

二、首次执行日对原计入专项应付款的政府补助结余的调整

按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的规定,首次执行日,企业对于已经确认的政府补助,不予追溯调整。但企业在首次执行日已存在政府拨款或根据政府文件收取的相关款项,列示于“专项应付款”科目的,会计准则未作详细规定,导致企业财务人员对前述专项应付款的会计处理有各种不同的理解。

例:某公司2006年底“专项应付款”科目余额为2 583 617.81元,该款项为供电企业按照原《国家计委、国家经贸委关于调整供电贴费标准等问题的通知》收取的贴费。贴费是用户因向电网申请用电,增加用电容量,申请改变供电点,或变更用电性质时向供电部门交纳的由供电部门统一规划并负责建设的110KV及以下各级电压外部供电工程建设和改造等费用。该款项在收取时计入专项应付款,发生相关支出时冲减专项应付款。《国家发展改革委关于停止收取供配电贴费有关问题的补充通知》规定:从2002年1月1日起停止收取贴费。但对贴费结余部分如何处理,未作明确规定。因此,该公司多年来一直将该款项在“专项应付款”科目挂账。在2006年底新旧会计准则转换时,有两种不同的处理意见:一是遵循配比原则,直接将其调整计入年初未分配利润;二是在以后年度逐步消化,在企业以后年度发生符合原文件规定的经济事项支出时,直接冲减专项应付款。

笔者倾向于第二种处理意见。因为收取贴费的初衷是在当时电力供应紧张条件下,为加快电力设施建设、弥补供电企业部分额外开支而收取的,并严格限定了资金用途。经过多年发展,电力供求形势发生了很大变化,国家为扩大电力市场、促进经济发展而停止征收供配电贴费。但供电企业为满足客户要求,在增加用电容量、改变供电点时仍将发生相关支出。因此,将原按规定收取的贴费按原文件规定的用途使用完毕较为合情、合理。

三、与资产相关的政府补助的会计处理

《企业会计准则第16号——政府补助》规定:与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的损益。

所谓与资产相关的政府补助,是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。这类补助一般以银行转账的方式拨付,如政府拨付的用于企业购买长期资产的财政拨款、政府对企业用于建造固定资产的相关贷款给予的财政贴息等。

对于一般企业所收到的用于购建全新资产的政府补助,上述会计处理并无不妥。但如果企业所收到的政府补助是用于对遭受毁损资产的修复等指定用途,则不能按会计准则的规定进行会计处理。

2008年初,我国南方遭受的特大冰灾给供电企业造成了巨大损失。如某上市公司公告,此次冰灾导致公司电网资产损失27 921万元,公司因冰灾收到政府各部门救灾资金6 800万元,专项用于对公司因冰灾损毁的电网设施的修复。

这是一个典型的与资产相关的政府补助的例子。按会计准则的规定,应对供电资产进行清理,并将清理损失计入营业外支出,确认为当期损益。而对所收到的6 800万元补助款,如按与资产相关的政府补助会计处理的规定,则应全部计入递延收益,在所修复的供电资产剩余使用寿命内进行摊销,分期计入当期损益。这样处理的结果是,公司的非常损失一次性计入了损益,而国家给予的非常损失的部分弥补,则将在未来较长的时间内,分期计入当期损益。

笔者认为,上述灾损补助的会计处理有值得探讨之处。冰灾损失与政府对冰灾损失的部分补助也应当遵循配比原则,不能机械地遵循与资产相关的政府补助会计处理的规定。没有冰灾,政府不会发放补助,企业也不会收到政府补助款。既然冰灾损失一次性计入当期损益,那么收到的政府补助也应一次性计入当期损益,冲减非常损失。

一次性计入当期损益,对企业的应纳税额也有较大影响。面对巨额的资产损失,企业很难在法定弥补期限内产生足够的应纳税所得额来弥补因非常损失造成的亏损,采用一次性计入当期损益的方法,则可将政府补助全部用于亏损弥补。而如果按照与资产相关的政府补助会计处理的规定,将政府补助分期计入当期损益,则只有五年的政府补助可以税前扣除,剩余部分则不能税前扣除。这对企业十分不利。○

认购股款 在财务报表中的列示

江苏徐州 范孝周 李寒俏

在我国,上市公司发行股票一般需经过股东认购、收到股款和发放股票三个阶段。为了把认购股票和收取股款的过程以及违约的事实反映出来,上市公司一般会设置“其他应收款——认购股款”、“认购股本”等科目进行核算。对于“其他应收款——认购股款”科目的期末余额,目前国内会计界的普遍做法是在资产负债表上将其列为流动资产,并且与一般的其他应收款分别列示。但是该种做法存在诸多不妥之处,笔者拟对其作一分析。

一、不妥之处

1. 认购股款不具备资产性质。《公司法》规定:“发起人向社会公开募集股份,必须公告招股说明书,并制作认股书。认股书应当载明本法第八十七条所列事项,由认股人填写认股股数、金额、住所,并签名、盖章。认股人按照所认股数缴纳股款。”对于逾期未交的股款,《公司法》并没有做出明确的规定。而现实的做法是,发起人可要求认股人缴纳股款,若认股人在规定的期限内不缴纳股款,发起人可强行催收,若认股人在规定的期限内拒不缴款,发起人可以剥夺其相应的权利。很

明显,认购书代表的仅是一种承诺,而非法定权利。对于认购股款这一款项而言,它不能为企业所控制,企业更不能享有其所有权,既然如此,该项资源就不满足资产的定义,就更不属于流动资产范畴了。如果仅根据“其他应收款”属于资产类科目便将认购股款列示于“流动资产”项目中,显然不符合实质重于形式原则。

2. 将导致资产和权益虚增,不符合谨慎性原则。认购股款不符合资产的定义和确认条件,将其作为流动资产列示会导致资产负债表中的资产虚增。另外,在股东认购阶段,上市公司设立的“认购股本”科目只是一个临时性的所有者权益类科目,期末其科目余额将单独列示在资产负债表的“股东权益”项目中。但是一旦认购股款无法收到,股票也未发行,那么作为股东权益列示的认购股本同样会导致股东权益的虚增。如此一来,就会导致报表使用者无法从资产负债表中有效地获取企业所拥有的资产总量以及资本保值、增值的情况等会计信息,违背了谨慎性原则。

二、改进建议

笔者建议,上市公司在确认认购股款时,一方面将其确认为投入资本,另一方面将“其他应收款——认购股款”作为一个减项冲减股东权益。这样一来,就可以避免虚增资产负债表中的资产和权益,同时也可以向报表使用者清晰而真实地传递这样一个信息——期末企业尚有已经认购但股款未收到的股份。另外,“认购股款”有别于“其他应收款”下其他的二级科目,其特殊之处在于,它是上市公司发行股票时才出现的,是股东权益变动的产物。再者,这一列示方法与美国证券交易委员会的做法一致。美国证券交易委员会认为,由于法律上对逾期未缴的认购股款并无要求清偿的判决,因此,上市公司无足够理由认为应收认购股款一定能收到,不应将其作为资产列示。

综上所述,将“其他应收款——认购股款”作为一个减项冲减股东权益更加符合实际情况,且充分体现了会计的谨慎性原则和实质重于形式原则,同时也体现了对报表使用者高度负责的态度。○

事业单位无形资产摊销的核算

河北秦皇岛 付荣霞

在事业单位会计中,有两组十分重要的概念:事业活动和经营活动,实行内部成本核算的事业单位和不实行内部成本核算的事业单位。《事业单位财务规则》第十八条规定:事业单位可以根据开展业务活动及其他活动的需要,实行内部成本核算办法。

一、不实行内部成本核算的事业单位无形资产的摊销

1. 用于事业活动的无形资产,增设“无形基金”科目进行核算。对于不实行内部成本核算的事业单位,我国现行《事业单位会计制度》规定了在其购入和自行开发的无形资产摊销时,应一次性记入“事业支出”科目。

这种处理存在这样一个缺陷:在无形资产购入时就核销了其价值,“无形资产”科目不再有余额,资产负债表中也不能反映出该项无形资产的存在,无形资产长期处于账外资产的状态,这对事业单位资产的管理是非常不利的。为了完善无形资产的管理,避免在无形资产摊销过程中产生账外资产,笔者建议,在不实行内部成本核算的事业单位中设置“无形基金”科目,反映用于事业活动的无形资产占用的资金。该科目属净资产类科目,与“无形资产”属姊妹科目,同增同减,余额相等,相互对应。“无形基金——××基金”是在不进行成本核算的情况下设置的科目,如行政事业单位中的固定资产不进行成本核算,不计提折旧,其“固定基金”科目与“固定资产”科目相对应,使得行政事业单位能够从其净资产账目中了解长期资产的规模,有利于国有资产的积累,加强对国有资产的控制,避免国有资产的流失。“无形基金”科目也是根据这一原则设置的。增设“无形基金”科目可以使无形资产在摊销后,其价值仍然反映在资产负债表中。这既能够及时地反映事业单位的无形资产支出,保证事业单位消耗的资金及时获得补偿,又避免了账外资产的出现,为事业单位对无形资产的严格管理创造了条件。

2. 用于经营活动的无形资产,其摊销分期计入经营支出。营利的目的决定了经营活动必然要进行成本核算。不实行内部成本核算的事业单位用于经营活动的无形资产的摊销,可分期计入经营支出。

二、实行内部成本核算的事业单位无形资产的摊销

1. 无形资产较少的事业单位,其无形资产的摊销分期计入事业支出或经营支出。一些实行内部成本核算的事业单位,若其无形资产较少,则可以根据无形资产的用途分别核算:用于经营活动的,其核算方法同不实行内部成本核算事业单位中用于经营活动的无形资产的摊销;用于事业活动的,在摊销时分期计入事业支出。

2. 无形资产所占比重较大的事业单位,增设“累计摊销”科目进行核算。一些实行内部成本核算的事业单位市场化程度越来越高,如某些科研单位已经逐渐脱离财政补助,其资金来源主要为自已组织的收入,这就要求事业单位在会计核算时更加注重收支的平衡及成本的核算。同时,这些事业单位中无形资产所占的比重越来越大,因此应该比照企业会计的处理方法,设置“累计摊销”科目,以准确、完整地反映无形资产的摊销过程及余额情况。该科目核算事业单位对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销,按无形资产的用途设“经营用无形资产”和“事业用无形资产”两个明细科目。事业单位按月计提无形资产摊销,借记“事业支出”、“经营支出”等科目,贷记“累计摊销”科目。“累计摊销”科目期末余额在贷方,反映事业单位无形资产的累计摊销额。○