流程再造、过程监管等新理念认识不够，习惯于套用过去的条条框框；部分干部作风不够扎实，缺乏大局意识、责任意识和奉献精神；遇事拈轻怕重，遇到难题能拖则拖、能推则推；有的甚至弄虚作假，欺上瞒下。

（二）机关服务水平和质量有待提高。以纳税人为中心的理念还没有在地税干部职工之间形成共识，办税服务厅设置不够合理，窗口功能有待完善，税收手段需进一步改善。

（三）效能建设存在阶段化的现象。虽然效能建设的重要性不言而喻，效能建设的意识也深入人心。但是在实际工作中，效能建设还缺乏长远的计划；有的还习惯搞运动，想起来就抓一阵子，想不起来就抛到脑后；还有的等上级领导强调了，就紧抓一阵子；也有的响应号召，成立了工作机构，但是形同虚设，没有真抓实干。

（四）效能建设整改不够深入。机关效能不高会通过工作拖拉、服务不优、执法不严等方式表现出来。但如果只是从这些表面现象来就事论事，不深入分析思考这些现象的深层次原因，比如岗位设置不合理，分工不明确，监督不到位，绩效考核不科学等，则不能促进效能建设持续发展。

四、加强地税机关效能建设的途径及措施

针对税务部门机关效能建设中存在的问题，笔者认为应从以下几个方面采取措施加以改进：

一是坚持以人为本，提升干部素质。干部素质是地税部门效能建设的重要基础。因此，要从提高干部思想作风建设入手，加强道德修养，时刻用邓小平理论和“三个代表”重要思想武装干部头脑，提升干部的政治水平；认真抓好干部的业务素质建设，按照建设学习型税务组织的要求，提高学习的紧迫性认识，抓好干部的继续教育，促使干部努力掌握税收政策法规等知识，提升综合素质；加强人才资源建设，树立人才资源是第一资源的观念，建立科学合理的用人机制和选拔机制；加强党风廉政建设，深化反腐倡廉教育，纠正不正之风，打造高效廉洁的地税执法机关。

二是简化办事程序，提高办税效率。办事章程是否简化，直接影响到办税效率的高低，因此，要对纳税申报、税款缴纳、发票购买、税法宣传咨询等涉税事项实行“一窗式”或“一站式”服务，把以前的多部门审批改为一个窗口审批，简化审批流程，减少纳税人来回跑的环节；为纳税人提供方便快捷的服务。

三是加强科学管理，提供效能保障。岗责体系是机关管理的核心环节，关系到职责划分，考核激励等方面，是推动效能建设的重要保障。要在系统内全面推进岗责体系，做到以人定岗，以岗定责，岗责分明。要以首问责任制、限时办结制、责任追究制为主线，贯彻到税收工作的各个环节；加强绩效考核，把绩效考核与党风廉政考核、工作目标考核等结合起来，实施对地税机关干部的科学考核；税收管理方面，要完善和落实减免税管理办法、征管责任追究办法等制度，促进依法治税。

四是转变部门作风，提升地税形象。作风问题是态度问题，树立良好的作风是实现机关效能建设的保证。要大兴求真务实之风，坚持科学态度和求实精神，防止官僚主义和形式主义，脚踏实地，实现好，维护好人民群众的利益。大兴调查之风，从繁琐的公文中解脱出来，深入到基层去调查研究，指导工作实践。大兴为民服务之风。要时刻树立人民利益无小事的观念，建立良好的征纳关系，提高服务水平。

五是规范税收执法行为，推进效能建设。依法治税是税收工作的灵魂和最基本的要求，只有建立在法律、法规范围内的效能建设，才是有效的效能建设，否则就是违法行为。要牢固树立依法治税理念，严格依法处理各项涉税事项，提高依法治税的整体水平；要规范税务行政行为，把规范税收执法行为纳入税收工作的中心环节，加强税收执法程序化建设，提升工作效率；要处理好优质服务与规范执法的关系，以开展创建优质服务为主题，建立健全税务服务体系。

机关效能建设是一项永不竣工的工程，不能限于走形式，走过场，新时期的税收工作赋予机关效能建设新的内容，要全面贯彻“法治、公平、文明、效率”的治税方针，在效能建设“巩固、深化、求实、创新”上下功夫，推动机关效能建设持续健康发展。

作者单位：峡江县地税局



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

小企业会计制度对小企业发展的影响及其完善

2010-04-21 作者: 赖盛中 来源: 财会通讯 阅读: 5 次

《小企业会计制度》自2005年起在全国小企业范围内实施以来,对促进小企业的发展起到了重大的作用,但其中的一些潜在阻碍因素也日益暴露出来,进一步完善《小企业会计制度》,才有利于更好地促进小企业的发展。

一、《小企业会计制度》对小企业发展的潜在影响因素

(一) 部分会计处理方法欠妥、脱离企业实际,不利于小企业获得融资的支持主要体现在以下三个方面:

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

一是关于从事商品流通的小企业采购费用的规定脱离小企业实际。《小企业会计制度》规定:从事商品流通的小企业购买商品的采购费用不作为采购资本,而直接计入当期营业费用。采购费用是在采购过程所发生的费用,应作为采购成本。而且这一规定也会影响商业企业与工业企业及其他行业企业信息的可比性。

二是关于债务重组收益的规定不符合小企业的实际。《小企业会计制度》规定:债务人对于债务重组所获得的重组收益作为资本公积处理,而将重组损失计入营业外支出。实践中,小企业一般不可能利用这一规定来夸大企业利润水平。而将此对重组收益的规定用于小企业,混淆了资本性收益和经营性收益的界限。一般而言,只有资本性收益才能记入资本公积。而对于经营性收益则应体现在当期利润中。债务重组不论采取什么方式都不可能是一项资本性业务,而应看作是一项经营活动收益,是债权人对债务人的让步。这种让步是债务人已经确认为资产购置性质支出的减少,无论是长期资产的购置支出还是短期资产或者费用支出,都已确认为支出,或即将确认为支出,现在获得债务重组收益,可以看作是支出的减少,必须冲减支出作为当期的经营性收益,即作为营业外收入。

三是资产盘点盈亏和毁损的会计处理问题,可能导致企业账实不符。在资产盘点盈亏和毁损的会计核算上,《小企业会计制度》规定:现金、存货、固定资产发生盈亏和毁损,不再通过“待处理财产损溢”科目核算,而是根据资产盘点盈亏和毁损的原因直接转入有关会计科目。虽然《小企业会计制度》在资产盘点盈亏和毁损的会计核算上比《企业会计准则》简单,但这一规定可能会给企业造成新的账实不符。如果一家小企业发生资产毁损,但因一时难以确定毁损的原因,在此情况下按《小企业会计制度》就无法作出相应的会计处理,也就无法在账上减少确已损失的资产价值,其结果必然是账实无法核对相符,并由此带来会计报表上资产和利润的虚增。

(二) 《小企业会计制度》规定的管理费用范围与所得税法不一致,增加企业负担

《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第十五条规定可在税前列支的管理费用包括:由纳税人统一负担的总部(公司)经费、研究开发费(技术开发费)、社会保障性缴款、劳动保护费、业务招待费、工会经费、职工教育经费、股东大会或董事会费、开办费摊销、无形资产摊销(含土地使用费、土地损失补偿费)、矿产资源补偿费、坏账损失、印花税等税金、消防费、排污费、绿化费、外事费和法律、财务、资料处理及会计事务方面的成本(咨询费、诉讼费、聘请中介机构费、商标注册费等),以及向总机构(指同一法人的总公司性质的总机构)支付的与本身营利活动有关的合理的管理费等。而《小企业会计制度》第三部分“会计科目使用说明”中“5502管理费用”科目的使用所规定的小企业管理费用包括:小企业的行政管理部门在经营管理中发生的公司经费(包括行政管理部门职工工资、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等)、工会经费、待业保险费、劳动保险费、聘请中介机构费、咨询费(含顾问费)、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、职工教育经费、研究与开发费、排污费、存货盘亏或盘盈(不包括应计入营业外支出的存货损失)、计提的坏账准备、存货跌价准备等。《小企业会计制度》规定在税前列支的管理费用中未包括税法允许扣除的开办费摊销、消防、绿化、外事费等费用,无疑会使企业的应纳税所得额增加,从而增加企业负担,不利于企业发展。

(三) 应付税款法加重小企业的所得税负担。不利于小企业的发展在所得税核算方面,《小企业会计制度》结合小企业的实际情况,选择了应付税款法,而不要求采用纳税影响会计法。应付税款法虽然可以简化所得税的核算,但可能会加重小企业的所得税负担。应付税款法是指将本期税前会计利润与应纳税所得额之间差异所产生的影响所得税金额在当期确认为所得税费用。在实际工作中将时间性差异看作永久性差异进行处理时,往往只考虑当期应调增的时间性差异,不考虑当期应转销的时间性差异,从而导致企业多交所得税,不利于小企业的发展。

(四) 《小企业会计制度》简化会计处理后,不能正确反映企业业绩,影响小企业的正确决策《小企业会计制度》简化会计处理后,对不同企业业绩的影响有所不同,并因此造成分期损益的差异。影响企业当期或未来业绩,不利于小企业的正确决策。

一是不计提长期资产减值准备的规定会影响企业业绩。《小企业会计制度》规定:

小企业可以不计提固定资产、无形资产等长期资产减值准备。如果固定资产、无形资产发生了减值,就会因未计提减值而夸大本期业绩。但从长期来看,固定资产仍要按历史成本计提折旧,无形资产也要按历史成本进行摊销,又会直接导致未来业绩减少。

二是关于专门借款利息的规定会影响企业业绩。《小企业会计制度》规定,专门借款发生的借款利息金额不与资本支出挂钩。这可能会导致夸大资本化金额,进而多计固定资产价值,少计当期费用。但从长远看将来会多计折旧,增加成本,减少利润。与此相类似的还有融资租入固定资产的计价等。

三是关于长期股权投资差额的规定影响企业分期业绩。长期股权投资以权益法核算时,《小企业会计制度》规定,不单独核算股权投资差额,不对该差额进行摊销,因而当出现出资额小于其在受资企业所有者权益中所占份额时,会减少投资期间前面时期的投资收益,但转让投资时,又会因账面投资成本较大而使转让投资的收益减少或者损失增大。

四是关于预提费用的规定会影响企业本期业绩。《小企业会计制度》“预提费用”科目规定,当实际发生的费用支出大于已经预提的数额,不再摊销,直接计入当期费用。对照《企业会计准则》规定,实际发生的费用支出大于已经预提的数额,应视同待摊费用,分期摊入成本。《小企业会计制度》的这一规定,会使本期费用上升,利润下降。

(五) 现金流量表的选择编制加剧小企业融资的难度

《小企业会计制度》规定:“小企业年度财务会计报告,除应当包括本制度规定的基本会计报表外,还应提供会计报表附注的内容。本制度中规定的基本会计报表是指资产负债表和利润表。企业也可以根据需要编制现金流量表。”这一规定无异于默许众多素质不高的小企业会计人员放弃编制现金流量表。现金流量表与资产负债表、利润表共同构成会计信息系统的输出信息,全面反映某一会计主体一定时点或时期的财务状况、经营成果及现金流量。对于外部信息使用者(银行等信贷机构)来说,现金流量信息比权责发生制下的利润信息更重要、更相关。如果不对现金流量加以反映,必然会增加银行等信贷机构的信贷风险,从而加剧小企业融资的难度。

二、小企业会计制度的完善

(一) 进一步明确和完善适用范围

一是明确未作出标准规定的小企业是否应执行《小企业会计制度》。原国家经济贸易委员会、原国家发展计划委员会、财政部、国家统计局2003年制定的《中小企业标准暂行规定》,仅仅对工业(包括采矿业、制造业、电力、燃气及水的生产和供应业)、建筑业、交通运输和邮政业、批发和零售业、住宿和餐饮业的小企业规定了标准,对于

其他未作出规定的小企业是否应执行《小企业会计制度》。制度中未作明确规定, 导致未作出标准规定的小企业对是否执行《小企业会计制度》无所适从, 希望有关部门尽快明确。二是《小企业会计制度》的适用对象需要扩大。对于以个人独资及合伙形式设立的小规模企业, 由于权益方面的特殊性, 既无法适用《小企业会计制度》, 又无法适用《企业会计准则》。这类小企业的会计规范目前处于“真空”地带, 没有适合自身的会计制度。因此。可将其纳入《小企业会计制度》调整范围, 完善《小企业会计制度》体系。三是明确外商投资的小企业、金融行业和股份有限公司中的小企业是否需要执行《小企业会计制度》。上述企业是否需要执行《企业会计制度》, 《小企业会计制度》并没有明确规定, 相关通知也并未指明其中的小企业可另行执行。因此, 《小企业会计制度》应该进一步明确相关问题, 才能更好地促进其实施。

(二) 尽快明确《小企业会计制度》与具体会计准则的协调问题

新会计准则与《小企业会计制度》相关内容的规定有一定的差异, 如《小企业会计制度》仅要求对日后事项期间涉及的报告年度或以前年度的销售退回按照调整事项的会计处理作出规定, 对于其他的发生于日后事项期间可能对小企业的财务状况和经营成果产生重要影响的事项, 仅要求在会计报表附注中披露, 不要求小企业调整尚未报出的报告年度的会计报表。在执行《小企业会计制度》与具体会计准则时, 当两者某些内容的规定出现不一致的情况下, 小企业应以制度优先还是准则优先, 建议相关主管部门对上述问题尽早作出明确规定。

(三) 做好《小企业会计制度》与税收法律制度的协同

《小企业会计制度》在增值税进项税额的抵扣时限, 增值税小规模纳税人的账务处理, 税收直接减免、即征即退、先征后退, 对借款费用处理, 管理费用范围, 利润表的规定等方面与税收法律制度存在着差异。这些差异的存在无疑会增加小企业纳税调整的工作量, 影响小企业纳税申报的操作, 甚至可能会影响纳税人的合法权益。实施《小企业会计制度》后, 会计制度与税法的差异在不断增大, 建议通过以下措施减少《小企业会计制度》与税收法律制度的差异。

一是由财政部与国家税务总局共同完善小企业的会计核算制度。由于小企业所有权与经营权密切相关, 会计信息的外部使用者相对较少, 其外部使用者主要是税务部门及债权人, 这使小企业会计核算对外报告的职能处于从属地位。另外, 很多小企业不具有法人地位, 对债务承担连带责任, 实际上是将企业的责任与投资者的责任连为一体。小企业的偿债能力只是债权人要了解的一部分, 其投资人的偿债能力对于债权人而言也很重要。而税务部门是小企业会计信息最主要的外部使用者, 所以, 由财政部与国家税务总局共同完善《小企业会计制度》符合小企业会计信息的目标与特点, 是必要的也是可行的。

二是尽可能减少《小企业会计制度》与税收法律制度的时间性差异。试图找一条会计处理与税收法规相一致的捷径是不现实的, 只有尽可能减少时间性差异并简化时间性差异的会计程序。在不违背会计核算一般原则和会计要素确认与计量原则的前提下, 小

企业会计制度与税收法规能够一致的应尽量保持一致,或者提供可以保持一致的备选方法。如对于开办费的摊销期限,除一次性摊销法外,可以增加与税法规定一致即分五年摊销的备选方法,由小企业视情况自行选择。

三是改进《小企业会计制度》关于利润表的编制要求。《小企业会计制度》中小企业利润表的编制未考虑到企业所得税纳税申报的要求,仍然采用通用的会计报表格式和内容,对企业所得税纳税申报所要求提供的数据很少涉及。在完善《小企业会计制度》时可将小企业的会计报表特别是利润表以专用报表形式——企业所得税纳税申报表的格式和要求来编制。这样不仅符合小企业会计制度设计的出发点和处理原则,而且也减少了企业会计人员的重复工作。

(四) 进一步改进《小企业会计制度》部分会计处理方法

对于《小企业会计制度》所存在的脱离小企业实际或欠妥的部分会计处理方法,应在充分听取各方面的意见和建议的基础上进一步完善和改进,使《小企业会计制度》既能简化小企业的会计核算工作。又更符合小企业的实际,以利于《小企业会计制度》的贯彻和实施,更好地促进小企业的发展。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

新会计准则下商誉及其会计处理

2010-04-21 作者: 徐荣伟 来源: 财会通讯 阅读: 5 次

一、商誉初始确认的会计处理

非同一控制下的企业合并, 如果购买方支付的合并成本大于所确认的被合并方可辨认净资产公允价值份额, 差额部分为合并中取得的商誉。合并成本少于所确认的被合并方可辨认净资产公允价值份额的, 如果是吸收合并, 差额计入当期损益; 如为控股合并, 差额在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。

[例1] 甲公司和乙公司为独立的集团公司, 无关联关系, 2007年6月31日甲公司以1000万元货币资金取得乙公司全部股权, 合并后乙公司不存在。购买日乙公司资产负债表有关数据如下: 银行存款账面价值及公允价值均为300万元; 应收账款账面价值及公允价值均为280万元; 固定资产净值账面价值500万元, 公允价值580万元; 短期借款账面价值与公允价值均为80万元; 净资产账面价值1000万元, 公允价值为1080万元。购买日甲公司的会计处理为:

借: 银行存款 3000000

应收账款 2800000

固定资产 5800000

贷: 短期借款 800000

银行存款 10000000

营业外收入 800000

主 编: 刘小玫

副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

[例2] 甲公司和乙公司均为独立的集团公司，以前无关联关系，甲公司于2008年1月1日以1000万元货币资金购买乙公司90%的股份，合并后乙公司继续存在。2008年1月1日乙公司净资产的公允价值为1010万元。甲公司购买日的会计处理为：

借：长期股权投资（1100万元×90%） 9900000

商誉（1010万元-1000万元） 100000

贷：银行存款 10000000

二、商誉减值的会计处理

企业合并形成的商誉，至少应在每年年度终了结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试。企业进行资产减值测试时，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关资产组；难以分摊至资产组的，应将其分摊至相关的资产组组合。在将商誉的账面价值分摊至相关资产组或资产组组合时，应按照各资产组或资产组组合的公允价值占相关资产组或资产组组合的公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按各资产组或资产组组合的账面价值占相关资产组或资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

在对包含商誉相关的资产组或资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或资产组组合存在减值迹象，应按照以下步骤处理：首先，对不包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试，计算其可收回金额，并与相关的账面价值比较，确认相应的减值损失。其次，再对包含商誉的资产组或资产组组合进行减值测试，比较其账面价值与可收回金额，如果可收回金额低于其账面价值（其中的账面价值包含总部资产和商誉的分摊金额），应确认相应的减值损失。

减值损失应先抵减分摊至资产组或资产组组合中的商誉的账面价值，再根据资产组或资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。以上各项资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包含商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各项资产的账面价值不得低于该资产公允价值减去处置费用后的净额、该资产预计未来现金流量现值和零三者之中的最高者。抵减后仍未能分摊的减值损失，应按相关资产组或资产组组合中其他各项资产的账面价值所占的比重再进行分摊。

[例3] 甲企业2007年1月1日以2500万元收购乙企业100%股份，购买日乙企业可辨认净资产公允价值2000万元。2007年12月31日有关资料为：企业合并报表确认商誉500万元，年末乙企业可辨认净资产账面价值3000万元。假定乙企业的全部资产是产生现金流量的最小组合，2007年末乙企业可收回金额为2000万元。年末会计处理为：

首先对不含商誉资产组进行减值测试，将乙企业认定为一个资产组，其账面价值为3000万元，可收回金额为2000万元，减值损失为1000万元。由于确认商誉为500万元，

则包含商誉的账面价值为3500万元，可收回金额为2000万元，含商誉的资产组发生减值1500万元。减值损失1500万元分摊，先冲减合并中商誉的价值500万元，余下1000万元确认为乙企业资产组减值。

借：资产减值损失 15000000

贷：商誉 5000000

长期股权投资减值准备 10000000

[例4]甲企业2007年1月1日以1600万元收购乙企业80%股权。购买日乙企业可辨认净资产公允价值为1500万元，甲企业在合并财务报表中确认商誉为400万元。假设乙企业所有资产被认定为一个资产组（包含商誉），乙企业可收回金额为1000万元，可辨认净资产采用直线法按10年计提折旧，预计净残值为零。

乙企业所有资产被认定为一个资产组，该资产组的账面价值包含商誉，因此每年都要进行减值测试。因乙企业1000万元可收回金额中一部分归属于少数股东权益，因此该资产组的账面价值必须进行调整，使其包含归属于少数股东权益的商誉价值，调整后的账面价值为1850万元 $[1500 - 1500 \div 10 + 400 + (400 \div 80\% - 400)]$ 。减值损失为850万元 $(1850 - 1000)$ ，分摊步骤为：首先冲减甲企业确认的400万元商誉减值损失，100万元为少数股东权益中商誉的价值，350万元由乙企业可辨认净资产分摊。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

预算单位零余额账户账务处理探讨

2010-04-21 作者: 闫丽娟 来源: 财会通讯 阅读: 4 次

预算单位零余额账户应用于行政单位会计和事业单位会计中,进行财政授权支付。在办理授权支付业务时,先由代理银行根据支付令,通过预算单位“零余额账户”将资金支付到供应商或收款人账户。虽然支付指令由单位下达,但财政不再将货币资金拨付到预算单位,而是将用款额度划拨到预算单位的“零余额账户”,于当日营业终了前由代理银行依照财政部批准的用款额度与国库单一账户清算,财政授权的转账业务一律通过预算单位零余额账户办理。

一、财政授权支付方式下收入、支出确认

预算单位应设置“零余额账户用款额度”科目。该账户可以办理转账、提取现金等结算业务;可以向本单位按账户管理规定保留的相应账户划拨工会经费。预算单位可以根据预算载明的用途,将财政补贴住房公积金、医疗保险费通过零余额账户转入单位基本存款账户,再通过基本存款账户将有关资金分别划拨到住房公积金管理中心和社会保险局。代扣个人所得税由该户直接上缴。现以甲事业单位为例(简称甲预算单位,下同),探讨“零余额账户”在预算会计中的账务处理。假设甲预算单位实行国库集中收付制度下的财政授权支付。

(1) 甲预算单位收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”月授权额度为400万元,该额度记入“零余额账户”和“财政补助收入”。

借: 零余额账户用款额度 4000000

贷: 财政补助收入——财政授权支付 4000000

(2) 甲预算单位购买材料9万元

借: 库存材料 90000

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

贷：零余额账户用款额度 90000

(3) 甲预算单位购置固定资产16万元

借：事业支出 160000

贷：零余额账户用款额度 160000

同时

借：固定资产 160000

贷：固定基金 160000

(4) 甲预算单位从“零余额账户”提取现金1万元

借：库存现金 100130

贷：零余额账户用款额度 10000

(5) 甲单位报销差旅费2000元

借：事业支出 2000

贷：库存现金 2000

(6) 库存现金超限额的处理。预算单位将超过库存限额的现金缴存“零余额账户”，单位在填写现金缴款单时，注明提取现金开具的支付凭证号后两段数字，依据代理行盖章的现金缴款单用红字登记在“零余额账户”贷方，同时贷记“库存现金”。这样处理解决了因单位在缴库存现金时“零余额账户”上产生余额的问题。

甲单位缴库存现金5000元

借：零余额账户用款额度 5000

贷：库存现金 5000

(7) 在零余额用款额度不足的情况下，单位用基本账户垫付特殊款项处理：事后甲单位向财政部门提出特殊转款申请，经批准后方可由“零余额账户”向基本户还款。预算单位未经财政批准，不得将零余额账户的资金转入单位基本户或其他户。

二、对账处理

处理完当月账务后，应就单位“零余额账户”与代理银行提供的对账单核对财政授权支付的额度、支出数、额度结余数，经双方签证后的对账单由事业单位随同月份会计报表逐级上报。每日终了，事业单位应编制现金日报表。需注意：(1) 预算单位出纳账上的“零余额账户”借方余额应该与银行的预算单位财政支付额度对账表的期末结余额度一致；(2) 预算单位“零余额账户”借方反映的是单位从财政收到的零余额用款

额度，与单位财务账上的拨入经费、财政补助收入、预算外收入、事业收入等科目的贷方发生额一致；预算单位“零余额账户”贷方反映预算单位零余额的支付、退款及缴存现金的数额，与单位财务账上的授权支付数额一致。

三、年终整理与预算结余资金处理

年终时，财政和预算单位设置整理期，用于处理未达账款等事宜。整理期结束后，财政国库管理机构、财政国库支付执行机构、预算单位之间及上、下级预算单位之间的各有关账户必须完全一致，不应再有未达账项。预算单位年终结余资金的数额按照财政部门批复的部门预算数额加上上年预算结余数额减当年财政国库已支付数额（包括财政直接支付数额和财政授权支付数额）和应缴回财政部门数额后的余额计算。无论财政授权支付还是财政直接支付的结余资金，年终全部转入“财政应返还额度”。下年恢复额度时，财政授权支付结余资金转入“零余额账户”，而财政直接支付结余资金仍保留在“财政应返还额度”科目。支出时，减少“财政应返还额度”。

假设甲预算单位2009年财政部门批准年度预算8000万元，其中财政直接支付预算数3000万元，财政授权支付预算数5000万元。累计预算支出数额7880万元，其中财政直接支付2950万元，财政授权支付4930万元。

（1）年终，甲预算单位依据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际数的差额，确认财政直接支付年终预算结余资金数额50万元（3000-2950），应增加财政应返还额度50万元，确认财政补助收入50万元。

借：财政应返还额度——财政直接支付 500000

贷：财政补助收入 500000

（2）年度终了，零余额用款额度必须清零。甲预算单位依据代理银行提供的对账单注销额度时，确认财政授权支付年终结余资金为70万元（5000-4930）。对于财政授权支付年终预算结余资金，应增加财政应返还额度70万元，减少零余额账户用款额度70万元。

借：财政应返还额度——财政授权支付 700000

贷：零余额账户用款额度 700000

下年初恢复额度时，财政授权支付预算结余资金转入“零余额账户”，依据代理银行提供的额度恢复到账通知书：

借：零余额账户用款额度 700000

贷：财政应返还额度——财政授权支付 700000

财政直接支付结余资金下年度恢复财政直接支付额度时，不做处理。仍保留在“财政应返还额度”科目，下年支出使用时：

借：事业支出

贷：财政应返还额度——财政直接支付

（3）如果甲预算单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，假设两者的差额25万元：

借：财政应返还额度——财政授权支付 250000

贷：财政补助收入 250000

（4）如果下年度收到财政部门批复的财政授权支付上年未下达零余额账户用款额度：

借：零余额账户用款额度 250000

贷：财政应返还额度——财政授权支付 250000

国库管理制度最大优点在于，增强财政工作的公正性；最大限度地节约财政资金；强化预算约束；减少支付中间环节，加快资金到账速度；有利于防止截留、挤占、挪用财政资金，加强廉政建设，加强财政管理监督和提高支付效率。但是，在实际工作中也存在不完善之处，如代理银行按日将支付的财政性资金与国库单一账户进行清算，此时不再办理预算单位当天的业务，缺乏灵活性。这一点需要在改革中采取相关措施，如延长零余额账户支付时间、延后代理银行与国库中心结算时间。这些问题还有待于在实践中日臻完善。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

增值税视同销售分类及其会计处理浅析

2010-04-21 作者: 屈中标 斯群 来源: 财会通讯 阅读: 6 次

一、不同会计处理方法比较

(一) 全部作为销售处理

这种处理方法是指对税法规定的视同销售货物行为, 于发生当期全部确认为销售收入, 计算缴纳增值税, 同时结转销售成本。这种处理方法的优点在于保证了增值税和所得税足额缴纳, 而且简便易行。但也存在较严重的缺陷: 一是使“主营业务收入”、“主营业务成本”等账户虚增, 导致会计信息失真。大部分视同销售业务, 如将自产产品用于在建工程等, 不会为企业带来真实的经济利益流入, 如果将其作为销售收入处理, 将使“主营业务收入”、“主营业务成本”等账户虚增, 违反会计信息真实、可靠的基本原则, 且误导了信息使用者。二是没有真正理解《企业所得税法实施条例》有关条款的含义。目前持有这种观点的主要依据是《企业所得税法实施条例》第二十五条的规定: “企业发生非货币性资产交换, 以及将货物、财产, 劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的, 应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。”笔者认为此条款的含义, 仅在于规定企业对以上行为应视同销售货物计算缴纳有关所得税, 保证企业及时足额纳税, 并非规定以上视同销售货物行为均应确认收入。

(二) 全部按成本结转

这种处理方法是指对税法上规定的视同销售货物行为, 会计核算上都不作为销售处理, 而是在发生当期均按成本结转, 并视同销售货物, 计算缴纳增值税。这种处理方法较为简单, 但存在会计信息失真问题, 即虚减当期收入和本年利润, 导致与销售收入、本年利润相关的一系列财务指标如应收账款周转率、销售利润率等失灵; 另外, 由于本年利润虚减, 导致所得税税基减少。对于应作为会计销售而只按成本结转的视同销售, 如果在年末计算所得税费用时, 未按其计税价格与成本的差额调增应纳税所得额, 就难以保证这些业务按收入足额纳税。

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

（三）区分会计销售和应税销售

这种处理方法是将税法上规定的视同销售货物行为，区分为会计销售和应税销售。对于会计销售，应确认销售收入计算缴纳增值税；对于应税销售，不作为销售收入处理，而是按成本结转，并根据税法的规定视同销售计算缴纳增值税。笔者认为这种处理方法克服了（一）、（二）方法的不足，较符合新企业会计准则和税法的有关规定。准确区分会计销售和应税销售，根据规定计算缴纳增值税并作正确的会计处理对保证会计信息质量的可靠性很重要。

二、分类及其会计处理

（一）形式和实质均为销售的行为

代销行为包括委托代销和受托代销两种情形。这两种情形都以销售实现为目的，以货物所有权及其相联系的继续管理权的转移、相关经济利益的流人为标志，确认和计量收入。代销行为又分为视同买断和收取手续费两种方式，其涉税会计处理方法视不同代销方式而异。

（1）视同买断。视同买断方式是指由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价格收取所代销商品的货款，实际售价可由受托方自定，实际售价与协议价的差额归受托方所有的销售方式。这种销售方式应区分以下两种情况：一是如果委托方和受托方之间的协议明确表明，受托方在取得代销商品后，无论能否卖出、是否获利，均与委托方无关，那么双方之间的代销商品交易与实际的购销活动没有实质的区别，在符合销售商品收入条件时，双方应分别确认相关收入并计算缴纳增值税：借记“银行存款”等，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”。二是如果委托方和受托方之间的协议明确表明，将来受托方未将商品售出时可以将商品退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿，那么委托方在交付商品时不确认销售收入，而是于收到受托方的代销清单时再予以确认；受托方则在商品销售后按实际售价确认收入并向委托方开出代销清单。受托方销售代销商品时：借记“银行存款”，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”，同时借记“主营业务成本”，贷记“受托代销商品”；委托方收到代销清单时：借记“应收账款——受托方”，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”，同时借记“主营业务成本”，贷记“发出商品”。

（2）收取手续费。对于受托方而言。收取手续费实际上是一种劳务收入，所以受托方在商品实际销售时不确认销售收入，而是在商品销售后，按合同或协议约定的方法计算手续费确认收入。委托方则在收到受托方开出的代销清单时确认销售收入。受托方实际销售代销商品时：借记“银行存款”，贷记“应付账款——委托方”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”。受托方在支付货款并计算代销手续费时：借记“应付账款——委托方”，贷记“银行存款”、“主营业务收入（手续费）”。委托方收到代销清单时：借记“应收账款——受托方”，贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”，同时借记“主营业务成本”，贷记“发出商品”，借记“销售费用”，贷记“应收账款——受托方”。

（二）形式不为销售，但实质为销售的行为

这种实质上的销售行为分三种情况：

（1）实行统一核算的两个机构之间移送货物。《增值税暂行条例实施细则》第四条第三款规定：“在同一县（市）并实行统一核算的总分机构之间、分支机构之间货物移送用于销售，应视同销售计算缴纳增值税。”“在两个机构统一核算的情况下，是否视同销售关键在于是否”用于销售“。根据相关规定，”用于销售“受货机构发生向购货方开具发票，或向购货方收取货款行为，应当向所在地税务机关缴纳增值税。移送货物的一方应视同销售，在货物移送当天开具增值税专用发票，计算销项税额，异地接受方符合条件可作进项税额抵扣。一是移货方移送产品时：借记”应收账款“，贷记”主营业务收入“、“”应交税费——应交增值税（销项税额）“，同时，借记”主营业务成本“，贷记”库存商品——移货方“。二是受货方收到移送的产品及专用发票时：借记”库存商品——受货方“、“”应交税费——应交增值税（进项税额）“，贷记”应付账款——移货方“。如未发生上述两项情形的，移送产品不属于”用于销售“，移货方不用视同销售计算缴纳增值税，产品实际对外销售时，再确认收入计算缴纳增值税。而受货方只做货物进、销、存仓库保管账，不做涉税的会计处理。

（2）企业将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。这种行为虽然没有直接的现金流入，但实际上与将货物出售后，以取得的货币资产分配给股东或投资者没有实质区别。因此，应作为销售处理。即在货物分配的当天，企业应按照分配货物确认收入计算缴纳增值税。分配货物时：借记”利润分配——现金股利或利润“，贷记”应付股利“；确认收入时：借记”应付股利“，贷记”主营业务收入“、“”应交税费——应交增值税（销项税额）“。结转成本时，借记”主营业务成本“，贷记”库存商品“等。

（3）企业将自产或委托加工的货物用于个人消费。根据《企业会计准则2006第9号——薪酬》应用指南的规定，这种行为应当根据受益对象，按照该产品的公允价值计人相关资产成本或当期损益。因此在货物移送时，应确认收入计算缴纳增值税。移送货物时：借记”应付职工薪酬“，贷记”主营业务收入“、“”应交税费——应交增值税（销项税额）“；结转成本时：借记”主营业务成本“，贷记”库存商品“等。

（三）形式和实质均不为销售的行为这种销售行为分四种情况：

（1）企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目。此时，货物的所有权仍在企业，并未发生转移，只是资产实物的表现形式发生了变化。因此，并非销售业务，不能确认收入。但应在货物移送时，视同销售计算缴纳增值税：借记”在建工程“等，贷记”库存商品“、“应交税费——交增值税（销项税额）”等。

（2）企业将自产、委托加工或购买的货物对外投资。此时，货物的所有权虽然已转移，但企业取得的仅是股权证明，而非现金或等价物，未来投资收益能否实现、投资能否收回，实际上取决于被投资企业的经营状况。所以这类业务并非销售业务，不能确认收入，但在货物移送时，应视同销售计算缴纳增值税。投资方投资时：借记”长期股权投资“，贷记”原材料“、“应交税费——应交增值税（销项税额）”、“资本公积

一溢价”等；被投资方收到投资时：借记“原材料”等，贷记“应交税费——交增值税（进项税额）”、“实收资本”。

（3）企业将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。这种行为应视为非销售活动的无偿赠送业务，货物的所有权虽然发生转移，但企业不仅没有取得资产或抵偿债务，反而发生了一笔费用。因此，不能确认收入，但应视同销售计算缴纳增值税：借记“营业外支出”，贷记“库存商品”、“应交税费——交增值税（销项税额）”等。

（4）企业将自产或委托加工的货物用于集体福利。这是货物在企业内部领用，属于资产形态的转变，不能确认收入。但在货物移送时，应视同销售计算缴纳增值税：借记“固定资产”等，贷记“库存商品”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”等。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

增值税转型会计和税务处理的探讨

2010-04-21 作者: 来源: 财会通讯 阅读: 13 次

增值税转型就是将我国目前执行的“生产型”增值税转变为“消费型”增值税。这种转型对两个税种产生直接影响。一是引起购进固定资产的增值税一般纳税人当期应纳增值税减少。二是引起当期应纳所得税增加。由于执行“消费型”增值税,固定资产中的增值税可抵扣,使固定资产原值减少,在不改变折旧方法的前提下,年折旧额也减少,年所得税就会增加。目前,对转型后外购固定资产、旧固定资产转让、自制固定资产增值税抵扣问题认识不一致。本文结合目前的实际,试提出可实施的会计和税务具体处理方案。

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

1、外购固定资产增值税抵扣。增值税转型后,在增值税会计处理上,需要有相应的改革措施。购入固定资产的企业,按不含增值税的价值计入固定资产原值账户;转型引起的增值税减少可通过借记“待摊费用——增值税转型费用”、贷记“营业外收入”反映,对这部分收益,可先予确认,再在以后年度按规定比例(具体比例由国家税务总局确定)分摊计入“管理费用”。对购进固定资产所含的增值税,先记入“待抵扣税额——待抵扣增值税”,待该部分增值税确认后,再在规定的期间(具体期间也由国家税务总局确定)平均转入“应交税费——应交增值税(固定资产进项税额)”。

[例1]2004年初,A公司从G企业购入其自产设备一台作为管理设备使用,设备使用期5年,发票价格327600元,其中增值税额47600元。购入固定资产进项税额准予按20%的比例分期抵扣并计入期间费用。适用增值税率17%,会计处理为:

(1) 2004年初购入设备

借: 固定资产 280000

待抵扣税额——待抵扣增值税 47600

贷：银行存款 327600

借：待摊费用——增值税转型费用 47600

贷：营业外收入 47600

如果确认“待抵扣税额——待抵扣增值税”的摊销期间为2年，每月摊销额为1983.33元（ $47600 \div 2 \div 12$ ），2004年共转出23800元。每月的转出分录为

借：应交税费——应交增值税

（固定资产进项税额） 1983.33

贷：待抵扣税额——待抵扣增值税 1983.33

（2）2004年末计提折旧，假定不考虑设备残值

借：管理费用 56000

贷：累计折旧 56000

（3）按准予抵扣比例20%分5年将“待摊费用——增值税转型费用”计入期间费用，2004年末作会计分录

借：管理费用 9520

贷：待摊费用——增值税转型费用 9520

2、旧固定资产转让增值税抵扣。在会计处理时，应先冲减有关备抵账户和收益账户。在增值税转型抵扣范围内，当转让价达到原购入价的一定比例（如25%）时，转让方开具增值税专用发票给受让方，受让方作类似购入新固定资产会计处理。否则，按现行处理其他旧固定资产的会计处理方法执行，转让方不开具增值税专用发票，受让方也不确认这种转型收益。

[例2]承上例，2005年初，A公司又将该设备转让给H公司（属增值税转型范围内的行业），取得转让收入234000元（转让价与原固定资产购入价格的比例大于25%）。

转让方A公司的会计处理：

（1）2005年初出售旧固定资产

“待摊费用——增值税转费用”余额=47600-9520=38080（元）

“待抵扣税额——待抵扣增值税”余额=47600-23800=23800（元）

借：固定资产清理	224000
累计折旧	56000
贷：固定资产	280000
借：营业外收入	23800
贷：待抵扣税额——待抵扣增值税	23800

（2）因为出售价与原购入价的比例为71.42%（200000÷280000）大于25%，所以，A公司应按17%的税率计算出售固定资产应纳增值税，并开具增值税专用发票，出售旧固定资产应纳增值税34000元（234000÷1.17×17%）。

借：银行存款2	34000
营业外支出	62080
贷：固定资产清理	224000
待摊费用——增值税转型费用	38080
应交税费——应交增值税（销项税额）	34000

受让方H公司的账务处理

借：固定资产	200000
待抵扣税额——待抵扣增值税	34000
贷：银行存款	234000

由本例可知，A公司如果设备在使用期间不出售，5年后全部抵扣完固定资产进项税额47600元（9520×5）。如在使用期间出售设备，固定资产进项税额未抵扣完的余额被出售损益全部抵扣，同时，未抵扣完的增值税也按转让“较新的旧固定资产”的规定转移给受让方。受让方购入“较新的旧固定资产”也同样得到转型收益。

[例3] 承例1，2005年初，如果A公司将该设备转让给J公司（不属增值税转型范围内

的行业），取得出售收入234000元。

转让方A公司转让抵消分录同例2（1）。因出售价小于原购入价，且受让方不属增值税转型范围内的行业。所以销售旧固定资产应免征增值税。

借：银行存款	234000
营业外支出	28080
贷：固定资产清理	224000
待摊费用——增值税转型费用	38080

受让方J公司账务处理

借：固定资产	234000
贷：银行存款	234000

3、自制固定资产增值税抵扣。对增值税转型范围内自制固定资产，平时按转型前自制固定资产处理。只有自制固定资产交付使用时，才按以下顺序确定的销售额计算进项税额：（1）按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；（2）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；（3）按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：组成计税价格=成本×（1+成本利润率）。属于应征消费税的固定资产，其组成计税价格中应加计消费税额。公式中的成本，销售自产货物的为实际生产成本，销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率一般为10%，但如属于应从价定率征收消费税的货物，其成本利润率为《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。组成计税价=成本÷（1+成本利润率）÷（1-消费税率）。按上述方法确定进项税额后，由税务部门代开增值税专用发票，视同购入新的固定资产处理。同时，这种销售属视同销售，也应按此方法及金额确认为当期的销项税额。

[例4]A公司自制固定资产领用原材料50公斤，购入价为50000元，所含增值税为8500元（已计入进项税额），耗用直接人工为20000元。无同类设备的销售价。

领用原材料时

借：在建工程	58500
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	8500
原材料	50000

支付人工费用时

借：在建工程 20000

贷：应付职工薪酬 20000

交付使用时应纳增值税=（58500+20000）×（1+10%）×17%=14679.5（元）

借：固定资产 78500

待抵扣税额——待抵扣增值税 14679.5

贷：在建工程、 78500

应交税费——应交增值税（销项税额） 14679.5

借：待摊费用——增值税转型费用 14679.5

贷：营业外收入 14679.5

其余分录同例1.

综上所述，增值税转型时会计处理具有以下特点：（1）增值税转型后，购进固定资产所含增值税不能一次抵扣当期应纳的增值税，而应在规定的期限内分期抵扣。对这部分转型收益，先一次性确认为当期收益，再按规定的比例分期记入“管理费用”。

（2）当在增值税转型范围内转让“较新的固定资产”时，应将增值税转型收益同时转让给受让方。（3）只有当自制固定资产交付使用时，才按规定视同购入新固定资产和视同销售同时作会计处理。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

房地产开发企业会计制度的改革与发展

2010-04-21 作者:倪伯士 唐亚美 来源:新会计 阅读:7 次

观今宜鉴史，谙史更知今。中国房地产业是伴随着改革开放，特别是社会主义市场经济的发展而逐步发展起来的，整个房地产业的发展与国民经济以及地方经济增长有着极为密切的联系。房地产业的发展迫切要求现行会计核算制度的变革和服务，使之相适应，而会计制度的变革又进一步促进了房地产业的发展 and 进步。

房地产开发企业会计制度的改革和发展，既是中国国民经济和房地产业经济发展的需要，也是全球经济一体化和国际会计语言通用化发展的需要，更是中国会计改革和发展的需要。笔者通过对中国改革开放30年来房地产开发企业会计制度变革过程的回顾，深入分析其主要变革阶段的有关背景，比较其变动差异和特点，寻找会计实务中存在的不足，提出房地产开发企业会计制度改革建议，并希望与房地产开发企业的会计同行讨论，共同推进房地产行业会计制度的改革和发展。

一、房地产开发企业会计制度改革的背景和过程

十一届三中全会以后，上海房地产业发展情况大致可分为五个主要阶段：第一阶段为房地产业复苏阶段，时间在1979年至1984年；第二阶段为房地产业初步发展阶段，时间在1985年至1991年；第三阶段为快速发展阶段，时间在1992年至1996年；第四阶段为调整发展阶段，时间在1997年至2000年；第五阶段为繁荣发展阶段，时间在2001年至今，房地产企业发展逐步走向成熟。但是，房地产开发出现局部过热现象，产品结构存在相对失衡，投机炒作问题依然存在，影响着房地产业的健康发展。

房地产开发企业会计制度就是房地产开发企业专用的会计核算规范，是房地产业经济发展的客观需要。在房地产业发展初期是套用建设单位会计制度，进入快速发展阶段施行的是行业会计制度，到房地产业发展趋向成熟时，统一会计制度和新会计准则又相继实施。房地产业的快速发展和房地产开发企业的经营特点的客观需要，使房地产开发企业会计制度的产生和发展成为必然，从而更进一步地推动了房地产业的健康和快速发

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
 陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
 工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
 区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

展。中国加入世贸组织以及全球经济一体化进程,客观要求中国的会计制度和会计准则的改革,中国会计制度的变革促进了房地产企业会计制度的改革和发展,促进其从套用基本建设会计制度,到形成房地产行业会计制度,到执行统一会计制度,再到全面实行新企业会计准则。

房地产开发企业会计制度的形成和发展过程,既是同中国会计制度的改革和发展紧密联系的过程,也是从无到有,从简单规范到全面规范,从行业会计制度到统一会计制度,从统一会计制度向国际会计准则趋同方向发展过渡的过程。

二、房地产开发企业会计制度主要改革阶段的特点

按普通房地产开发企业会计制度改革以普通房地产开发企业为主线来划分,实际上就是经过了四个互相联系又各具特点的主要阶段。

(一) 房地产行业会计制度前期阶段的特点

在房地产开发企业会计制度形成的前期,就是指改革开放以后至1988年底,即在国营城市建设综合开发企业会计制度施行之前的阶段。这一阶段曾执行过三项会计制度,即1983年底以前执行的《基本建设简易会计制度》,1984年1月1日至1986年底执行的《国营建设单位会计制度—会计科目和会计报表》,1987年1月1日至1988年底执行修订后的《国营建设单位会计制度—会计科目和会计报表》。这一阶段还处于房地产业复苏和初步发展时期,会计核算要求并不高,成本核算到后期才有行业的专门规范,会计科目也比较简单,将“国家资金”科目改为“固定资金”和“流动资金”科目。会计报表主要是资金平衡表,基建投资表和专用基金表,其中资金平衡表后期不再保持三段平衡式。尽管1987年新修订的会计制度增设了基建借款情况表和投资包干情况表,但是并未根本改变会计核算方法。这一阶段仍然处于会计核算工作的初级阶段,后来,特别是1988年8月《国营城市建设综合开发企业成本管理暂行办法》颁布实施后,房地产开发企业会计核算才上了新的台阶,为后期行业会计制度的出台奠定了基础。

(二) 房地产开发企业会计制度实施阶段的特点

随着房地产开发企业的发展和会计制度改革的推进,房地产行业迫切需要适合自身经济核算的开发企业的会计核算制度。

1989年1月1日开始施行《国营城市建设综合开发企业会计制度—会计科目和会计报表》,这可以说是房地产开发企业第一项行业性会计制度,尽管略显简单,尚不全面,但对房地产行业会计核算的影响很大。

1993年7月1日《房地产开发企业会计制度》的实施,更进一步规范了房地产行业会计核算制度,直至2005年企业全面实行统一会计制度,这一阶段也是整个房地产业快速

发展并不断走向成熟的时期，特别是1993年中国进行的会计改革，改变了以计划经济为基础的会计模式，将原来资金平衡表的体系改变为资产负债表体系。

这一阶段进一步规范了开发产品成本核算，建立开发成本一级科目来强化成本核算和管理，明确开发贷款利息分摊方法，允许采取加速折旧和谨慎性会计原则，房地产行业中的股份制企业开始计提4项资产损失或减值准备。建立了企业资本金制度，确立所有者权益和资本保全制度。

这一阶段财政部发布并修订了16项具体会计准则和1项基本准则，房地产开发企业中的股份有限公司是会计制度与会计准则同时在企业施行，其中有7项具体会计准则和1项基本准则在所有的企业施行，相对稳定的行业会计制度开始实施，是形成行业会计制度和会计准则并存的阶段，也是股份有限公司和上市公司中的房地产开发企业会计制度变革较大的阶段。

（三）房地产开发企业实施统一会计制度阶段的特点

在房地产开发企业2005年1月1日起执行统一的《企业会计制度》后，有以下特点：

1. 进入21世纪，中国会计改革步伐加快，改革的深度远远超过1993年的改革，可以说通过这次改革实现了与国际会计惯例的充分协调。

2. 统一了企业会计标准和会计政策，促进了企业公平竞争和建立现代企业制度，为企业自主经营创造条件，适应市场经济发展的要求。

3. 积极推行国际通行的稳健会计原则，对会计要素进行了重新定义，开始执行8项减值准备的计提，以确保会计信息的真实可靠。

4. 《企业会计制度》采用国际通行的会计与税收相分离的方法，区别两者的差异性，根据会计制度计算的企业财务成果是会计利润，而在纳税时应该按税收制度进行调整，并按调整后的计税利润或应纳税所得额计算缴纳税收。

5. 改变了长期以来会计要素的确认和计量依据国家财务制度规定的传统财务会计管理模式，明确企业具有财务决策自主权，对会计要素的确认，计量，记录和报告作出了规定。

6. “实质重于形式”是一项重要的国际会计惯例，《企业会计制度》对收入确认原则作出了规定，房地产开发企业商品房的销售收入确认也执行这项规定。

7. 房地产开发企业在商品房开发过程中发生的借款费用有了具体准则的规定，对于借款费用的构成范围，资本化的金额和时点作出具体明确规定。

8. 在房地产开发企业会计核算方面, 增加执行原上市公司施行的其余9项具体会计准则, 改为执行16项具体会计准则和1项基本准则, 还修改或增加了关于债务重组, 非货币交易和以“放弃非现金资产”的方式取得的长期股权投资的会计处理等方面的内容。

(四) 房地产开发企业即将执行的新会计准则体系的特点

中国新企业会计准则是由1项基本准则和38项具体准则及应用指南和准则讲解构成的一个完整会计准则体系。房地产开发企业中的上市公司已成为第一批执行新会计准则的企业, 尽管其余大部分房地产开发企业尚未执行, 但是都在作认真的准备。结合房地产业上市公司已执行新会计准则的实践, 认识到新会计准则体系主要具有以下特点:

1. 大胆引进了国际财务报告准则的许多新概念和新方法, 将中国原有的会计准则中与国际财务报告准则不同的计量方法进行了较大幅度的调整, 使之尽可能地符合国际惯例, 体现了与国际财务报告准则的趋同。

2. 改变了会计人员长期一贯地依赖国家规定的会计制度的规范进行会计处理的方式, 扩展了会计人员的视野, 提高了会计人员的业务素质和会计判断能力, 进一步扩大企业财务决策自主权, 企业需要根据规定选择合适的会计政策和会计处理方法。

3. 大量应用公允价值计量方法, 经综合分析, 在38项具体会计准则中涉及到公允价值计量的会计准则有23项, 对企业核算价值影响很大。

4. 所得税会计不再允许过去普遍采用的应付税款法, 而是必须采用纳税影响法的资产负债表法, 引入了计税基础的概念, 强调暂时性差异。在税率变动时, 应当对递延所得税资产和递延所得税负债进行调整。

5. 引入投资性房地产的新概念, 将为赚取租金或资本增值, 或两者兼有而持有的房地产单独归类为投资性房地产核算, 并规范其确认计量和披露, 有条件地引入公允价值计量的模式, 但一经确定不能随意变更。

6. 国际会计准则允许资产减值准备在一定条件下转回, 而新的“资产减值”会计准则规定, 部分资产减值损失一经确认, 在以后会计期间不得转回, 同时对减值的计量和认定方法进行了修订, 引进了资产组的概念和方法。

7. 重新规范了企业合并和合并会计报表的会计处理方法, 要求非同一控制下企业合并采用购买法计量。明确了合并会计报表的范围, 对长期股权投资中的子公司采用成本法核算, 而编制合并会计报表时则按权益法进行调整。

三、房地产企业会计制度在实践中存在的问题和发展方向

回顾会计改革的进程和现行会计制度的实践,我们认识到存在着一些问题或者说是不足,仍然需要我们继续努力。财政部副部长王军在回顾中国会计改革开放30年的成绩时说,始终坚持解放思想,改革开放,真抓实干是30年来致胜的法宝。中国会计行业要在国际舞台上更有创造力,更有影响力,更有话语权是中国会计改革孜孜不倦的发展方向。

(一) 现行会计制度在实践中存在的问题和不足

1. 在公开上市的房地产开发企业中,在可选择的会计政策和会计核算方法选择上普遍表现得较为谨慎,仅从投资性房地产为例,实行公允价值计量的企业很少,更多考虑的是持续稳定的利润增长。由此看来执行新企业会计制度尚需要不断改善配套环境。

2. 房地产开发企业按新会计准则规定计提的包括固定资产,无形资产和长期股权投资等减值准备不得转回,特别是对资产中房地产类固定资产和长期股权投资中的房地产投资项目的减值准备计提,若房地产市场出现大幅波动时,计提的大额减值准备不能转回,势必影响企业业绩和稳健发展,而这项规定也不符合国际财务报告准则的惯例。

3. 房地产开发属于比较特殊的产业,企业会计核算制度有其特殊性,特别是开发成本的核算具有专门要求,其核算方式和方法都有别于其他行业的成本核算,其既非是完全成本也非是制造成本的核算方法,目前尚没有较规范的成本核算具体办法来指导和规范房地产开发企业的会计核算工作。

4. 适合社会主义市场经济体制的完整会计体系尚未建成。会计,审计以及内部控制的标准体系不协调,会产生多方面的自由采量权,使新准则和规范在执行中产生偏差。

5. 新会计准则的实施使会计制度与税收法规加速背离,既增加了房地产开发企业的税务会计核算的工作难度,也加大了税收征管的复杂性和艰巨性。新会计准则规定,企业采用能更好提高会计信息质量的纳税影响法的资产负债表法计缴税金,同时新会计准则又对企业资产和负债的计量属性做出了重大的调整,致使房地产开发企业的税务会计核算出现大量的需要调整的税收项目,而税务征管部门执行着原有的税收法规,征管难度很大,个别税管人员自由采量税收调整事项,影响到税法的严肃性。

6. 房地产企业会计人员地位不高,整体素质欠佳,会计职能发挥不力,会计人员学习培训步伐滞后,已经适应不了新要求和新职能。

(二) 房地产开发企业会计制度的发展方向和建议

1. 坚持会计改革理念,尽快健全适应社会主义市场经济体制和国际化发展要求的会计体系。包括会计管理体系,会计,审计和内控标准体系,会计,审计服务体系,会计人才培养选拔和评价体系,会计理论方法体系的建立和健全。

2. 在新企业会计准则体系的基础上, 尽快研究发布分行业的符合行业运营和经济核算特点的带有规范指导意义的企业会计核算办法, 更加规范有效地执行企业会计准则, 有效地改进企业会计核算行为和企业税收征缴, 更好地完善会计制度和规范体系。

3. 尽快研究解决新企业会计准则与税收征管制度的背离问题, 有效推动税收征管制度的改革, 建立起适合中国特色社会主义市场经济发展需要的, 促进企业会计制度和税收征管制度协调发展的税收征管制度体系。

4. 完善社会主义市场经济, 构建稳定合理的企业收益分享制度, 是中国会计法制建设更为可行的发展方向。在国际会计协调中要追求互动互鉴, 双向趋同, 增强话语权, 影响国际会计改革。

5. 会计制度改革和发展要适应国家社会经济发展水平, 既要把握发展方向, 也要注意协调发展和配套改革。政府及财税部门要重视新会计准则实施的环境建设, 推动信息公开, 积极培育公开市场, 加强社会审计和资产评估机构的监督, 有效促进公允价值计量方法的采用, 规范有序地推动会计制度的改革和发展。

6. 新企业会计准则规定的资产减值准备不得转回是对企业影响较大的政策, 尽管其符合谨慎原则, 但不合理, 也不符合国际财务报告准则的规范, 建议在适当时间改变政策。

7. 房地产开发企业会计核算时关于收入确认原则应有特别的规定, 按现行会计制度确实难以准确确认收入, 房地产作为特殊的商品, 其营销和付款方式多样化, 伴随房地产金融衍生产品的不断出现, 针对房地产的会计政策应适时改变。

8. 加强房地产开发企业经营管理和财务会计人员的培训, 更新知识结构, 壮大会计力量, 提高专业判断能力和新会计准则的执行力。

中国改革开放30年来, 房地产业经济经历了五个主要发展阶段, 与之相适应, 房地产开发企业会计制度也经过了四个主要改革过程和发展阶段, 这些阶段都带有显著特点, 反映了行业会计改革的时代特征。

尽管我们的会计改革之路充满着艰难困苦, 但是会计改革的坚定信念和坚忍步伐不变; 尽管我们的会计制度仍然存在着问题和缺憾, 但是会计制度不断改革和完善的进程在加快; 尽管我们会计理论界对改革方式存在顾虑和争议, 但是会计改革的方向已经确立并逐步形成共识和合力。房地产开发企业会计制度的改革和发展应当从实际出发, 结合自身特点, 在企业会计准则体系的原则基础上, 进一步明确会计核算规范和内部控制规范, 形成一套房地产开发企业会计制度规范体系, 为中国房地产业经济发展和会计改革发展增进活力。

笔者认为会计界要积极行动起来, 通过回顾总结改革开放以来会计改革的历程和得失, 勇于实践, 改革创新, 努力开创中国会计改革和发展的新局面。

(作者均为注册房地产估价师; 倪伯士为财务总监)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

对管理会计的质疑

2010-04-21 作者: 刘凯旋 来源: 经济问题 阅读: 8 次

管理会计有名无实,理论与实践严重背离,在理论研究上“学非所用”,在实践应用中“用非所学”。因此,管理会计在理论方法上要变革创新,做到名副其实,在实践应用中做到行之有效。

会计理论界普遍认为,会计有两大分支,即财务会计和管理会计。财务会计是一种对外报告会计,服务于企业所有者、债权人及有关政府部门,目的是向企业外部信息使用者提供决策有用的信息。管理会计是一种对内报告会计,服务对象是企业内部有关管理部门,目的是通过加强企业内部管理,提高企业经济效益。“管理会计”作为一门学科,在20世纪70年代末才从西方国家引进,现已在我国高校会计专业中作为一门独立的课程被列入教学计划。审视管理会计在理论研究和实践应用30年来的进展,不难发现,其应用效果远远落后于其理论预期。是理论上的扭曲?还是实践中的失灵?或是认识上的模糊?这是值得我们深思的问题。本文在对管理会计现状考察的基础上,得出两个基本观点:一是管理会计在理论和方法研究上“学非所用”,只是热衷于纸上谈兵,缺乏实用价值,难以创新发展;二是管理会计在实践应用中“用非所学”,即教科书中的管理会计理论及方法缺乏实践基础,在实际工作中很难得到应用,缺少拓展空间。

一、管理会计在实践中的应用状况

单就管理会计所囊括的各种方法看,其中一些方法可追溯到“泰勒”管理时代。泰勒在他的名著《科学管理原理》中讲到的“标准成本”、“预算控制”和“差异分析”等方法,直接或间接地被引进到今天的管理会计中来;如果从我国来看,可追溯到20世纪50年代,那时的国营企业就运用“班组核算”、“经济活动分析”等方法来降低成本,只不过当时不叫“管理会计”而叫“成本核算”。如果认为现在的“管理会计”和过去的“成本核算”雷同,那么这种模式与“成本管理”的含义基本一致,从这个层面上讲,管理会计在实践中的应用不仅有悠久的历史,也有普遍推广的价值。但它与今天

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

管理会计所言及的盈亏平衡点、经济订货批量、回归预测法等方法就大相径庭了,而这些方法在实践中究竟有多少应用价值呢?答案是几乎无法应用。笔者在企业从事成本会计工作多年,就从来没有运用“经济订货批量”方法来计算每增加一个定单金额增加多少成本,即使计算出来也与实际成本不符。笔者也曾经向一些毕业后在企业从事会计工作的学生进行过调查,他们几乎都认为“管理会计”只不过是理论概念和数学模型,在实际工作中根本派不上用场。许多企业管理者也认为成本管理很重要,但用现在的管理会计方法得不到实际效果,似乎给人一种“隔靴搔痒”的感觉。

在实际经济工作中,当然也不乏一些能创造效益的成本管理方法,诸如20世纪50年代鞍钢的“班组核算制度”,60-70年代本钢、马钢的“内部利润制度”,80年代首钢的“包、保、核”层层承包法,90年代邯钢的“模拟市场、成本否决”等。如果这些方法能勉强纳入到管理会计中来,那么也只限于个别行业和企业,而其他行业就很少应用类似方法。这就说明成本管理不能形成统一模式,近年来,虽然又从西方引进了一些与管理会计相关的方法,如作业成本法、价值链分析法、平衡计分卡等,但还没有看到哪一个企业应用这些方法取得了实际效果。

二、管理会计在实践中失灵的成因

管理会计在实践中难以得到广泛应用,即使有所应用效果也不明显,有两个重要原因:一是管理会计所提供的理论方法不切实际;二是管理会计在会计组织机构和人员设置中缺位。首先,从第一个原因看,管理会计方法注重的是抽象的数学模型,缺乏实验基础,只是为模型而模型,而不是为解决问题而模型;只能提供解决问题的思路,而不能进行具体有效的应用。例如,管理会计中介绍的一种“直线回归预测法”,它用大量的数据,通过复杂的计算求出未知参数 b_1 ,而 b_1 计算公式的基本原理是其一阶导数等于零时有极小值,同时建立标准方程式,运用高等数学知识,经过七弯八转最终使人们歪曲了 b_1 的本质内涵。实际上 b_1 的本意就是一个平均增加量,如果用小学三年级的平均数方法求解 b_1 ,既直观又简单,两者计算的结果相差无几。数学模型对纯经济学抽象的理论学科来说,的确有它的作用和意义,但对管理会计这种具体的应用学科来说,就显得没什么价值了。

其次,财务会计、审计、统计都有实实在在的职能机构和专职人员,但管理会计的机构设置和人员配备缺位,我国几乎所有企业、甚至连500强企业也都如此,这表明我国对管理会计工作活动的开展还处于空白状态。即使在个别行业或个别企业对管理会计进行过运用,也只是把各项任务分解到有关职能部门去承担,没有专门机构和专职人员来连续、系统、完整地运用管理会计理论方法,其效果可想而知。

三、管理会计理论价值扭曲

1、从会计学科地位看,管理会计不能与财务会计相提并论。无论从管理会计形成的渊源和现存的内容构成体系看,管理会计主要研究成本的制定和成本控制,也即成本管理。而成本管理自我国建国以来一直把它作为一项重要的工作来抓,在实际工作中取得了较好的效果,可以说成本管理既有深厚的传统,也有广泛的基础。但由于后来从西

方盲目引进一些新理论和方法,人们在还没有弄清管理会计真实面目的情况下,就对管理会计空发议论,各种研究的出发点往往不是问题导向,而是空洞的概念堆积,既解释不了管理会计现象,更谈不上解决实际问题,形成了管理会计“食而不化”的尴尬局面,从而使理论工作者和实务人员对它感到一筹莫展、莫衷一是。至今为止,在对管理会计的基本内涵还说不清楚的情况下,为什么还要把它和财务会计并列成为会计两大领域?

2、从内容体系上看,管理会计离开了“成本”这一主导线。管理会计的“根”是成本,大部分学者都认为,成本会计是管理会计的雏形,管理会计无非侧重成本管理,包括成本预测、成本决策、成本分析和成本控制,而成本会计侧重成本的事后核算。如果现有管理会计体系沿着“成本”这一主导线延伸下去,无论在系统性、逻辑性以及深入性方面都会显得更加合理。但目前在大认可的会计体系中,硬要把属于财务管理内容的投资决策、全面预算等穿插进去,从而在内容体系上脱离了根本,不但使管理会计与成本会计、财务管理学科之间相互混乱。并且歪曲了管理会计的本质属性,造成人们思想认识上的模糊。

3、从方法论上看,管理会计没有形成独特的方法系统。管理会计的系统方法基本是按照预测、决策、控制三大板块安排的,实际上这些方法是管理学的主体内容。另外,管理会计还吸纳了统计学方法、经济学方法和高等数学方法,但它又没有像统计学那样由统计调查、抽样、整理、分析组成方法论系统,也没有像管理学那样对预测、决策、控制方法论做出科学解释,更没有像会计学那样填制审核凭证、划分会计科目、采取复式记账、登记账簿、试算平衡、编制报表这样严密的方法体系。从这个意义上讲,管理会计根本不能纳入到会计体系中来,它与会计核算的基本特点格格不入。撇开会计理论不谈,单就人们对会计形成的心理定势来讲,凡是应用学科中的会计,包括工业会计、商业会计、预算会计、银行会计、税务会计等都必须含有“复式记账”方法,缺少这一方法,严格来讲都不能称之为会计。因此,管理会计既没有会计中特有的方法,而在已有的方法中又杂乱无章,没有普及应用的价值,所以说管理会计在方法论上也是不成功的。

四、管理会计的出路

1、创新管理会计理论方法体系,以实践发展为导向。目前的管理会计理论方法体系,既不符合实践的需要,也难适应经济环境的变化,因此,管理会计急需变革。首先,管理会计的理论研究要立足我国企业实践,同时追踪和借鉴国际经验,做到“洋为中用”。也就是说,研究问题要本土化,研究方式、方法可国际化,创新出有实际应用价值的管理会计理论方法体系。再就是管理会计不是强制性的,企业要根据自己的内在意愿和要求来运用管理会计理论和方法,这样才能发现管理会计理论的价值,反过来又可以促使管理会计理论水平的提升。理论来源于实践又服务于实践,只有这样不断反复,才是管理会计生命力的源泉。

2、强化管理会计的“管理”理念,淡化管理会计的“会计”地位。实践证明,管理出效益而非会计出效益。凡是强调管理理念的企业,不管在激烈的市场竞争中遇到多

大困难, 都能保持企业良好的运行状态, 取得理想的经济效益。

3、正本清源, 管理会计不是会计而是成本管理。现有的管理会计名不正、言不顺、理还乱。因此, 必须改造管理会计的内容体系, 使它回归到成本管理这个范畴。具体做法是, 把现有管理会计中属于财务管理的内容分解到财务管理中去, 属于成本会计的内容分解到成本会计中去, 同时, 成本会计在原有基础上吸收管理会计中与成本会计相关的内容, 把成本会计更名为“成本管理会计”或“成本会计与管理”, 分解后取消管理会计的名称, 让管理会计“名亡实存”。这样, 在理论上解决了成本会计、财务管理、管理会计内容交叉重复的问题, 克服了管理会计“空中楼阁”的现象; 在实践上解决了管理会计有职能无机构、有任务无人员的虚置状态。

管理会计的发展走向, 是会计理论界急需解决的问题。如何解决固然见仁见智, 但是, 从根本上解决管理会计理论与实践严重背离的问题是毋庸置疑的。对管理会计的态度, 要改变“拿来主义”思想, 坚持“实践第一”的原则, 只有这样, 管理会计才会有生命力。

(作者刘凯旋 中南林业科技大学 商学院 副教授 非执业中国注册会计师)

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

财务总监定位思考

2010-04-21 作者: 张春瑞 姜强 来源: 财会通讯 阅读: 4 次

财务总监作为一个越来越耀眼的职业群体,在现在社会中扮演着多重角色。财务总监不仅要对企业的财务活动的合法性、真实性、有效性等进行监督,而且还应该对企业会计核算的合规性、真实性、可比性、一致性等进行监督。在实行监督职能的同时也具有一定的管理职能。因此,从普遍意义上讲,财务总监是指由企业的所有者或代表决定的,体现所有者意志的,负责对企业的财务、会计活动进行全面监督与管理的高级管理人员。但对于财务总监的定位问题实务界、理论界一直争论不休,为了更好的发挥财务总监的职能作用,笔者认为有必要正确认识财务总监的定位问题。

一、财务总监定位的表述

论述财务总监定位问题应该包括三个方面的内容:组织定位,包括在公司治理结构和组织结构中的定位问题,也就是岗位设置和任免;角色定位,即财务总监是决策者还是执行者的问题,还是二者兼有,即在执行职责时的上下级关系的定位问题;职责定位,到底哪些工作是财务总监的职责范围之内的事,该对什么工作结果负直接责任的问题。对于这三方面的描述从学术界、实务界及相关法律规定都有着各自的观点。

(一) 学术界观点

学术界对财务总监定位描述虽然不一样,但总结起来基本涵盖这样几个方面:首先要求财务总监具备一定的专业知识结构,财务总监应该不仅要精通财务与金融等专业知识,拥有超强的学习能力,领悟公司治理、资本运营等方面的知识及其运作手段从而有效控制和防范企业风险。其次要求财务总监更要具备丰富的职业素养与独立的职业态度,还必须熟悉瞬息万变的资本市场及财务管理发展趋势,并掌握最新的投融资以及企业战略规划等多方面,给企业所有者和股东们提供强有力的利益保障与支持,以实现企业理财目标。

(二) 实务工作者的观点一般从实务的角度来看,财务总监作为企业财务管理方面

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
 陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
 工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
 区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

的最高组织指挥者，在董事会或总经理的授权下，全面负责企业财务方面的工作，除了兼有高级会计师、管理会计师，注册会计师的职责外，最好还是一个沟通大师。对于财务总监的定位问题实务界通常采用两种做法，一种做法就是将财务总监视为一种外部监督，不参与企业经营管理，旨对我国“财务总监”制度源自政府委派财务总监对国有企业实施监督；另一种做法是将财务总监视为企业内部管理层的一员，参与企业经营管理，另外接受委派单位进行外部监督。随着实践的深入，这两种做法体出来的问题不断增多，财务总监“双重身份”定位应运而生，实务中越来越多的企业将财务总监视为为外部监督的同时，财务总监也广泛地参与到企业的经营管理当中。

而从国际惯例来看，财务总监是在所有权与经营权相分离的情况下应企业管理的需求而产生的，应该由企业所有者或所有者代表决定，代表所有者行使监督与管理的权力，参与企业重大决策，谋划企业财务战略，研究支持企业生产经营和战略发展。

（三）法律的相关规定

目前我国现有的相关法律法规并未涉及到财务总监，从有关的法律法规分析来看，《会计法》、《会计基础工作规范》和《总会计师条例》中对会计主管人员、总会计师的任职资格、职责权限、任免程序等相关方面做了不同的规定；而对财务总监并未有明确的法律规定，财务总监不同于一般的会计机构负责人和会计主管人员，而是属于公司决策层人物。需由董事会任免。《公司法》第47和109条规定，董事会可以“决定公司内部管理机构的设置”和“决定聘任或者解聘公司经理及其报酬事项，并根据经理的提名决定或者聘任公司副经理、财务负责人及其报酬事项”，很明显。财务负责人和副经理相提并论，地位可见一斑，所指绝非一般的会计机构的负责人和会计主管（虽然在岗位设置上财务负责人可以兼任会计机构负责人或会计主管），而更倾向于财务总监这一角色。

综上所述，财务总监的定位问题无论在学术界、实务界还是法律规范上，均不是很明确，这对于财务总监有效发挥作用是非常不利的。学术界的高调定位和神化，实务界的低调做人、做事，法律规范上的会计与财务混淆是导致定位不清的关键。

二、财务总监定位的思考

随着经济的发展和全球化的深入，传统的财务管理知识已远远不能适应现代企业的需要。作为核心决策成员之一的CFO，其学识、其观念、其思维方式、其思考问题时所站的高度，都对企业的发展起着决定性的作用。一名现代意义上的CFO，必须突破传统财务视野、从战略高度把握财务管理、公司治理、资本运营等方面的知识及其运作手段；必须大量接触国内外前沿性的财务管理知识和信息；必须真正具备全球战略眼光、深入了解相关国际规则。因此财务总监的定位问题也显得尤为重要

（一）财务总监的组织定位

从公司组织结构层面上讲。企业财务总监的地位可以从公司治理结构和公司组织结构两个方面反映出来。

(1) 财务总监的治理结构地位。在公司治理结构层面,财务总监履行的主要是监督职责。为此,强调由代表企业产权主体的董事会来聘任财务总监是一个非常重要的原则。在这一点我国公司法同样采用了该原则。但另外一个问题是,财务总监是否就应该是董事会成员呢?很多人认为,财务总监作为董事会成员有利于更好地维护全体股东的利益,应该作为董事会成员。但我们分析了道琼斯30指数公司。发现只有1家公司的财务总监是董事会成员,占比3.33%;再分析英国富时指数100家公司。发现只有5家公司的财务总监不是董事会成员,财务总监作为董事会成员的比例高达95%。由此从发达国家的经验来看,财务总监是否作为董事会成员存在着巨大的实践差异。这表明:财务总监是否应作为董事会成员并不是其履行监督职责的必要条件,不同规模的企业、不同发展阶段的企业、不同行业和人力资源储备的企业,可以根据自己的实际来确定董事会成员。财务总监并不一定就作为董事会成员。

(2) 财务总监的组织结构地位。财务总监既是企业法人治理结构的重要一环,也是企业经营管理的一个重要组成部分。财务总监参与企业的日常经营管理,肩负着对企业财务运行进行全过程监控的职责。在企业的管理链中,企业的财务总监管理和控制企业所有的会计、财务与审计职能,并有权直接向董事会报告。至于公司内部会计审计系统及其职能的组织方式,由于企业的规模、性质和组织结构的不同,也会存在一定差异。但从发达国家的经验来看,我们分析了道琼斯30家指数公司和富时指数100家公司,我们发现在所有样本公司中,财务总监均是执行委员会成员,比例高达100%。这表明:财务总监在组织结构有必要是公司高级执行层的重要成员。

(二) 财务总监的角色定位

公司的财务管理服务和服从于公司价值最大化这一基本目标,并逐渐聚集在产权、战略和监控这三大基点上。与此相适应,可以将财务总监的角色简洁地概括为“CPA、CMA、CPA”,意指财务总监兼具财务分析师、管理会计师和注册会计师这三种基本角色。财务总监在公司治理和公司管理中承担着理财、控制和监督职责,其工作可进而归结为价值管理(理财)和行为管理(控制和监督)这两个基本方面。

(1) 价值管理是指用价值管理的理念参与公司的供、产、销、研等业务环节的决策和政策制定,并评估运营的效率和效益;用价值工具配置人、财、物等资源,以支撑供、产、销、研等业务的开展。

(2) 行为管理是指财务总监通过实施管理行为,来实现对企业财务的控制和监督职责。因此,财务总监的角色定位可以表述为:用价值管理的理念和手段持续优化资源配置,以使企业人、财、物等资源在供、产、销、研等业务环节的配置实现持续优化,从而在过程和结果上实现企业价值的最大化。

(三) 财务总监的职责定位

从公司治理层面,财务总监作为企业经营过程和结果信息的汇聚点,有责任代表所有者对经营者进行监督,履行监督职能;同时作为企业执行层中的一员,财务总监又必须抓好会计基础工作的建设,承担起企业的价值管理人角色,全过程地参与企业管理控

制系统。

(1) 监督与报告职责。财务总监需要对报出的公司财务报表和报告的真实性,与总经理共同承担责任,需要对公司财务管理混乱、财务决策失误所造成的经济损失承担相应责任,需要对公司重大投资项目决策失误造成的经济损失承担相应责任,还需要对公司严重违反财经纪律的行为承担相应责任。财务总监的监督权责主要包括:一是审核公司重要的财务报表和报告,与总经理共同对财务报表和报告的质量负责;二是参与审定公司的财务管理规定及其他经济管理制度,监督检查全公司财务运作和资金收支情况;三是在公司经营过程中,与公司总经理联合审批规定限额范围内的企业经营性、融资性、投资性、固定资产购建支出和汇往境外资金及担保贷款事项;四是参与审定公司重大财务决策,包括审定公司财务预、决算方案,审定公司重大经营性、投资性、融资性计划和合同以及资产重组和债务重组方案,参与拟订公司的利润分配方案和弥补亏损方案;五是对董事会批准的公司重大经营计划、方案的执行情况进行监督;六是依法检查公司财务会计活动及相关业务活动的合法性、真实性和有效性,及时发现和制止违反国家财经法律法规的行为和可能造成出资者重大损失的经营行为,并向董事会报告;七是接受监事会指导,组织公司各项审计工作,包括对公司及各子公司的内部审计和年度报表审计工作;八是依法审定公司及子公司财务、会计、审计机构负责人的任免、晋升、调动、奖惩事项。

(2) 制度建设和优化职责。财务总监首先需要在公司治理和公司管理层面中拥有较好的工作平台,为此,需要建设一整套制度,以保证决策和执行的效率。这些规范制度可以概括为会计信息报告系统、会计控制系统和财务管理系统这三个基本方面。简单来说就是由人、制度、组织、职能、技术、知识、流程、文化、体制和机制等一系列要素组成的企业财务、会计工作规范体系。

会计信息报告系统规范企业会计工作中的确认、计量、记录和报告,是一套会计政策体系,其目的是保证会计信息的质量;会计控制系统是规范经营过程中资源流动和调配的授权、审批、稽核、复核、会计标准修订等工作的执行体系,其目的是保证会计工作的质量;财务管理系统是使用价值手段规范计划、预算、决算、决策、分析等工作,全面参与战略管理、业务规划、经营计划、预算管理、偏差管理、绩效计量、薪酬激励诸环节,是一个从价值角度发现问题、分析问题、解决问题的管理体系,其目的是持续分析和调整人、财、物等资源在供、产、销、研等业务环节的配置效率和效益,以资源配置效率的持续优化来实现企业价值的最大化。

因此,财务总监要时刻关注和完善上述三个体系的运行和改进,用制度创新来改善经营,进而提升企业价值。

(3) 沟通职责。随着企业制度的发展,所有权与经营权的分离是一个必然趋势,所有者评价企业价值的渠道主要是财务报告。而对财务报告解释的工作必然应该由财务总监来进行,因此,可以说财务总监是沟通所有者和经营者的中介,沟通尤其是与出资人(在此包括股东和债权人)的沟通是财务总监的一项重要职责。另外随着企业社会责任的发展,企业发展越来越离不开对社会的依赖和融合,企业的运营除了要实现企业价值的最大化,也要实现企业的社会价值最大化。这就要求作为企业价值管理中心的财务

总监承担起与客户、员工、供应商、社区、政府部门等管理机构进行沟通的职责。

从对内来讲，制度的执行和宣贯需要全体员工达成理解和共识，而涉及价值和利益分配的所有制度的解释和沟通是财务总监的重要职责，很难相信没有达成理解和共识的制度会得到有效的贯彻和执行。如果员工不理解或者抵触，必然会影响工作的方向和积极性，而积极性的受挫必然影响企业的价值创造。

因此，沟通职责是财务总监的重要职责，其目的是处理好企业内外各方面的各种财务关系，寻求理解与共识，构建企业经营的和谐环境。

财务总监的职责定位可以表述为：监督与报告运营的过程和结果，实现价值提升；进行制度建设与优化以保证各项业务的有序进行，以制度创新为企业价值提升奠定基础；沟通交流、寻求理解和共识以营造内外和谐的运营环境。

苏州工业园区会计学会 版权所有



期刊首页

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

学会动态

把握三个“关键点” 远离汇算清缴风险

2010-04-21 作者: 王志辉 来源: 中国会计报 阅读: 1 次

企业所得税汇算清缴工作是再一次对企业所得税的全面、完整的计算、检查过程。在纳税调整方面,财务人员应当重点关注以下3个方面的“关键点”。

准确计算收入项目

事实上,收入项目的调整往往金额较大,财务人员应注意下列3个方面:视同销售不进行纳税调整视同销售在会计上一般不确认“会计收入”,而视同销售收入却属于“纳税收入”,因此企业需要进行纳税调整。

由于视同销售种类比较多,企业在进行该收入类项目调整时,容易出现漏项。《企业所得税实施条例》(下称“《实施条例》”)第十五条规定:企业发生非货币性资产交换以及将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配,应当视同销售货物、转让财产和提供劳务,国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

实际工作中,很多企业将产品交予客户试用,并在账务上作借记“营业费用”处理;将自产产品用作礼品送予他人或作为职工福利,并在账务上作借记“管理费用”处理。上述事项,不仅属于增值税视同销售行为,而且属于企业所得税视同销售行为,企业所得税汇算清缴时应进行纳税调整。

延迟确认纳税收入纳税收入是在会计收入的基础上通过调整计算得来,而且主要调整项目已经在纳税申报表的《纳税调整项目明细表》中列示。

《纳税调整项目明细表》在设计上是基于企业会计收入的确认完全符合《企业会计准则》或新企业会计准则的规定。但在实际情况中,很多企业的财务报表并未通过相关机构的审计,会计收入的确认并不一定完全正确,因此,企业很容易因未及时确认会计收入而造成少计纳税收入。

主 编: 刘小玫
副 主 编: 沈磊 陶洁
陈景庚 金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

对应合同、发货等情况，该预收账款应确认为会计收入，当然亦属于纳税收入。企业汇算清缴工作中，由于延迟确认了会计收入，也忽略了该事项的纳税调整，事实上造成了少计企业应纳税所得额的结果。

财政补贴收入不进行纳税调整对于国家政府部门（包含财政、科技部门、发改委、开发区管委会等）给予企业的各种财政性补贴款项是否应计入应纳税所得额、应计入哪个纳税年度的问题，很多企业存在错误的理解。不少企业认为，既然是国家财政性补贴，应当属于免税收入。但事实上，财政性补贴根据不同情况可能是免税收入，也可能是不征税收入，还可能是应税收入。

财税[2009]87号规定，对企业在2008年1月1日至2010年12月31日期间从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入：企业能够提供资金拨付文件，且文件中规定该资金的专项用途；财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。

对于不符合上述条件的财政性补贴即属于征税收入（应税收入或免税收入），当且仅当有国务院、财政部或国家税务总局3个部门中的1个或多个部门明确下发文件确认为免税收入的，则属于免税收入，在计入会计收入的年度可进行纳税调整处理。否则即属于应税收入，应当在取得财政补贴款项的当年度计入应纳税所得额。例如财税[2008]1号文件规定的软件、集成电路增值税超过3%即征即退的增值税补贴属于免税收入。

对于不征税收入，还应关注《实施条例》第二十八条的规定，不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。也就是说，财政性补贴属于不征税收入或是属于应税收入，对应纳税所得额的影响仅仅是时间性的差异，不征税收入并不能永久性地减少应纳税所得额。

财税[2009]87号还规定：企业将符合上述规定条件的财政性资金做不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政或其他拨付资金的政府部门的部分，应重新计入取得该资金第6年的收入总额；重新计入收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

注意扣除项目的调整

实际工作中，企业容易忽视的调整项目主要有：不合规票据列支成本、费用，不进行纳税调整。企业以“无抬头”、“抬头名称不是本企业”、“抬头为个人”、“以前年度发票”，甚至“假发票”为依据列支成本、费用，这些费用违反了成本、费用列支的真实性原则，应当进行纳税调整。

未实际发放工资不进行纳税调整。能够在企业所得税税前列支的工资必须是“企业实际发生的、合理的工资”，企业计提而未实际发放的工资不能够税前列支，应进行纳税调整。

成本归集、核算、分配不正确、不准确。《企业所得税法》对成本的结转遵从会计准则,企业可在会计准则规定范围内,选择成本核算、成本结转方法,且不能随意改变。部分企业对产品成本的归集、核算、结转不符合会计准则的规定,也就不符合税法的规定。

成本结转金额违反真实性原则,应进行纳税调整。

列支明显不合理金额的费用不进行纳税调整。能够在企业所得税税前列支的成本、费用必须具有合理性,否则应进行纳税调整。例如,一些企业列支明显不合理金额的“办公费用”。

列支与经营不相关的成本、费用却不进行纳税调整。除税法明确规定外,能够在企业所得税税前列支的成本、费用必须是与公司经营相关的,否则应当进行纳税调整。例如,一些企业列支与企业经营不相关资产的折旧、代关联方支付的与企业经营不相关的费用。

福利费余额未用完,却依然在费用中列支。国税函[2009]98号规定:企业2008年以前按照规定计提但尚未使用的职工福利费余额,2008年及以后年度发生的职工福利费,应首先冲减上述的职工福利费余额,不足部分按新税法规定扣除;仍有余额的,继续留在以后年度使用。

根据上述文件,福利费有余额的企业,新发生的福利费支出,应当先冲减应付福利费余额,如果未冲减福利费余额而直接在费用中进行了列支,应当进行会计调整或直接进行纳税调整处理。

此外,还应当关注会议费用、劳动保护费用、劳务费用列支的真实性、合理性。对于会议费应当提供会议邀请函、会议纪要等支持性证据;对于劳务费列支应当申报个税,并附有签收单及身份证复印件。

把握好资产调整项目

对于资产项目,容易被忽视且应重点关注的调整事项主要有:关于资产损失的列支。按照财税[2009]57号的规定,资产损失包括:现金损失,存款损失,坏账损失,贷款损失,股权投资损失,固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失,自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。按照国税发[2009]88号第五条规定:企业实际发生的资产损失按税务管理方式可分为自行计算扣除的资产损失和须经税务机关审批后才能扣除的资产损失两大类。

上述法规条文表明,企业经营发生的资产损失并非全部能够自行计算扣除,部分资产损失需要税务机关审批后方能列支,如果需要审批的资产损失未能获得税务部门的列支批文,是需要进行纳税调整的。

固定资产、无形资产计税基础与账面价值有差异,但对折旧、摊销不进行纳税调整。

计税基础金额系能够在税收上得到补偿的金额, 其与账面价值可能存在着差异, 能够税前列支的折旧、摊销金额系按计税基础金额并按符合税法规定的折旧、摊销年限计提的金额。由于固定资产、无形资产折旧、摊销, 有跨几个年度的特性, 该项目调整往往容易被遗漏。

例如, 企业2008年购买一项固定资产, 但未能取得相关发票, 则该项固定资产的计税基础应为零。企业2008年计提了折旧, 能够税前列支折旧金额为零, 故应进行纳税调整; 2009年, 企业对该固定资产继续计提折旧, 能够税前列支折旧金额依然为零, 应继续进行纳税调整。

此外除上述收入类、扣除类及资产类所列调整项目外, 财务人员还应关注会计差错、更正可能涉及的应纳税所得额的调整及诸如境外机构亏损的弥补等特殊事项的纳税调整问题。

苏州工业园区会计学会 版权所有