

在进行分析时应考虑以下几个方面:①每股净资产为每年年末股东权益与普通股总数之比,反映企业保值增值的现有状态,同时也反映上市公司股票的理论价格。②每股现金流量为经营活动现金流量减优先股股利后与普通股总数之比,反映企业经营活动所得现金分派股利的能力。③现金债务总额比反映企业每年现金流量偿还全部债务的能力,是衡量企业偿还全部债务能力的一个指标。该指标越大,说明企业偿债能力越强;反之,则说明企业偿债能力越弱。需要说明的是,它与现金到期债务比不同,后者反映的是企业偿还即将到期债务的能力。○

谈谈煤矿维简费的核算

北京兴华会计师事务所 曹俊

煤矿维简费是指我国境内所有煤炭生产企业从成本中提取,专项用于维持简单再生产的资金。鉴于原在煤矿维简费中用于安全投入的支出项目已经独立出来,应单独提取煤炭生产安全费用。因此,煤矿维简费不再包括安全费用,但是仍然包括井巷费用。

一、井巷费用与矿井建筑物折旧的关系

煤炭生产企业矿井建筑物大多是按吨煤 2.5 元的工作量法提取折旧的,计提依据是财政部《关于调整统配煤矿井巷工程基金提取标准的通知》。笔者认为,井巷费用与固定资产折旧性质相同,都是固定资产更新改造资金的来源,应作为矿井建筑物的折旧,但所有煤炭生产企业都按吨煤 2.5 元的标准计提矿井建筑物折旧是不合理的。由于地质条件和可开采储量的不同,地质条件差、矿井建筑物建设成本高而可开采储量低的矿井可能会出现煤炭储量已开采完而矿井建筑物折旧尚未提足的情况。相反,有的矿井可能很快就将矿井建筑物折旧提足了。

为了合理反映矿井建筑物价值损耗和价值转移的过程,煤炭生产企业应改进矿井建筑物的折旧方法,按不同矿井的账面价值和可开采储量确定吨煤折旧标准,再与当期实际开采的储量相乘得出当期矿井建筑物应计提的累计折旧。具体计算公式为:吨煤折旧标准=某矿井固定资产原值÷该矿井可开采储量;当期某矿井应提固定资产折旧=吨煤折旧标准×当期某矿井开采的储量;当期某矿井开采的储量=该矿井当期煤炭产量÷回采率。根据稳健性原则,可按吨煤折旧标准与吨煤 2.5 元的标准两者中较高的标准计提矿井建筑物的折旧。

二、维简费的会计处理

1. 维简费的计提。企业将计提的维简费中井巷费作为矿井建筑物折旧入账,将井巷费外的维简费计入负债。

2. 维简费支出。根据《关于规范煤矿维简费管理问题的若干规定》,煤矿维简费具体使用范围是:①矿井(露天)开

拓延深工程;②矿井(露天)技术改造;③煤矿固定资产更新、改造和固定资产零星购置;④矿区生产补充勘探;⑤综合利用和“三废”治理支出;⑥大型煤矿一次拆迁民房 50 户以上的费用和中小煤矿采动范围的搬迁赔偿;⑦矿井新技术的推广;⑧小型矿井的改造联合工程。由此可以看出,维简费的使用有费用性支出也有资本性支出。

会计实务中,大多数企业将维简费的费用性支出直接在计提的维简费中核销,将维简费的资本性支出按固定资产实际价值冲减维简费增加资本公积,该固定资产在使用期间仍按月计提折旧。笔者认为,维简费作为资本性支出不妥,因为企业每月按产量提取的维简费已计入了生产成本,而由维简费支出形成的固定资产在使用期间计提的折旧仍计入生产成本,一项支出两次计入成本,实质上等于直接从成本中提取资本公积,这显然不合理。对由维简费支出形成的固定资产应参照安全费用的会计处理。在工程完工时,按固定资产实际成本,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目;同时,借记“维简及井巷费”科目,贷记“累计折旧”科目,该项固定资产在以后使用期间不再计提折旧。“维简及井巷费”科目年末余额在资产负债表“其他流动负债”项目反映。

3. 维简费的所得税前抵扣。计提维简费是执行多年的政策,有些省市以法规条文形式明确维简费可在所得税前抵扣,有些省市则没有明确规定。笔者建议,应明文规定计提的维简费(包括井巷费用)允许在所得税前抵扣,但矿井建筑物不能既提取维简费(井巷费用)又提取折旧。○

企业职工教育经费

会计核算小议

山东理工大学 陈福军

一、通过“预提费用”科目核算职工教育经费

目前,大多数企业在会计实务中将职工参加学习、培训等产生的费用计入职工教育经费,并通过“其他应付款”科目核算。笔者认为这种处理方法欠妥,理由如下:

1. 职工教育经费的性质与“其他应付款”科目核算的范畴不符。现行会计制度规定,“其他应付款”科目核算企业应付、暂收其他单位或个人的款项。“其他应付款”是往来核算账户,期末贷方余额反映企业尚未支付的债务,期末借方余额反映企业尚需收回的债权。企业提取的职工教育经费并不是企业的债务,不需要以资产或劳务进行偿付;对于企业职工学习、培训等产生的费用的超支部分,也未形成企业的债权,不需要职工来偿还。因而,职工教育经费的提取和使用不符合“其他应付款”科目核算的范畴。

2. 职工教育经费的提取时间和使用时间不符合“其他应付款”科目核算的要求。职工教育经费的发生时间与提取时间总是不一致的,从性质上看,属于先提后支业务。从权责发

生制的角度看,企业的职工教育经费通过“预提费用”科目核算更为恰当。首先,“预提费用”科目核算的是企业按照规定从成本费用中预先提取出来但尚未支付的费用,与职工教育经费先提后支的特性相吻合。其次,职工教育经费支出的目的是为了提职工的素质,是因生产经营需要而支出,属生产性支出,对企业而言长期受益。从配比原则和谨慎性原则的角度出发,通过“预提费用”科目核算企业的职工教育经费,一方面能保证企业收入与其对应成本之间的协调,另一方面也不会因某期职工教育经费支出过大而影响收益。

具体会计处理如下:提取时,借记“管理费用”科目,贷记“预提费用”科目;职工报销教育经费时,借记“预提费用”科目,贷记“现金”或“银行存款”科目。“预提费用”科目的贷方余额表示已提取但尚未列支的职工教育经费;借方余额表示实际支出超过按规定提取的职工教育经费,需待日后按规定计提弥补。编制会计报表时,其合并并在“待摊费用”项目反映。

二、以职工工资总额为基数提取职工教育经费的弊端

1. 不适应高科技企业发展的要求。职工教育经费以职工工资总额为基数提取,这意味着企业职工人数越多、工资总额越大,提取的职工教育经费也就越多。这种做法适合劳动密集型、生产力水平不高的企业,但不适合目前越来越多的知识密集型、技术密集型企业的发展要求。

2. 忽视企业之间的具体差异。高科技企业是知识密集型而非劳动密集型企业。按照现行的职工教育经费的提取方法,劳动密集型企业比知识密集型企业有更多的职工教育经费可供使用,这样就会出现知识密集型企业职工教育经费不足、负担较重而劳动密集型企业职工教育经费大量节余的情况,从而导致滥支滥用现象的出现。

随着经济体制改革的不断深入,再按照企业职工工资总额的1.5%提取职工教育经费已不适应经济发展的要求。在会计处理上,可按主营业务收入或其他收入类项目的一定比例提取,在不超过规定比例条件下,将职工教育的费用据实列支到相关的成本费用项目中。这样做既避免了在工资总额较高的企业中出现职工教育经费大量节余的现象,又兼顾了知识密集型、技术密集型企业职工继续教育的需要。○

浅议债务重组债转股时

债权人的会计处理

江苏常州嘉达代理记账有限公司 秦琰

新准则规定债转股时,债权人以股份的公允价值作为投资入账价值,重组债权的“账面余额”与股份的公允价值之间的差额,应当首先冲减减值准备,减值准备不足冲减的部分,再确认为重组损失。

1. 重组债权未提减值准备的,债权人应按取得股份的公

允价值,借记“长期股权投资”科目;按重组债权的账面余额,贷记相关债权类科目;按其差额,借记“营业外支出——债务重组损失”科目(以下省略明细科目)。

在重组债权没有计提减值准备的情况下,会计上确认的债转股的重组损失与按税法规定确认的重组损失完全相同,因此计税时无须作纳税调整。

2. 如果重组债权已提减值准备,但减值准备金额小于债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额,则应按股份的公允价值,借记“长期股权投资”科目;按重组债权已提的减值准备金额,借记“坏账准备”等科目;按重组债权的账面余额,贷记相关债权类科目;按其差额,借记“营业外支出”科目。

3. 如果重组债权已提的减值准备大于或等于债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额,则按股份的公允价值,借记“长期股权投资”科目;按重组债权的账面余额,贷记相关债权类科目;按其差额,借记“坏账准备”等科目。

例:N有限责任公司欠W上市公司货款200万元,久拖未还,2007年年终双方达成债务重组协议,W公司将拥有的债权转为对N公司的长期股权投资,协议规定:①N公司应记录“实收资本——W公司”50万元。②W公司完全放弃对N公司的200万元债权。经审计确认,N公司转股前净资产为640万元,实收资本为200万元。现在假定2007年年终债转股前W公司税前利润为10000万元,并作以下三个假定:假定一,W公司对N公司欠款未计提坏账准备;假定二,W公司已于上年年底对N公司欠款计提了30万元的坏账准备;假定三,W公司上年年底已对N公司欠款计提了50万元坏账准备。计提坏账准备当年进行纳税调整时,均对坏账准备按全额调增了应纳税所得额。另外,再假定2007年年底计税时,除涉及坏账准备转销需要调整应纳税所得额外,W公司无其他纳税调整事项,债转股入账后会计上也无其他损益事项发生;转销坏账准备后,结余的坏账准备不再转销也不再补提。试对三种不同情况下W公司2007年度应纳税所得额进行计算。

则:首先确定W公司在债务重组中获得股份的公允价值:公允价值=N公司计入实收资本的金额×(审计确认的N公司转股前净资产÷转股前N公司实收资本金额)=50×(640÷200)=160(万元)。

根据假定一,W公司债转股分录为:借:长期股权投资——N公司160万元,营业外支出——债务重组损失40万元;贷:应收账款——N公司200万元。债转股入账后税前利润为9960万元(10000-40),无须作纳税调整,全年应税所得亦为9960万元。

根据假定二,债转股分录为:借:长期股权投资160万元,坏账准备30万元,营业外支出10万元;贷:应收账款200万元。入账后W公司税前利润为9990万元,但因为坏账准备的年末数比年初数减少了30万元,按规定应调减应纳税所得额,调整后全年应纳税所得额为9960万元(9990-30)。

根据假定三,债转股分录为:借:长期股权投资160万元,坏账准备40万元;贷:应收账款200万元。入账后税前利润仍为10000万元,但因坏账准备的年末数比年初数减少了40万元,应据以调减应纳税所得额,调整后全年应纳税所得额也为9960万元(10000-40)。○