

位实现净利润时,投资企业应在计算的收益分享额超过未确认的亏损分担额以后,按超过未确认亏损分担额的金額恢复投资账面价值。

笔者认为,以上处理仅考虑了投资企业在以后各期持股比例不变的情况下对未确认亏损分担额的处理,未考虑在以后各期投资企业持股比例发生减少但仍满足权益法的情况,因此不合理。这与《公司法》中股东以其所持股份为限对公司承担责任这一规定相矛盾。若以后各期持股比例下降,则所负责任也应减轻,因此应进行如下处理:①在未确认亏损分担额未得到恢复时,可按减少后的持股比例重新计算应承担的亏损额;②在未确认亏损额得到了部分恢复但未完全恢复时,可按减少后的持股比例进行追溯调整。这更符合《公司法》的规定,也便于进行会计处理。

四、成本法下,未确认亏损分担额的处理

《准则》规定,在成本法下,投资企业仅限于对分得的现金股利的处理。无论被投资单位的经营情况如何,都不存在对被投资单位承担亏损的情况。但在前述情况下,投资企业由权益法转变为成本法后,在成本法下,投资企业对被投资单位却存在未确认亏损分担额,这不合理。

《准则》尚未涉及此种情况,笔者认为,不应局限于投资企业对被投资单位所负责任有限这一法律形式,应遵循经济实质重于法律形式和谨慎性原则。在成本法下,可增设“未确认亏损分担额”科目进行核算。以后分得的现金股利作为投资收益部分,先冲减“未确认亏损分担额”科目,待“未确认亏损分担额”科目余额为零时,再按照《准则》规定的做法处理。☐

无偿调入、调出固定资产 会计处理之我见

中南财经政法大学 伊彩红 邹小平

依据我国《企业会计制度》及相关规定,企业经批准无偿调入、调出的固定资产应计入资本公积,分别调增或调减资本公积的数额。而对于无偿接受固定资产捐赠和对外捐赠固定资产,《企业会计制度》却做出了不同的规定:对于企业接受捐赠的固定资产,应在扣除应缴纳的所得税后计入资本公积;因对外捐赠转出的固定资产,计入营业外支出。为什么对于同样性质的经济行为,《企业会计制度》却做出了不同的规定呢?笔者认为,上述相关规定有不妥之处,有待改进。

一、该项业务会计处理存在的缺陷

1.该规定滞后于经济发展的现状。很明显,无偿调入、调出固定资产的规定是针对改制前的国有企业的。国有企业改制以前,企业产权比较单一,国家是国有企业的所有者。国有企业之间相互调入、调出固定资产,对于国家来说只是财产位置的转移,而国有资产的总额并不因此而发生变化。国有企业改制以后,企业产权逐步多元化,除了占绝对控股地位

的国有股外,还存在其他股东权益。对于无偿调出固定资产冲减资本公积这一会计规定,势必损害其他中小投资者的利益,不利于企业的长期发展。作为规范并指导企业经济行为的会计制度、会计准则多年来不断地修订,而关于无偿调入、调出固定资产会计处理的规定却从未修订过,已明显地滞后于经济发展的现状。

2.违背了可比性原则。无偿调入、调出固定资产是企业行政命令下的经济行为,其实质和接受固定资产捐赠及对外捐赠固定资产的行为是一样的。然而,《企业会计制度》却规定了不同的会计处理方法,这样势必造成会计核算口径不一致,使会计信息缺乏可比性。

3.可能诱导企业避税,导致国家税收流失。依据《企业会计制度》及相关规定,国有企业间无偿调入固定资产计入资本公积,不涉及所得税的纳税调整。而对于企业对外捐赠固定资产,《企业会计制度》规定,将按税法确定的入账价值确认为捐赠收入,并入当期应纳税所得额计算应缴纳的企业所得税;企业取得的非货币性资产捐赠收入金额较大,并入一个纳税年度缴纳税款有困难的,经主管税务机关审核确认,可以在不超过5年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得额。可见,两种性质相同的经济行为税负却不相同,对国有企业来说存在避税空间。这样就可能诱导国有企业将原本接受捐赠的固定资产通过无偿调入的形式来达到少缴纳税款的目的,导致国家税收流失。

二、建议

1.建议取消该规定。首先,非全资国有企业无偿调出固定资产的行为损害了企业的经营自主权,与国有企业改革的目标不一致。国有企业改革的目标是建立“产权清晰、权责明确、自主经营、自负盈亏”的现代企业制度,这一目标表明在市场经济形势下企业拥有完全的经营自主权,是市场经济的主体。其次,非全资国有企业无偿调出固定资产的行为会损害其他投资者的利益。因此,应取消该行为,相关的会计处理规定也就没有存在的必要。

2.调整该规定与捐赠会计处理保持一致。对于特殊性质的全资国有企业,比如军工企业,仍会存在行政命令下无偿调入、调出固定资产的行为,这种情况建议参照捐赠会计处理的方法。与接受捐赠固定资产一样,国有企业无偿调入固定资产也要并入当期应纳税所得额,计算应缴纳的企业所得税。如果调入固定资产金额较大,则应参照接受捐赠固定资产会计处理方法。这样就可以堵塞企业利用无偿调入固定资产避税的漏洞。

3.将无偿调出固定资产减少当期应得分红或冲减国有股份。鉴于我国国情,国有企业改制以后,非全资国有企业可能仍会存在无偿调拨固定资产的现象。在此过渡阶段,建议进行如下会计处理:将无偿调出的固定资产冲减当期国有股的利润分红;如果调出的固定资产金额较大,可以分期冲减利润分红;如果当期没有利润分红,且连续几年都没有利润分红,则调减国有股持股比例,相应调增中小股东的持股比例。这样既保持了所有者权益总额不变,又保护了中小投资者的利益,同时也能够有效遏制国有股股东通过无偿调出固定资产损害中小投资者利益的行为。☐