

小议非经常性损益监管

中国海洋大学管理学院 王兴河 刘艳

2008年10月31日,中国证监会发布了《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益(2008)》,扩大了非经常性损益的范围,由2004年规定的15项调整为21项,几乎囊括了现行会计准则下公允价值应用产生利得和损失的项目。

非经常性损益概念的提出有利于完善上市公司的信息披露和加强对上市公司的监管,但是并不能有效引导上市公司提高经营业绩。非经常性指的是损益性质的特殊性和发生的偶然性,非经常性损益不能反映上市公司改善经营的努力。例如,短期投资、委托投资属于非经常性项目,因此由其产生的投资损益属于非经常性损益。由于投资项目不具有持续性和可预测性,投资收益的取得依靠被投资项目的良好运行状况,因此该项投资收益不能反映上市公司的经营努力及经营业绩。另外,债务重组准则中公允价值的应用和利得的确认使得债务重组成为上市公司盈余调整的重要手段,其中债务的大量免除是当前债务重组的重要方式。债务的免除会减少未来会计期间的财务费用,上市公司在未来期间无需努力经营或仅保持现在的经营努力的条件下就可以达到监管目标,这也是2007年年报显示大量上市公司发生债务重组的原因。

总之,经常性项目和非经常性项目的划分无法反映上市公司持续的、可预测的经营业绩,无法促使上市公司改善经营。基于这样的考虑,我们需要引入新的或其他概念来代替非经常性损益对上市公司进行监管。这一新概念既要具有简洁性、概括性,又要能反映上市公司的经营努力情况。由此,笔者提出以下改进建议:

1. 对非经常性损益的披露进行严格限定。虽然没有必要像国际会计准则那样完全禁止非常项目的披露(因为非常项目是客观存在的),但是笔者认为,应该根据非经常性损益的定义,从性质的特殊性和发生的偶然性两方面严格限定其披露。遵照美国证券交易委员会(SEC)的规定,以下任何两种情况之一的损失和利得,企业都不得把它们作为“非重复、非经常或者非正常项目”用于调整会计利润:①可以合理地预期有可能在两年之内再次出现;②企业在前两年内出现过相似的项目。SEC采用排除法对可以披露的非经常性损益项目进行规定,更具有可操作性和科学性。笔者建议,采用相同的方法规定非经常性损益,并作为财务报告的重要事项进行披露或在利润表中单独列报。

2. 在信息披露方面加强对公允价值披露的监管。笔者建

议,对财务报告做出局部修改,增加独立章节——公允价值在财务报表中的应用,以便对采用公允价值计量的报表项目做出集中、完整的披露。具体来说,以表格或文字表述的形式披露上市公司在财务报表中应用公允价值的情况,包括以下信息:公允价值计量所影响的报表项目、所适用的会计准则,公允价值应用的后果,公允价值的确定方法及依据。若采用表格形式披露这些信息,还应辅以必要的文字对公允价值应用的具体事项进行说明。

3. 在公司上市、发行股票的资格的监管方面,取消非经常性损益的特殊规定。在对非经常性损益的披露进行严格限定后,出于有效引导上市公司改善经营业绩的考虑,笔者建议,采用新的核心经营活动损益指标替代非经常性损益指标。所谓核心经营活动损益是指企业核心经营活动部分的业绩情况,核心经营活动损益等于营业收入减去营业成本、营业税金及附加、管理费用和销售费用后的余额,不包括投资活动、筹资活动以及企业无法控制的事项(如公允价值应用、资产减值等)产生的损益。核心经营活动损益与股东权益之比即为核心损益股东权益报酬率。由于这一指标面向企业的核心经营活动,因此企业在经营方面的努力最终会反映在这一指标的改善上。核心经营活动损益对于企业来说具有可持续性,与企业的价值紧密相关,是决定企业价值的最重要因素,甚至是唯一重要的因素。另外,现行会计准则对经营性损益的规定已相当完善,企业无法操纵核心经营活动损益的计算。○

即征即退软件增值税政策管见

中国建筑科学研究院 周存慧

一、即征即退软件增值税政策执行中存在的问题

软件企业人力资本投入巨大,研发支出巨大,软件产品前期研发投入多,这使得软件产品的成本结构比较特殊——有形资产(实物资本)含量低,无形资产(人力资本)含量高。软件产品成本结构的特点使得即征即退软件增值税政策在实际执行中遇到了一些问题。

1. 软件企业税负过重。①允许抵扣的进项税额过少。根据现行增值税税制对软件产品允许抵扣的进项税额的相关规定,只有购入的软件物质载体和印制软件说明书的进项税额等可以抵扣,软件企业开发软件所用的主要设备如电脑、服务器等固定资产的进项税额不能抵扣;软件产品成本中所占比重最大的人力资本投入无进项税额抵扣;新软件产品的推广上市费用也无进项税额抵扣,等等。这就使得软件企业的税负过重。②附加税费过高。虽然我国对软件产品增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策,但没有相应的城市维护建

设税和教育费附加的退税政策。这导致软件产品的附加税费仍然是高税基上的高税负。

2. 退税周期过长。根据北京市国税局的规定,经各区县国税局审查核实后,在企业软件增值税税款入库的次月底前,对应退税款办理退库手续。这就意味着软件企业收到即征即退税款至少需要2个月。企业实际收到退税的时间间隔长,增加了企业的资金使用成本;退税时间不稳定没有刚性,极大地影响了企业的资金使用计划,而且加大了企业利润总额的波动幅度。

3. 退税手续烦琐。仍以北京市为例。一是退税程序复杂。增值税一般纳税人生产销售符合条件的软件产品时,先填写《软件产品即征即退审核确认表》及相关证明材料申请享受即征即退政策,报送主管税务机关审核批准,然后及时足额入库应缴税金,并按月随同纳税申报资料向主管税务机关报送《软件产品、集成电路产品增值税即征即退申请表》,最后各区县国税局审查核实后对应退税款办理退库手续。二是退税证明材料繁多并且重复报送。即使每次软件产品没有变化,报送即征即退申请表时仍需附送同样的纸质证明材料如审核确认表等。在企业拥有多个软件产品的情况下,这无疑是无效用耗费企业的资源、增加企业的成本,也增加了税务人员的工作量,不利于节约资源和保护环境。

二、完善即征即退软件增值税优惠政策的建议

即征即退软件增值税优惠政策将于2010年度到期,税收优惠政策的变动是软件企业关注的焦点。基于软件产品成本结构的特殊性,结合即征即退政策执行中遇到的问题,笔者抛砖引玉提出以下两点建议:

1. 扩大软件产品成本中进项税额的抵扣范围。一是扩大软件产品成本中实物价值转移部分的进项税额的抵扣范围。主要是允许抵扣软件企业开发软件所用的主要设备如电脑和服务器等固定资产的进项税额。这些实物资产容易清查,用途容易界定,在实际工作中具有可操作性。二是允许抵扣软件产品成本中人力资本部分的相关税额。这可与软件企业认证相连,即认证为软件企业的企业方可享受此项税收优惠政策。具体内容涉及:①扣税基数的确定。人力资本金额的确定可以遵循企业所得税法的规定:软件企业发生的合理的工资薪金支出。②扣税比例的确定。该比例可以由税务机关根据软件企业的行业特征和产品特性确定。③扣税计算的方法。其计算方法可以参照《增值税暂行条例》中运输费用抵扣进项税额的计算方法。

2. 将享受增值税即征即退政策的软件直接改为适用相应的较低税率。笔者建议,将即征即退软件增值税政策改为对软件产品直接适用相应的低税率政策。只要是通过认证的软件产品就可享受该项优惠政策。为方便税务机关掌握涉税信息,企业须将通过认证的软件产品资料报主管税务机关备案。与即征即退软件增值税政策相比,此政策操作简单,可以降低软件产品的附加税费,减轻软件企业的税负,减少企业利润总额的波动,有利于企业合理安排资金使用计划,也能降低税企双方的工作成本。○

谈固定资产后续支出的税前扣除

武汉市墙体材料改革办公室 李敏

根据企业所得税法的有关规定,固定资产后续支出的税前扣除应当区分以下情况:

1. 固定资产改建支出:企业所得税法对“固定资产改建支出”的界定是:改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。对已足额提取折旧的固定资产的改建支出,按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销,其摊销金额允许税前扣除;对租入固定资产的改建支出,按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销,其摊销金额允许税前扣除;除了已足额提取折旧和租入的固定资产,其他固定资产的改建支出,包括材料费、人工费、相关税费等,计入固定资产的计税基础(涉及替换部分固定资产的,还应当将替换部分固定资产的账面价值扣除),对改建的固定资产延长使用年限的,还应当适当延长折旧年限(具体延长多长时间由税务机关视具体情况而定),按照新的计税基础和折旧年限计算的折旧允许税前扣除。

2. 固定资产大修理支出:企业所得税法界定的固定资产大修理支出是指同时符合下列条件的支出:①修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上;②修理后固定资产的使用年限延长2年以上。固定资产大修理支出按照固定资产尚可使用年限分期摊销,其摊销金额允许税前扣除。对租入固定资产的大修理支出,按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销,其摊销金额允许税前扣除。

3. 固定资产修理支出:企业所得税法界定的固定资产修理支出是指修理支出未达到取得固定资产时的计税基础50%或修理后固定资产的使用年限延长在2年以下。《企业所得税法实施条例》第七十条规定:应当作为长期待摊费用的支出,自支出发生月份的次月起,分期摊销,摊销年限不得低于3年。但哪些应当作为长期待摊费用在企业所得税法中并未明确界定。这主要是考虑到实际情况复杂,无法简单地予以统一认定,只能根据实际情况,授权国务院财政、税务主管部门对此加以个别认定。如果国务院财政、税务主管部门明确将一定金额的修理支出界定为长期待摊费用,则自支出发生月份的次月起,分期摊销,摊销年限不得低于3年,对其按规定摊销的金额允许税前扣除。对当前并没有明确规定的情况下,根据“法无明文禁止则为允许”的推论,对企业不论是自有固定资产还是租入固定资产,其发生的修理支出,应当在实际发生时直接计入当期管理费用,并允许税前扣除。

4. 企业发生的固定资产日常维修、维护支出,应当直接计入当期管理费用,并允许税前扣除。○