

关于每股收益准则 的几点思考

北京化工大学经济管理学院 张博

2006年2月财政部发布了《企业会计准则第34号——每股收益》(简称“新准则”)。这是我国第一次正式发布关于每股收益计算的会计准则。笔者拟将其与《公开发行证券公司信息披露编报规则第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露》(以下简称《披露编报规则》)、国际会计准则的相关规定作一比较。

一、新准则的主要内容

新准则规范了每股收益的计算方法及其列报,其内容共分为四章。第一章“总则”界定了“潜在普通股”的概念。第二章“基本每股收益”提出了发行在外普通股股数的计算方法,并指出在企业合并情况下作为对价发行的普通股股数的计算方法。第三章“稀释每股收益”介绍了稀释每股收益的计算方法,规定了计算稀释每股收益时应对归属于普通股股东的当期净利润进行调整的事项,指出计算“当期发行在外普通股的加权平均数”时应当将“假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数”包括在内,并具体介绍认股权证、股票期权等具有稀释性时发行在外普通股加权平均数的计算方法。第四章“列报”规定企业应当列示基本每股收益和稀释每股收益,并披露与每股收益有关的信息。

二、新准则与《披露编报规则》相关规定的比较

1. 每股收益的分子的计算基础不同。《披露编报规则》要求计算基本每股收益时,分子包括主营业务利润、营业利润、净利润和扣除非经常性损益后的净利润。新准则将分子简化为“归属于普通股股东的净利润”,这主要是考虑到与国际会计准则相协调。国际会计准则要求企业计算和披露以当期净利润为基础的基本每股收益和稀释每股收益。

2. 披露形式和内容不同。在披露形式方面,《披露编报规则》规定在编制公司招股说明书、年度报告、中期报告时,以利润表附表形式分别列示按全面摊薄法和加权平均法计算的每股收益。新准则明确要求每股收益应在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益,并要求在附注中披露基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。在披露内容方面,《披露编报规则》要求披露的是基本每股收益和全面摊薄每股收益(全面摊薄每股收益=报告期利润÷期末股份总数),并未考虑潜在普通股的影响。新准则既要求披露基本每股收益,又要求披露稀释每股收益。

三、新准则与国际会计准则相关规定的比较

新准则规范了稀释每股收益的计算,国际会计准则对于稀释每股收益的计算早有规定,而且《国际会计准则第33号——

每股收益》规定,只有当潜在普通股转换为普通股会减少每股持续正常经营收益时,潜在普通股才能被视为具有稀释性,否则具有反稀释性。相比之下,新准则没有涉及“反稀释性”问题。

目前,英国、美国、澳大利亚等国家都要求计算和列示基本每股收益和稀释每股收益,《国际会计准则第33号——每股收益》中对每股收益的计算、列报等也做出了规定,我国这次新准则的制定体现了与国际接轨的原则。同时新准则把金融衍生品如股票期权等纳入规范范围,这样可以为国际投资者进行每股收益的对比提供参考。但是新准则只提出了可转换公司债券、认股权证、股票期权对每股收益的稀释问题,同国外规定相比还有很大差距。○

通过网上银行付款 的账务处理

湖南永州 陈丽娟

网上银行使人们足不出户就可以及时、准确地办理付款业务,为单位节约了人力、财力,深受出纳人员的青睐。银行回单是付款的原始凭证之一。在单位会计业务流程为先制单后付款的前提下,如果银行因某种原因回单未及时输出或因单位原因回单未及时索要,就会造成大量凭证因未取得银行回单而积压在出纳手中,特别是每逢月末,碰到已入银行账但由于某种原因款未付出的情况,还需要调账。针对这一现象,可以预先设计一份一式二联的“网上银行付款申请单”,并采用过渡性账户“应付账款——网银”或“应付及暂存款——网银”来解决网上银行带来的麻烦。

网上银行付款申请单			
____单位:			
本次业务结算,请将所付资金_____元转入如下账户:			
户名: _____	银行账号: _____	开户银行: _____	
			申请人: _____ (日期)
摘要: _____			
凭证号: _____	流水号: _____	制单人: _____	复核人: _____

例:2006年1月5日,李某报销差旅费2800元,通过网上银行支付,可作账务处理:借:管理费用2800元;贷:应付账款——网银(或应付及暂存款——网银)2800元。

2006年1月5日,张某报销办公用品8000元,通过网上银行支付,可作账务处理:借:管理费用8000元;贷:应付账款——网银(或应付及暂存款——网银)8000元。

2006年1月31日,单位购入原材料一批,价值150000元(不考虑增值税),通过网上银行支付,可作账务处理:借:原材料150000元;贷:应付账款——网银(或应付及暂存款——网

□·商榷意见

银)150 000 元。

以上三笔业务首先填写一式二联的网上银行付款申请单,付款金额(经出纳确认后金额)、收款人名称、银行账号、开户银行、申请人(即报账人)及报账日期均由报账人填写,出纳为制单人,应填写摘要、网银往来凭证号、网银往来流水号(网上银行制单时所获流水号)、“复核人”栏由网银复核人填写。

若网上银行付款申请单经单位复核员和银行复核通过,则表示款已成功支付,虽然银行回单未到,但由于没有直接通过“银行存款”账户核算,而是通过“应付账款——网银”或“应付及暂存款——网银”账户核算,因而只要将网上银行付款申请单的第二联留存在出纳处,其余凭证交给凭证保管人即可。这样大大减少了积压在出纳手中的凭证,从而保证了凭证传递的及时性。

等拿到银行回单,连同留存的网上银行付款申请单一起作为以下账务处理的原始凭证。

若上述三笔业务的银行回单一起拿到,则可作账务处理:借:应付账款——网银(或应付及暂存款——网银)160 800元;贷:银行存款 160 800元。

出纳可按留存的网上银行付款申请单中的信息序时登记每一笔业务的摘要、金额,同时注明网银往来凭证号,以便于以后对这笔业务的原始凭证的查阅。若因某种原因在2月28日款未付出,照上述方法处理就不会造成调账的麻烦。

若单位会计业务流程为先付款后制单,通常是拿到银行回单后登记银行日记账,再交给会计制单。出纳为了减少积压在手中的凭证,在通过网银支付成功但未取得银行回单的情况下,也可将单据先交会计制单,业务处理流程与先制单后付款大致相同。○

也谈企业年度报表审计与

所得税汇算清缴后的账务调整

安徽淮北煤炭师范学院 叶璋礼

《财会月刊》(会计版)2006年第2期刊登了张煜的《企业年度报表审计与所得税汇算后的账务调整》一文(以下简称《张文》),其中分别举例说明了企业年度报表审计后的账务调整和企业所得税汇算后的账务调整。笔者认为《张文》的某些观点和账务调整方法值得商榷。

1.《张文》认为,注册会计师对企业年度会计报表进行审计后,对于发现的会计差错,“企业应当在报告年度进行账务调整,因为这样才能保证账表相符”。事实上,对于审计发现的会计差错,无论在报告年度还是在审计年度(即报告年度的次年)进行账务调整,都不会影响账表相符。

2.《张文》例1中,对注册会计师企业年度会计报表审计发现的会计差错,视为本期(报告年度)发生的会计差错进行处

理,从而得出“在实际操作中,企业会计人员年终自行编制年度会计报表后,在注册会计师进行年报审计并出具审计报告前,不宜盲目将预结账的科目余额结转下年,而应当在审计结束和账务调整后按正式结账后的科目余额结转下年”。这在实际工作中是行不通的,按这种操作方法,假如审计报告在3月末才出来,而上年的科目余额又没有结转,那么1月至3月发生的经济业务该如何处理呢?1、2月份的资产负债表又应如何编制呢?

笔者认为,例1应该按资产负债表日后调整事项进行处理。

例1:甲企业于2005年3月1日聘请注册会计师对其2004年度会计报表进行审计。注册会计师于3月25日出具审计报告,同时提供了审计调整分录,调整内容及项目有:①应计未计国债利息为4.5万元;②应在在建工程负担的利息为20万元;③由于应纳税所得额调整而调增所得税6.6万元;④结转调整事项的损益17.9万元;⑤由于损益调整而按15%补提法定盈余公积1.79万元、法定公益金0.895万元。

正确的审计调整分录为:①借:长期股权投资——债券投资4.5万元;贷:以前年度损益调整4.5万元。②借:在建工程——××工程20万元;贷:以前年度损益调整20万元。③借:以前年度损益调整6.6万元;贷:应交税金——应交所得税6.6万元。④借:以前年度损益调整17.9万元;贷:利润分配——未分配利润17.9万元。⑤借:利润分配——未分配利润2.685万元;贷:盈余公积——法定盈余公积1.79万元、——法定公益金0.895万元。

进行上述账务调整后,还应同时调整会计报表相关项目的数字。首先调整2004年度会计报表相关项目的数字:①资产负债表:调增长期股权投资4.5万元,调增在建工程20万元;调增应交税金6.6万元;调增盈余公积2.685万元,调增未分配利润15.215万元。②利润表及利润分配表:调增投资收益4.5万元,调减财务费用20万元,调增所得税6.6万元,调增提取法定盈余公积1.79万元,调增提取法定公益金0.895万元,调增未分配利润15.215万元。其次,由于甲企业在编制2005年1、2月份的资产负债表时,是将没有经过上述调整的数字作为年初数,因此还应当调整2005年3月份资产负债表相关项目的年初数。

3.《张文》认为,所得税汇算清缴时涉及需调整报告年度所得税费用的,应通过“以前年度损益调整”科目进行会计核算,并调整报告年度会计报表或本年度会计报表相关项目的年初数。笔者认为没有必要。根据我国《企业所得税暂行条例实施细则》的规定,纳税人在年终汇算清缴时,少交的所得税税额,应在下一年度内交纳;多预交的所得税税额,在下一年度内抵缴。因此,只要企业上年的会计核算没有错误,所得税汇算清缴时也就不会涉及账务及报表调整问题。《张文》例2通过纳税调整计算,结果是需补缴2004年所得税7.986万元(原会计核算无错误),企业只需在汇算清缴的3月份进行正常的账务处理即可:①实际交纳所得税时,借:应交税金——应交所得税7.986万元;贷:银行存款7.986万元;②调整企业所得税时,借:所得税7.986万元;贷:应交税金——应交所得税7.986万元。○