

新分部报告准则的应用难点

北京 赵宇 何玉润(博士)

分部报告是以企业集团内部不同行业、不同地区的各个分部为单位报告财务信息的文件。为了适应我国经济社会快速发展的需要,全面规范企业的分部报告实务,财政部于2006年2月正式颁布了《企业会计准则第35号——分部报告》(CAS 35)。从总体上看,CAS 35主要是一个披露准则,对会计确认、计量涉及很少,由于它细化了分部信息的披露规则,理解和执行难度相对其他准则要容易一些,因此具有较强的针对性和可操作性。但从实践来看,CAS 35仍然存在一些应用难点,主要表现在以下三个方面:

1. 分部的确认。如何确定分部以提供分部信息,目前国际上存在两种不同的方法。一种是以美国财务会计准则委员会(FASB)修订发布的《财务会计准则委员会第131号公告——关于企业分部和相关信息的披露》(SFAS 131)为代表的“管理法”,一种是以国际会计准则委员会(IASC)发布的《国际会计准则第14号——按分部报告财务信息》(IAS 14)为代表的“风险报酬衡量法”。按SFAS 131的规定,企业应使用管理法来确定必须披露的分部信息。FASB认为这样有助于促使企业报告更详细的信息,同时突出了管理层认为重要的风险和机会,其好处在于增强了报告使用者预测管理层行动和反应的能力,并减少了企业外部报告成本。IASC则更多地着眼于企业产品和劳务所隐含的不同风险和报酬,并由此提出了业务分部和地区分部。我国CAS 35更多地借鉴了IAS 14的规定,比较注重产品和劳务的内在风险和报酬,但从如何确定业务分部和地区分部的相关规定来看,CAS 35同时也融合了一定的SFAS 131的思想,即对企业的组织与管理结构的考虑。在实务中,企业如何确定分部并对分部所提供的产品和劳务所隐含的风险和报酬、生产过程、销售或提供劳务的渠道等因素进行评价的确是一个难点。

2. 分部报告形式的确定。分部报告的形式主要根据其风险和报酬的差异而定。对于如何确定分部报告的形式,CAS 35与IAS 14的规定稍有差别。IAS 14除明确提出CAS 35所提的三条原则外,还将企业的组织与管理结构以及内部财务报告系统作为确定主要和次要分部报告形式的重要依据。IASC认为,企业的组织与管理结构、内部财务报告系统应随企业风险的变化而调整,对大多数企业而言,风险和报酬的主要来源决定了企业应如何组织和管理。因此,企业的组织与管理结构以及内部财务报告系统通常是确定企业面临风险的主要来源、性质以及不同收益率的基础,可以成为确定主要和次

要报告形式的基础。而我国的情况比较特殊,由于经济市场化程度不高,企业的组织与管理结构以及内部财务报告系统的设计不能完全与企业的风险和收益相匹配,因此将企业的组织与管理结构或内部财务报告系统作为判别主要和次要分部报告形式的基准不太适宜。

3. 分部费用的界定。分部费用、分部收入是确定分部业绩的基础,如何界定分部费用十分重要。CAS 35定义的分部费用是可归属于分部的对外交易费用和对其他分部的交易费用。事实上,分部费用按其归属可分为两种:一种是可以直接归属于分部的费用,另一种是能以合理基础划归到某分部的费用。IAS 14对分部费用的界定是某分部从经营活动中形成的,并可直接归属于该分部的费用,以及能按合理的基础分配给该分部的费用的相关部分,包括与外部客户销售和与同一企业的其他分部交易有关的费用。但哪些内容可纳入分部费用哪些不能,CAS 35并没有明确指出。通常,一般行政费用、总部的费用以及其他在企业层次上形成的、与企业整体相关的费用,不应纳入分部费用,但有些在企业层次上发生的费用是由企业代表某分部支付的,当这些费用与分部的经营活动相关且能直接归属于或按合理基础分配给该分部时,则属于分部费用。但在实践中,企业层次和分部层次的划分存在模糊区域,有时很难判断,这需要财务人员对新会计准则精神进行深入领会并审慎运用职业判断。○

商业折扣和现金折扣 的税务处理

东安黑豹股份有限公司 曹全清
哈尔滨航空工业(集团)有限公司 韩宏权

商业折扣和现金折扣是企业销售时采取的优惠方式,它们都是会计术语,在实务上易与税务术语混淆不清,现将该会计术语与税务术语的关系列示如下:(税法)折扣销售(采取折扣方式销售货物)=(会计)商业折扣;(税法)销售折扣=(会计)现金折扣。

一、商业折扣

1. 增值税。在增值税方面,国家税务总局对发票上体现的折扣销售做出了明确规定。《增值税若干具体问题的规定》(国税发[1993]154号)规定,纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。

增值税规定中之所以强调销售额与折扣额必须在同一张发票上注明,这主要是从保证增值税征收管理的需要即征税、扣税相一致方面考虑的。如果允许对销售额开一张销货发票,对折扣额再开一张退款红字发票,就可能造成销货方按减除

折扣额后的销售额计算销项税额,而购货方却按未减除折扣额的销售额及其进项税额进行抵扣的问题,显然会造成增值税计算征收上的混乱。

2. 所得税。由于国家税务总局在所得税上没有做出限制性规定,如果销货方开具发票不反映商业折扣,则折扣额不存在扣除的问题;如果开具发票注明商业折扣,折扣额与销售额在或不在同一张发票上的,销货方持有销货发票作为依据,仍应从销售额中减除折扣额。

笔者建议,销货方在开具发票时直接开具净额,如果确要反映折扣额可以另外附纸备查说明。另外,为了证明这种销货方式的真实性,销货方应当下发文件或购货方签署协议进行支持。

二、现金折扣

1. 所得税。《关于企业销售折扣在计征所得税时如何处理问题的批复》(国税函[1997]472号)规定,纳税人销售货物给购货方的销售折扣,如果销售额和折扣额在同一张销货发票上注明的,可按折扣后的销售额计算征收所得税;如果将折扣额另开发票,则不得从销售额中减除折扣额。

有人认为,由于企业采用现金折扣方式销售货物,在销货发票上不存在注明折扣额问题,所以其支付给购货方的折扣额虽然在会计上计入财务费用,但是在计算缴纳企业所得税时不允许税前扣除,应调增应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

笔者不同意以上观点,笔者认为在具备一些形式要件,如销售合同明确约定或公司的销售政策明确规定,并且销售企业取得了购货企业的费用结算票据(至少是收据)的条件下,对于现金折扣应允许销售企业在税前扣除,不需要进行纳税调整。理由如下:

(1)根据《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第四条相关性原则的规定,纳税人可扣除的费用从性质和根源上必须与取得应税收入有关。而现金折扣是企业的一种销售优惠政策,从性质和根源上确与取得应税销售收入有关。因此,现金折扣可以在税前扣除。

(2)从融资的角度看,现金折扣是一种理财行为,因此应记入“财务费用”科目。《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)规定,财务费用是纳税人筹集经营性资金而发生的费用,利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以及其他非资本化支出。可见,“其他非资本化支出”的范围可不断拓展。同时根据《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)的规定,纳税人经营业务中发生的现金折扣计入财务费用。可见,国家税务总局从税法的角度已认可了计入财务费用的现金折扣。因此,现金折扣可以在税前扣除。

2. 增值税。如果折扣额在销货发票上注明而销货方又不能证明是现金折扣的,则应视同税法上的“折扣销售”,比照《增值税若干具体问题的规定》(国税发[1993]154号)的规定处理。如果现金折扣未在任何销货发票上体现,则不影响增值税销项税额的处理。○

关于资产减值会计操作的思考

重庆 黎明(教授) 江西九江 王秋红

为了规范资产减值的确认、计量及相关会计信息的披露,财政部于2006年2月15日颁布了《企业会计准则第8号——资产减值》(以下简称“新会计准则”),规定了资产的公允价值减去处置费用后的净额如何确定的几种情况,同时对企业未来现金流量和折现率的界定与核算也作了具体的规定,但笔者认为该规定仍然过于原则性,缺乏统一的、操作性比较强的详细说明。下面就现值运用的问题、折现率确定和现金流预测的操作说明问题提出自己的一点看法。

1. 现值运用问题。新会计准则规定,预计资产的未来现金流量,应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据,以及该预算或预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。这就说明,企业预计现金流量是建立在正常的财务预测和预算基础上的,良好的财务预测和预算有助于企业科学合理地进行资产使用价值的确定。但是,当今我国许多企业在生产过程中很大程度上存在着财务基础工作不够扎实、不够规范的情况,严重影响了财务预测决策功能的发挥,使得对未来现金流的预测比较随意。在企业高层管理人员道德水平不高的情况下,现值技术可能会成为企业粉饰报表的手段之一。

2. 对折现率确定和现金流预测的操作说明问题。新会计准则规定,折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率,在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的,估计折现率不需要考虑这些特定风险。这就意味着,不同的资产具有不同的风险和回报,折现率的选择应当体现市场对该资产风险和报酬的综合评估。为了避免重复考虑风险,如果企业预测现金流量时已经考虑了风险,则要采用无风险报酬率作为贴现率。但是这一规定未对折现率的选择范围或顺序提出明确要求,在实际工作中,计算资产使用价值所采用的折现率基本上参照无风险的市场利率确定,这种做法往往会夸大资产的使用价值,导致企业少计资产减值准备。

同时,新会计准则还规定企业管理层如能证明递增的增长率是合理的,可以递增的增长率为基础。这一规定与国际会计准则第36号保持一致,但是在增长率的选择上未作规定。笔者认为,我国也应该对增长率做出规定,尽可能避免现金流量预测基准不统一的问题出现(有时采用极度乐观的预测水准,而有时又使用过度保守的预测水准)。同时,对于现金流的预测期和预测值还应给出更具操作性的意见或说明。○