

资本公积弥补亏损问题商榷

山东东安黑豹股份有限公司 曹全清

题发生:承租方的最低租赁付款额极低可能导致承租方的固定资产入账价值被低估,这样既减少了资产,又减少了以后各期折旧的计提额,从而虚增了承租方的利润。

3.折现率在关联方融资租赁中很难应用。这主要是因为租赁中的租赁内含利率的确认方法难以确定。《准则》规定,承租方的最低租赁付款额现值的折现率的确认顺序依次为:出租方的租赁内含利率、租赁合同规定的利率以及同期银行贷款利率。在关联方融资租赁中,出租方的递延收益可能为零,因而租赁内含利率为零;也可能形成巨额的递延收益,从而形成畸高的租赁内含利率。显然,前两者在关联方融资租赁中都很难公允,只有同期银行贷款利率最为客观,这是最后的选择。

从以上分析可知,由于我国《准则》很不适应关联方融资租赁业务的发展,而《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》又没有对融资租赁做出明确的规定,从而为实务中的利润操纵提供了机会。

二、建议

1.定义关联方融资租赁业务的实质。笔者认为,关联方融资租赁应视为关联方销售其他资产。其理由如下:如果融资租赁的固定资产最终转移了所有权,则可视同分期付款购买;如果融资租赁的固定资产最终没有发生所有权转移,则按融资租赁的判断标准,可视同承租方在相当长的时期内实质性地实现了对融资租赁资产的控制(既可以视为租赁双方在租赁期内实质上转移了融资租赁固定资产,也可以看成是发生了销售行为)。由于融资租赁的固定资产金额较大,一般都不是出租企业的产成品,因此不视同一般销售。

2.视同关联方销售其他资产时租赁双方的会计处理。①在租赁过程中,固定资产的入账价值不变,这样可以避免固定资产的价值及折旧受到不合理的影响。②将租赁交易中双方的获利都计入资本公积,这样可以避免企业操纵利润。③不考虑固定资产的公允价值,即不考虑折现问题。④摊销方法既可以采用实际利率法,也可以采用直线法。

需要强调的是,这一会计处理原则仅适用于关联方融资租赁,对非关联方融资租赁,仍然按照一般的融资租赁进行会计处理。

承租方可作如下会计处理:①租入时固定资产以原账面价值入账,将最低租赁付款额计入长期应付款。②如果长期应付款远小于固定资产账面价值,将其差额计入递延资产,在租赁期内逐年摊销完毕,其摊销额只能计入资本公积。③如果长期应付款大于固定资产账面价值,则可按普通租赁准则处理。

出租方可作如下会计处理:①如果长期应收款大于固定资产账面价值,则将其差额计入递延资产,在摊销期内计入资本公积。②如果长期应收款小于固定资产账面价值,则将其差额计入递延损失,在租赁期内逐年摊销完毕。○

《财会月刊》(会计版)2005年第8期刊登了郑庆华、杨丽媛同志的《当议会计亏损和纳税亏损的弥补》(以下简称《郑文》)一文。《郑文》深入浅出地论述了会计亏损和纳税亏损的弥补以及两者的关系和差异,笔者读罢受益匪浅,但对其中“资本公积不可用于弥补亏损”的观点不敢苟同。《郑文》认为,可以用于弥补亏损的公积金包括法定盈余公积和任意盈余公积,不包括法定公益金和资本公积。而笔者认为,资本公积是可以用于弥补亏损的。

《公司法》规定,公司的公积金可用于弥补公司的亏损,扩大公司的生产经营规模或者转增为公司资本(或股本)。但由于《公司法》未明确“公积金”是指资本公积还是盈余公积,而其他相关法规对此也只是作了原则性的规定,因此各公司在实际弥补累计亏损时做法不一。一般认为,《公司法》中所称的公积金包括盈余公积和资本公积。笔者认为,以下两点可以证明资本公积可以用于弥补亏损:

1.财政部2000年9月6日印发的《关于企业住房制度改革中有关财务处理问题的通知》(财企[2000]295号)和2001年1月7日印发的《企业住房制度改革中有关会计处理问题的规定》(财会[2001]5号)明确指出,在进行住房制度改革取消“住房周转金”科目、转销“住房周转金”科目贷方余额时形成的亏损,可以用资本公积进行弥补,但弥补亏损的优先次序排在盈余公积之后。《企业住房制度改革中有关会计处理问题的规定》同时指出,资本公积中的准备项目,不得用于冲减“住房周转金”科目的借方余额。

2.中国证监会2001年6月29日印发的《公开发行证券的公司信息披露规范问答第3号——弥补累计亏损的来源、程序及信息披露》(证监会计字[2001]16号)明确指出,公司当年对累计亏损的弥补应按照任意盈余公积、法定盈余公积的顺序依次弥补,公司采用上述方式仍不足以弥补累计亏损的,可通过资本公积中的资本(或股本)溢价、接受现金捐赠、拨款转入及其他资本公积明细科目加以弥补。

值得注意的是,中国证监会下发该文时,按照当时的有关会计规定,“接受现金捐赠”和“其他资本公积”明细科目是“资本公积”科目下并列的明细科目,因此该文才同时提及接受现金捐赠和其他资本公积。其后财政部在《执行企业会计制度和相关会计准则有关问题解答(三)》(财会[2003]29号文件)中取消了“接受现金捐赠”明细科目,将其并入“其他资本公积”明细科目。“接受现金捐赠”明细科目此后不复存在。

可以看出,资本公积可以弥补亏损,但是弥补亏损的优先次序排在盈余公积之后。另外,资本公积中的准备明细科目、关联交易差价明细科目都不能用于弥补亏损。因为,各准备明细科目是所有者权益的一种准备,在未转入“其他资本公积”明细科目前,不得用于弥补亏损。“关联交易差价”明细科目用于核算和反映上市公司与关联方之间显失公允的关联方交易形成的差价金额,此差价金额应视为关联方对上市公司捐赠形成的资本公积,不能用于转增资本(或股本)和弥补亏损。○