

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。○