

试析会计工作中的一些认识误区

华北电力大学 杨方文

“理论不清,实务难明。”基于此,本文列举出会计理论与实务中比较常见的认识误区,并对其进行剖析,与各位同仁“辨是非,明事理”。

误区一:公允价值是会计计量属性。我国会计准则给公允价值下的定义是:资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。如果该资产存在活跃市场,则该资产的市价即为其公允价值;如果该资产不存在活跃市场,但与该资产类似的资产存在活跃市场,则该资产的公允价值应比照相关类似资产的市价确定;如果该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃市场,则该资产的公允价值可按其所能产生的未来现金流量以适当的折现率贴现计算的现值评估确定。

显然,公允价值是一个宽泛的概念,其具体代表是当前的现行成本、现行市价、可变现净值和未来现金流量现值。因此,主要基于历史成本缺陷而出现的公允价值,应当作为大多数会计计量的目的(包括初始计量和后续计量),而不是具体的会计计量属性,因为它不能用于实际操作。

误区二:其他货币资金是指企业除现金、银行存款以外的货币资金。这样的表述不够完整。其他货币资金的完整定义是:其他货币资金是除现金、银行存款以外的货币资金,通常是指企业具有特定用途的资金。前半句描述的是其他货币资金的存在形态(既非现金,也非银行存款),后半句描述的是其他货币资金的实质,定义了它与现金、银行存款的本质区别。正是这一本质区别,决定了在技术上要对其他货币资金进行单独核算;在管理上要与现金、银行存款有所区别,以便进行个别反映和监督。

误区三:企业存货核算只能采用一种计价方法。就计价方法而言,存货核算可以从两方面表述:一是企业存货可以选择按计划成本核算,也可以选择按实际成本核算;二是按实际成本核算时,新会计准则规定企业可以选择的发出存货计价方法有先进先出法、加权平均法和个别计价法。由于理论表述、理论工作者的讲解和学习者的理解等方面的问题,相当一部分人形成了“非此即彼”的思维定式,即存货是按计划成本还是按实际成本核算,两者只能取其一;对于按实际成本核算时发出存货计价方法,三者只能取其一。

造成这种错误认识的原因在于对存货计价方法所针对的客体的认识模糊不清。存货计价方法不是针对企业整体而言的,而是针对企业具体存货而言的。因此,根据实际情况和管理的需要,针对不同种类的存货选择不同的计价方法,从理论

和实践上看都是可行的。例如,企业对于种类少、金额价值大的主要材料存货选择采用按实际成本核算,以利于反映和控制成本水平;而对于种类多、金额价值小的辅助材料存货以及包装物、低值易耗品等,选择采用按计划成本核算,以简化核算手续。

误区四:一次转销法适用于价值较低的低值易耗品。这是对一次转销法适用范围的片面理解。通常而言,一次转销法适用于价值较低或极易损坏的低值易耗品,这里的“价值较低”和“极易损坏”不是一个概念:前者强调的是价值,其核心是“低”;后者强调的是耐用程度和发生意外的概率,其核心是“极易损坏”,与价值高低无关。会计人员在进行职业判断时应当注意避免混淆这两个概念。

误区五:所得税采用纳税影响会计法核算是为了均衡各年度的收益。有学者认为,如果采用应付税款法,由于净收益的人为波动,使得企业的经营成果得不到正确反映,每股净收益和市盈率也就得不到正确揭示,进而危及股价,因此企业就需要通过纳税影响会计法来均衡各年度的收益,避免财务报表受纳税政策的影响,以达到稳定股价的目的。可见,纳税影响会计法成为上市公司均衡各年度的收益的重要手段和工具之一。

但事实并非如此,纳税影响会计法是在委托代理情况下股东与受托方博弈的结果。暂时性差异不能用应付税款法进行处理,因为:第一,暂时性差异是公司会计政策与税法冲突的结果,而这种受托方“违法”的结果不应当由广大股东来承担;第二,暂时性差异用应付税款法进行处理需要一个前提条件,即在不考虑货币时间价值的情况下,公司股东永远不能流动,这显然是不现实的。

因此,在股东不断流动的情况下,用纳税影响会计法处理暂时性差异,就成为股东、受托方和社会可以共同接受的结果。这就是会计准则规定上市公司核算所得税时必须采用纳税影响会计法的根本原因。

误区六:提取盈余公积是为了企业今后扩大再生产。对于企业在净利润中提取盈余公积(包括法定盈余公积和任意盈余公积)的用途,会计上的解释是弥补亏损、转增资本和在特定情况下用于发放股利;财务上的解释是为企业今后扩大再生产做资金准备。其实,这些都不过是企业提取盈余公积的客观作用。而其真正目的在于资本保全。在受托经营情况下,“不赔本”或“保本”是股东的最低要求,公司经营者的责任和义务来满足这一最低要求。于是,面对未来不确定风险,

所得税会计准则有关问题解析

深圳职业技术学院 肖凌

一、所得税费用的确认与计量

在资产负债表债务法下,在所得税税率或计税基础变动时,必须对“递延所得税负债”和“递延所得税资产”账户余额进行调整,也就是首先确定资产负债表上的递延所得税资产或递延所得税负债,然后根据本期应交所得税倒挤出利润表上的当期所得税费用。

例 1:A 企业适用的所得税税率为 30%,20×6 年 12 月 31 日资产负债表中涉及暂时性差异的项目数据见下表(单位:元):

项 目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存 货	200 000	180 000	20 000	
固定资产	1 000 000	1 100 000		100 000
预计负债	150 000	0		15 000
合 计			20 000	115 000
递延所得税资产				34 500
递延所得税负债			6 000	

盈余公积就如同提取的各类准备金一样,成为公司的“风险挡板”。

另外,《公司法》也非常明确并形象地诠释了盈余公积的资本保全作用,如规定公司提取盈余公积金达到股本的 50% 时,可不再提取;提取的盈余公积金使用后,其剩余数额不得低于股本的 25%。因此,单纯地理解“提取盈余公积是为了企业今后扩大再生产”是将提取盈余公积的客观作用无限放大的结果。

误区七:未分配利润是为了保留现金。因为在会计教科书中很少介绍未分配利润的用途,所以给人以公司无理由保留现金的印象就不足为奇了。其实不然,未分配利润的主要用途是参与以后年度的利润分配。由于未来生产经营的不确定,任何公司都不能保证以后年度盈利水平的稳定,但保持以后年度“分红”的稳定甚至稳步提高却是所有公司的共同追求。解决这一矛盾的最好方法就是做好平时的利润积累,以备以后年度盈利不足时“以丰补歉”,因此公司每年都要在留存收益中划出这部分利润,即未分配利润。未分配利润有两层含义:一是指这部分利润没有参与分配,二是指这部分利润没有指定用途。

误区八:将“经营活动产生的现金净流量”与“营业利润”进行比较,可以用来判断和评价企业营业利润的质量。现代财

若 A 企业该年应纳税所得额为 2 000 000 元,应交所得税为 600 000 元,以前年度没有递延所得税资产和递延所得税负债,则所得税费用=应交所得税+递延所得税负债-递延所得税资产=600 000+6 000-34 500=571 500(元)。借:所得税费用 571 500 元,递延所得税资产 34 500 元;贷:应交税费——应交所得税 600 000 元,递延所得税负债 6 000 元。

二、递延所得税的特殊处理

在某些情况下,递延所得税产生于直接计入所有者权益的交易或事项,或者产生于企业合并中资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异。这类交易或事项产生的递延所得税,不影响利润表中确认的所得税费用,其所得税影响应视情况分别确认。

比如,《企业会计准则第 20 号——企业合并》规定非同一控制下的企业合并,购买方取得的被购买方可辨认净资产以公允价值入账,也就是以被购买方可辨认净资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。但在税法上该部分资产和负债仍以购买前的原账面价值作为计税基础,这样就会

务分析理论认为,利润指标提供的财务信息质量远低于现金流量,特别是在当前人为操纵利润严重的情况下,各方利益主体对企业现金流量是否充足更为关心。因此,人们经常将“经营活动产生的现金净流量”与“营业利润”进行比较,用来判断和评价企业营业利润的质量。

显然,这种做法在理论上是可行的,但在实务中是不可取的。因为“经营活动产生的现金净流量”与“营业利润”在计算的范围和口径上不一致,两者的差异体现在以下几个方面:①对“财务费用”的定性不同。在利润表中,财务费用是作为经营费用列支的,属于经营活动范畴;而在现金流量表中,财务费用是作为筹资支出列支的,属于筹资活动范畴。②“资产减值损失”和“公允价值变动损益”是作为营业利润的减项或加项列示在利润表中的,而在现金流量表中却不包括这两个项目,因为它们都不涉及现金。③对“投资收益”的定性不同。在利润表中,投资收益是营业利润的组成部分,属于经营活动范畴;而在现金流量表中,投资收益则属于投资活动范畴。④在营业利润中不包括所得税费用;而在现金流量表中,作为“支付的各项税费”,所得税费用属于经营活动范畴。所以,“经营活动产生的现金净流量”与“营业利润”进行比较的前提是必须进行调整,要么调整利润表,要么调整现金流量表,否则两者是没有直接可比性的。○