

# 财税新规对凌钢股份财务数据的影响分析

四川井研县财政局 李建兵

凌源钢铁股份有限公司(简称“凌钢股份”)于2008年2月15日公布了2007年年报:基本每股收益0.8元,每股净资产5.638元,分别比上年公告数增长17.3%和11.2%。从2007年1月1日起执行的《企业财务通则》、企业会计准则和2008年1月1日起执行的《企业所得税法》及其实施条例等财务会计规范和税收法规,对凌钢股份2007年年报财务数据产生了以下有利影响:

1. 职工福利费的新处理方法使管理费用减少7199万元。

《企业财务通则》规定:企业应当依法为职工支付基本医疗保险、基本养老、失业、工伤等社会保险费,所需费用直接作为成本(费用)列支。《企业所得税法实施条例》规定:企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金,准予扣除。在此之前,企业均执行《企业所得税暂行条例》的规定:纳税人的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费,分别按照计税工资总额的2%、14%、1.5%计算扣除;企业支付基本医疗保险、基本养老、失业、工伤等社会保险费,在计提的职工福利费中列支。《企业财务通则》和《企业所得税法实施条例》将原来应当由职工福利费开支的基本医疗、基本养老、失业、工伤等

年摊销5522万元,2007年摊销14770万元,2008年摊销4198万元,摊销比例分别为23%、60%和17%。

## 二、引发的思考

1. 会计政策选择的适用性。针对上市公司推出股权激励制度时股票价格大涨,当年报披露后股票价格又出现大跌的现象,究其原因,一是信息使用者对该制度没有深刻理解,二是企业在核算业绩时没有反映信息使用者的预期。其中最关键的问题就是会计政策的合理选择。企业会计政策选择贯穿于整个会计处理过程。一方面,会计政策的选择是企业处理各种经济关系、协调经济矛盾、分配经济利益的一项重要措施。另一方面,由于反映会计处理结果的会计信息是各利益集团进行决策的依据,因而不同的会计政策下产生的会计结果可能导致各利益集团做出不同的决策。因此,各利益集团根据会计信息评判企业的财务状况时,必须搞清楚企业选择会计政策时的立场,以保证会计信息的决策有用性。会计政策选择是一把“双刃剑”,企业如果能恰当地运用会计政策,合理地进行会计政策选择,对于保证会计信息的相关性、可靠性和透明度,塑造企业的良好形象,促使企业不断发展壮大具有重要的

社会保险费,都规定为直接列入成本或费用,企业不再按照计税工资总额的14%计提职工福利费。根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》及其应用指南的规定,首次执行日(2007年1月1日)企业的职工福利费余额,应当全部转入应付职工薪酬(职工福利)。首次执行日后的第一个会计期间(2007年),根据企业实际情况和职工福利计划确认应付职工薪酬(职工福利),该项金额与原转入的应付职工薪酬(职工福利)之间的差额应当调整管理费用。

凌钢股份转入应付职工薪酬(职工福利)的福利费余额为7823万元,2007年开支的福利费金额为624万元,差额7199万元调减管理费用。借:应付职工薪酬——职工福利7199万元;贷:管理费用7199万元。凌钢股份2007年管理费用为1.03亿元,较上年的1.73亿元减少40%,主要原因就是职工福利费的新处理方法使管理费用减少7199万元。

2. 长期股权投资收益核算方法的变化使投资收益增加183.84万元、留存收益增加296.97万元。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,采用权益法核算。采用成本法核算的长期股权投资包括:一是投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资;二是

意义。

2. 公司治理的创新性。公司治理结构不完善,内部人控制问题没有完全解决,在激励对象、激励方式和目标考核等方面难以充分体现出资人利益,激励与约束不对称。股权激励的实质作用是加大了实现盈利预期的可能性,同时也提高了公司业绩的长期增长能力,因而将使得管理层与股东利益更加趋于一致,他们会尽量将经营管理能力转化为资本。加快现代企业制度的建设,实施全方位的内部控制是股权激励计划实施的基础,更是长期激励机制有效发挥作用的前提。因此,在实施股权激励计划时,公司必须有良好的内部控制环境和人文环境,必须有健全的制度。股权激励机制能够与公司治理结构形成良性互动。股权激励是公司所有者对管理层及核心技术人员激励,但如果所有者不到位,就可能变成管理层自己激励自己,达不到所有者通过股权激励促使公司持续发展的目的。如果公司治理结构不完善、内部人控制下的公司实施股权激励计划,亦可能引发管理层在实施股权激励计划前刻意降低收益率、压低股价,而在实施股权激励计划后,释放隐性收益、驱使股价回升的问题。○

投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。采用权益法核算时,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。采用成本法核算时,被投资单位宣告分派的现金股利或利润,确认为当期投资收益。

凌钢股份将公司参股40%的北京凌钢物资供销有限公司、沈阳凌钢钢材销售有限公司、凌源钢铁集团设计研究有限公司的长期股权投资核算方法由成本法调整为权益法。对上述三个公司的初始投资共计120万元,原按成本法核算,在收到被投资单位分配的股利时才确认投资收益,而三个公司均未分派股利;现在按照权益法核算,根据被投资单位实现的利润和资本利得等确认投资收益。因此,追溯调整增加以前年度未分配利润267.27万元和盈余公积29.7万元,并确认2007年长期股权投资收益183.84万元。追溯调整留存收益:借:长期股权投资——损益调整296.97万元;贷:未分配利润267.27万元,盈余公积29.7万元。确认2007年投资收益:借:长期股权投资——损益调整183.84万元;贷:投资收益183.84万元。

3. 可供出售金融资产公允价值变动使资本公积增加1 942.6万元、留存收益增加532.62万元。

《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》将金融资产划分为四类:①以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;②持有至到期投资;③贷款和应收款项;④可供出售金融资产。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对投资的分类不再局限于原来以时间长短划分短期投资和长期投资,而是从投资交易的目的和经济实质角度来分类。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定,以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和可供出售金融资产以公允价值进行后续计量。公允价值变动金额区分不同情况处理:以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产公允价值变动金额计入当期损益,而可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失,除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外,计入所有者权益。《企业会计制度》规定,对长期投资采用成本法进行后续计量。

凌钢股份将持有的甘肃兰光科技股份有限公司限售流通股220万股(占被投资单位总股本的1.37%),初始投资成本8 687 784元,划分为可供出售金融资产。由于该股票价格由2006年年末的每股6.37元上升为2007年年末的15.2元,因此追溯调整增加以前年度未分配利润479.36万元、盈余公积53.26万元,并确认2007年公允价值变动形成的利得1 942.6万元。追溯调整留存收益:借:可供出售金融资产——公允价值变动532.62万元(220×6.37-868.78);贷:未分配利润479.36万元,盈余公积53.26万元(532.62×10%)。确认2007年公允价值变动形成的利得:借:可供出售金融资产——公允价值变动1 942.6万元[220×(15.2-6.37)];贷:资本公积——其他资本公积1 942.6万元。

4. 企业所得税核算方法的变化使留存收益增加2 376.41万元。

《企业会计准则第18号——所得税》规定采用资产负债表债务法核算所得税。资产负债表债务法是以资产负债表为重心,按企业资产、负债的账面价值与税法规定的计税基础之间的差额,计算暂时性差异,据以确认递延所得税资产和递延所得税负债,再确认所得税费用的会计核算方法。由此确认的所得税费用包括当期所得税费用和递延所得税费用。在税率变动时,应当对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行调整,并将其影响数计入变化当期的所得税费用。因此,递延所得税资产和递延所得税负债的计量反映了资产负债表日企业预计收回资产或清偿负债账面价值的纳税影响。根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及其应用指南的规定,在首次执行日(2007年1月1日),企业应当停止采用应付税款法、纳税影响会计法,改按《企业会计准则第18号——所得税》规定的资产负债表债务法对所得税进行处理。原采用应付税款法核算所得税费用的,应当对按照企业会计准则相关规定调整后的资产、负债账面价值与其计税基础进行比较,确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,采用适用的税率计算递延所得税负债和递延所得税资产的金額,相应调整期初留存收益。

凌钢股份所得税核算方法由应付税款法改为资产负债表债务法,追溯调整增加以前年度未分配利润2 138.77万元、盈余公积237.64万元。借:递延所得税资产2 552.18万元;贷:未分配利润2 138.77万元,盈余公积237.64万元[(2 552.18-175.77)×10%],递延所得税负债175.77万元。

5. 企业所得税税率降低使所得税费用减少198.02万元。

《企业所得税法》规定的企业所得税税率为25%。《企业会计准则第18号——所得税》规定采用资产负债表债务法核算所得税,当税率变动时,必须按预期税率对递延所得税资产和递延所得税负债进行调整,并将其影响数计入变化当期的所得税费用。

由于凌钢股份持有的甘肃兰光科技股份有限公司的投资被划分为可供出售金融资产,其公允价值变动形成的利得计算的递延所得税负债,因所得税税率降低而减少所得税费用198.02万元(2 475.22×33%-2 475.22×25%)。扣除2007年1月1日已确认的可供出售金融资产公允价值变动532.62万元对应的递延所得税负债175.77万元,2007年应确认递延所得税负债443.04万元。借:所得税费用443.04万元;贷:递延所得税负债443.04万元(2 475.22×25%-175.77)。

上述五项合计,使凌钢股份利润增加7 580.86万元(7 199+183.84+198.02),占净利润41 899.99万元的18.1%;使净资产增加12 729.46万元(7 580.86+2 885.4+1 942.6+320.6),占净资产增加额29 864.95万元的42.6%。若剔除这些因素,凌钢股份2007年净利润将由41 899.99万元减少为34 319.13万元,比2006年年报数35 823.45万元下降4.2%;2007年年末净资产由295 378.93万元减少为282 649.47万元,比2006年年报数265 513.98万元仅上升6.5%。○