

控股子公司承包收入 会计核算之我见

湖北襄樊 贾华芳

公司让渡控股子公司的经营权从而获得承包经营收入,这几年在公司特别是上市公司中越来越多。该承包经营收入如何进行会计核算,目前主要存在两种看法:一种认为应作为投资收益处理,理由是该承包经营收入来源于公司的投资所得;另一种认为应作为其他业务收入处理,理由是该承包经营收入与投资无关,不是控股子公司的实际经营成果,其收入行为受《公司法》约束,承包收入多少直接在承包合同中规定。

笔者认为上述两种意见都有其合理性,但都没有从稳健性原则出发来考虑承包经营收入与投资之间的关系。因为控股子公司即使承包出去,与子公司经营有关的风险和报酬仍归母公司,仍然要按有关投资的规定进行权益法会计核算,达到合并会计报表条件的还要进行会计报表合并。仅凭一份承包经营合同就确认承包收入具有很大的随意性。另外,母公司将控股子公司承包出去,只是暂时让渡子公司的经营权,它仍然拥有子公司的所有权。因此,只有进行会计报表合并,才能较准确地反映公司的财务结构,合理地编制合并资产负债表及以此为基础计算流动比率、应收账款周期率、合并的资产负债率等财务指标。

笔者认为,出租股权(即让渡控股子公司的经营权)取得的收入也应当作为其他业务收入处理,并按规定缴纳营业税(作为投资收益不需缴纳营业税)。那么,出租股权取得的收入存不存在成本问题呢?这个问题不能简单地以存在或不存在回答,应该从谨慎性原则出发,按有关投资的规定进行权益法核算,重新确认承包经营收入的净收益。

例:A公司将拥有100%股权的子公司出租给B公司,承租费500万元。子公司出租前净资产为5000万元,承租一年后净资产为5400万元,其中当年净盈利400万元。B公司履行承租合同付给A公司承租费500万元与400万元相互抵销,该400万元反映在损益表中(即子公司的损益表与母公司的损益表直接合并),另外100万元仍留在“其他业务收入”科目并缴纳相应的营业税。若A公司只拥有该子公司40%的股权,则应分配的承包收入为200万元(500×40%),按权益法计算本年投资收益为160万元(400×40%),承包收入与投资收益差额40万元应列入其他业务收入,并缴纳营业税。

假设该子公司承租一年后亏损100万元,净资产为4900万元。若A公司拥有该子公司100%的股权,合并会计报表时该亏损100万元抵减了母公司利润额,合并利润总额只增加了400万元,在母公司损益表上,其他业务利润表现为500万元,应缴纳营业税,投资收益表现为-100万元。若A公司拥

有该子公司40%的股权,按权益法核算,则当年投资收益为200万元,出租股权收益净增加160万元(不考虑税费)。

上例中,A公司确认当年承包租赁收入应遵循稳健性原则,按成本法(收付实现制)核算。比如B公司只付给A公司承包费300万元,B公司当年确认的承包经营收入就应为300万元,而不宜按权责发生制确认为500万元。○

建议调整事业 单位报表格式

河南许昌市会计委派管理中心 范晓昌

资产负债表和收入支出表是预算管理事业单位需要编报的两张主表,也是财政部门、上级主管部门、事业单位内部及其他报表使用者了解单位发展情况、制定政策、指导单位预算执行的重要信息资料。随着财政改革的不断深入,传统的报表格式已不能满足报表使用者的信息需求,亟待调整。

1.传统资产负债表列示的内容不够完整,部分过渡性科目闲置。

(1)在“资产类”项目中,应当增加“零余额账户用款额度”科目,以满足各地国库集中支付制度改革的需要。

(2)在“净资产类”项目中,应当增加“结余分配”科目。根据《事业单位会计制度》的规定,事业单位进行结余分配的对象,包括单位当年转入本账户的事业结余(正或负)和经营正结余两部分(注:经营亏损不能转入“结余分配”),其中也包含按规定留归单位使用的已完工项目的结余资金。但是,对于尚未完工项目结存的专项资金,按规定须结转下一年度继续使用,不得进行结余分配,更不得转入事业基金(注:因为事业基金是事业单位拥有的非限定用途的滚存结余),只能留存于“结余分配——未分配结余”账户。在这种情况下,“结余分配”科目必然存在不得进行分配或转入事业基金的期末余额,所以笔者认为,“结余分配”是资产负债表中不可或缺的科目之一。

(3)在“净资产类”项目中,应当删除“事业结余”科目。根据《事业单位会计制度》的规定,在年度终了时,除专款类和经营类收支科目外,事业单位应当将其他收入支出类科目余额全部转入“事业结余”账户,然后将“事业结余”账户期末余额全部转入“结余分配——未分配结余”账户,结转后该科目无余额。笔者认为,“事业结余”账户属于过渡性账户,将其列示在资产负债表中显得多余。

2.传统收入支出表列示的收支项目不够明晰,不能向报表使用者提供较为详尽的会计信息。

(1)与其他收支类科目不同的是,拨入专款、拨出专款和专款支出三个科目的期末余额,常常包含尚未完工冲销的以前年度专项资金。为全面反映事业单位的专款收支情况,笔者认为应将这部分跨年度的收支款项单独列示。

(2)部分收支项目反映不够具体,难以满足报表使用者的信息需求。明晰性原则要求会计报表简单明了、通俗易懂;全面性原则要求会计报表能够全面反映单位的财务收支情况及结果。因此建议对于财政补助收入、事业收入、拨入经费、事业支出和事业结余等项目,分为基本经费与项目经费列示,以体现预算会计核算的明晰性原则、全面性原则。

(3)传统收入支出表中“结余”栏反映的内容,不仅包含当年实现的事业结余和经营结余,而且也包含结余分配,所以笔者认为,该栏次名称不太确切,应当更名为“结余及其分配”。此外,该栏次应当反映滚存结余(即事业基金)的相关内容。

(4)从实质上讲,所得税是单位的一项费用,而不是一项结余分配。经营结余缴纳所得税后方可参与结余分配,而不是税前经营结余先转入“结余分配”后再进行结余分配。所以笔者认为,由于所得税与经营结余的相关性,“应缴所得税”应当作为经营结余的调整项目,不宜列入“结余分配”项目中。

(5)当年经营结余弥补以前年度经营亏损时,应当区分税前补亏和税后补亏的具体数额,而传统收入支出表让人有一种“税前补亏”的错觉,与事实不符。○

介绍几种衡量上市公司 盈余持续性的指标

暨南大学管理学院 张兰萍

会计盈余是上市公司经营成果的总结,从持续经营的角度来看,通过会计盈余可以预测公司未来业绩,为投资者评价公司未来现金流量提供基本信息。因此,会计盈余的持续性成为衡量盈余质量高低的关键指标之一。

一、主营业务利润比重(主营业务/利润总额)

主营业务利润比重是评价企业盈利稳定性、持续性的重要指标,在很大程度上决定了企业的盈利质量和获利能力。一般来说,该比率越大越好。盈利质量与持续性呈显著的正相关关系,从理论上讲,只有当主营业务利润占企业利润的绝大部分时,才能保证企业的经营方向。因此只有扎根于主营业务,培育核心盈利能力,不断提高主营业务利润的比重,上市公司才能持续发展并且增加公司的价值。

二、非经常性损益/净利润

非经常性损益占净利润的比例反映了企业非经常性损益对当期净利润的影响。非经常性损益的来源主要是资产处置和证券交易,资产处置不是企业的主要业务,不反映企业的核心盈利能力;证券交易取得的收益有其偶然性和高风险性。因此,虽然非经常性损益也是盈余的一部分,但是不能代表企业的创造“能力”。此外,非经常性损益易于被操纵,常被企业用于拼凑利润。由于非经常性损益具有一次性、偶发性和易于操

纵性,所以非经常性损益占净利润的比例越低,说明上市公司的盈余质量和盈余持续性越好。

三、扣除非经常性损益后的每股净利润=(净利润-非经常性损益)/普通股股份

这个指标是对每股净利润指标的补充。通过比较分析每股净利润与扣除非经常性损益后的每股净利润,若每股净利润大于零,而扣除非经常性损益后的每股净利润小于零,那么其主营业务就是亏损的,这种情况下的利润质量就值得怀疑。这两个指标结合使用,不仅可以反映上市公司综合盈利情况,而且能发现上市公司的业绩,避免在主营业务状况不佳时,通过盈余管理调节利润。

四、经营现金净流量/净利润

这个指标可以反映净利润中有多大比例是通过经营活动收回现金以及净利润受经营现金流的保障程度。经营活动是上市公司的主要业务活动,是确定上市公司净利润的主要事项,其所产生的现金流量是上市公司现金流量的主体。经营现金流量是上市公司通过经营活动产生的现金偿还贷款、维持企业的生产经营、支付股利以及维持对外投资的能力,它是保障上市公司稳定发展的现金流,主要反映企业收益的质量,常被称之为每股收益的“含金量”。现金流持续性的强度要高于应计利润。因为应计利润易于被操纵,而且应计利润有相当比例能够实现为现金流,从而不能补充企业对现金使用的需求。该指标可在一定程度上防止因企业利润操纵而给报表使用者带来的误导,因为企业虽然能操纵账面收益,但无法带来相应的现金流量。

评价上市公司盈余持续性的指标还有每股现金流量增长率、流动资产增长率。从上述盈余质量的持续性特征的论述中可以看出,要提高企业盈余质量,必须增强盈余持续性。上市公司的盈余质量在很大程度上依赖主营业务的比重,其他方面的盈余具有不确定性,对上市公司的发展起不到决定性的作用,即上市公司的盈余持续性依赖主营业务创造的盈余。不管在什么情况下,企业都要把发展主营业务作为企业的核心目标。多元化经营导致资金分散,企业核心竞争力下降,主营业务不能充分发挥作用,因此企业不可盲目多元化经营,在发展多元化的同时不可忽视主营业务。要引导上市公司把主营业务做强做大,培育上市公司核心竞争力。○

关于增值税 征管的几点建议

浙江义乌金桥税务师事务所有限公司 刘生明

一、关于增值税征收范围的建议

将那些与货物交易有密切联系的服务业纳入增值税征收范围并最终将农业一并纳入增值税的征收范围。

结合我国国情,应进一步扩大增值税的征收范围。将增值