

资产负债表日后非调整事项 利润分配预案应作为

广西桂林市城郊供电有限公司 许慧馨

我国会计制度对资产负债表日后调整事项以举例的方式,列举了属于调整事项的主要事例。其中,将资产负债表日后董事会制定的利润分配方案中与财务会计报表所属期间有关的利润分配(不包括分配方案中的股票股利),作为资产负债表日后调整事项。其主要理由包括:第一,企业12月31日结账并计算出利润需要一定时间,待董事会提出利润分配方案已到下一年度。在财务报告批准报出日之前,董事会制定的利润分配方案是对12月31日存在的利润所作的分配,而审议批准董事会制定的利润分配方案是股东大会的一项重要任务(见2003年CPA教材《会计》)。第二,如果将利润分配方案中与财务报告所属期间有关的利润分配作为非调整事项,那么报告期间利润分配方案中有关利润分配这一部分内容将是一片空白,这不便于

股东了解公司当年的利润分配情况,放在下一年度的会计报表中反映也无太大意义(见《企业会计准则2002》)。笔者认为,这些理由并不充分,而且将利润分配方案中的全部分配预案作为资产负债表日后调整事项也不合适。

从第一个理由来看,虽然利润分配预案是对12月31日存在的利润所作的分配,但是这并不能表明将利润分配预案作为资产负债表日后调整事项的理由是恰当的。利润分配预案是在报表经过审计及经董事会批准报出的,由于从12月31日的资产负债表日至报表编制完成并经董事会批准报出时,可能已经长达四个月之久,企业的财务状况、市场环境等都可能已发生一定的变化,董事会完全可能根据企业最新财务状况和经营预测提出利润分配预案,例如企业可以根据其销售的进一步好转而拟多派发现金股利。也就是说,此时提出的利润分配预案与在资产负债表日制定的利润分配预案并不一定相同。笔者认为,将在资产负债表日后制定的利润分配预案当作是资产负债表日制定的,并被视为调整事项,有牵强附会之感。

同时,仅以不将利润分配预案作为调整事项会导致“利润分配部分将是一片空白”为由,说服力不强。但是,将利润分配预案“放在下一年度的会计报表中反映也无太大意义”也并非如此。例如,我们将现金股利分配预案作为调整事项,事实上更便于一些上市公司操纵财务指标,这主要反映在净资产收益率指标上。上市公司可以通过在提请股东大会表决的利润分配方案中将拟分配的现金股利增加,即将原属于股东权益的“未分配利润”中的一部分转入“应付股利”中,就可以使计算净资产收益率指标中的分母减小,从而达到操纵财务指标、提高净资产收益率的目的。另外,我们也不能武断地

认为,如果将利润分配预案作为资产负债表日后非调整事项就“不便于股东了解公司当年的利润分配情况”。例如,我们把股票股利分配预案作为非调整事项,但投资者仍然能够通过报表附注充分了解这一点。

笔者认为,将利润分配预案作为非调整事项更为恰当。这样既可以反映利润分配项目的实质,也避免了一些上市公司利用利润分配方案操纵财务指标的做法。□

建议取消

“局部冲销法”和“补充登记法”

江苏无锡 朱建君

关于错账更正的方法,几乎所有教材都是介绍划线更正法、红字冲销法(包括全部冲销法和局部冲销法)以及补充登记法。笔者认为,在上述错账更正方法中,应取消局部冲销法和补充登记法,而只需保留划线更正法和全部冲销法即可。

一、可以使错账更正方法的界定更科学合理

引起账簿记录错误的原因归纳起来一般有两种情况:

第一种是:记账凭证无误,账簿记录错误,即会计人员填制的记账凭证无误,但由于记账不慎、粗心、笔误等原因,导致账簿记录上的文字或金额错误。诸如这类错误可采用划线更正法。

第二种是:记账凭证错误,账簿记录错误,即会计人员填制的记账凭证有误,如应借、应贷会计科目错误或金额错误,导致账簿记录错误。诸如这类错误可采用全部冲销法。

以上对这两种错账更正方法(即划线更正法和全部冲销法)的界定比较科学合理,并且这两种方法完全可以解决各种错账的更正。

二、可以保证经济业务的整体性和完整性

我们通过下面一个例子来说明:

例如:某企业行政管理部门领用原材料3 000元,其填制的正确记账凭证应该是:借:管理费用3 000元;贷:原材料3 000元。

假定会计人员在填制记账凭证时,将其误填为以下两种错误的记账凭证:

第一种:借:管理费用30 000元;贷:原材料30 000元。

第二种:借:管理费用300元;贷:原材料300元。

以上两种错误的记账凭证,第一种属于应借、应贷会计科目无误,只是所记金额大于应记金额,按原来的错账更正方法,应采用局部冲销法,即将原错误记账凭证中多记的金额27 000元予以冲销。应填制的记账凭证为:借:管理费用|27 000元;贷:原材料|27 000元。

第二种属于应借、应贷会计科目无误,只是所记金额小于应记金额,按原来的错账更正方法,应采用补充登记法,即将原错误凭证中少记的金额2 700元予以补充登记。应填制的

记账凭证为:借:管理费用2 700元;贷:原材料2 700元。

单纯从会计处理的角度来看,上述采用的这两种错账更正方法好像比较方便,只需填制一张“红冲”或“补充”记账凭证即可,但这两种处理方法都存在一个缺陷,那就是破坏了经济业务的整体性和完整性,不能全面反映经济业务的来龙去脉,并会在一定程度上给查账工作带来不便。对于上面两张错误的记账凭证,不论是多记或少记金额,都属于记账凭证错误,均应采用全部冲销法予以更正。

具体更正方法如下:首先,填制一张红字记账凭证:第一种是借:管理费用[30 000]元;贷:原材料[30 000]元。第二种是借:管理费用[300]元;贷:原材料[300]元。然后,再填制一张正确的记账凭证:借:管理费用3 000元;贷:原材料3 000元。

三、有利于企业与银行之间进行对账

企业每月登记的银行日记账,一般应定期与银行送来的银行对账单进行逐笔核对。如果企业平时在错账更正时,采用的是全部冲销法,那么企业在与银行对账时就比较方便,因为这种错账更正方法能保证经济业务的整体性和完整性,并且还能使企业银行日记账上的“应计金额”和银行对账单上的“应计金额”保持一致。☐

* * * * *

浅议低价销售存货的进项税额转出

山东东安黑豹股份公司
曹全清

在正常经营中,有的企业存在低价处理存货的情况,当地主管税务机关发现后往往会要求企业作进项税额转出处理,笔者认为,这其中的有些情况不应作进项税额转出处理。

一、由于市场变化和产品结构调整遭淘汰、过时的存货不应作进项税额转出处理

我国《增值税暂行条例》第十条规定,非正常损失的购进货物和非正常损失的产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。《增值税暂行条例实施细则》第二十一条将非正常损失解释为生产经营过程中正常损耗外的损失,包括自然灾害损失,因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质等的损失以及其他非正常损失。

国家税务总局在《关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》(国税函[2003]1103号)中指出:《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定的“非正常损失”是指生产、经营过程中正常损耗外的损失。对于企业由于资产评估减值而发生的流动资产损失,如果流动资产未丢失或损坏,只是由于市场发生变化,价格降低,价值量减少,则不属于《增值税暂行条例实施细则》中规定的非正常损失,不作进项税额转出处理。

由于企业产品结构调整是伴随国家宏观经济调控和市

场经济发展需要做出的,所以因产品转型而遭淘汰、过时的存货虽然市场价值降低,却是由于市场变化引起的,不属于非正常损失,只要没有发生自然灾害损失,没有盘亏、丢失或毁损,就不应作进项税额转出处理。

但有一点必须指出,对于市场价值因市场变化而降低的存货,企业处理前一定要报告主管税务机关,税务部门会派人到现场鉴定,检查是否存在盘亏、丢失或毁损的情形。如果证明保存完好,而只是由于市场变化的原因导致市场价值降低,则低价销售时,税务部门就不会要求企业作进项税额转出处理。否则,税务部门会认为是因企业管理不善而导致市场价值降低,甚至认为是因存在盘亏、丢失或毁损的情形而使销售收入总额降低。

二、凡是无转让价值的存货,一律应作进项税额转出处理

《企业会计制度》规定,当存在以下一项或若干项情况时,应当将存货账面价值全部转入当期损益:①已霉烂变质的存货;②已过期且无转让价值的存货;③生产中已不再需要,并且已无使用价值和转让价值的存货;④其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。国家税务总局《关于执行企业会计制度需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)也有内容相同的规定。

税务部门在实际执行中通常将其视为进项税额转出的依据。霉烂变质或无转让价值的存货,不管是否有市场变化和产品结构调整的原因,一律被视为永久或实质性损害的存货,税务部门会以毁损或无转让价值为由要求企业作进项税额转出处理。因此,企业应妥善保管存货,对于应该处理的存货及早进行处理,防止被会计师事务所或主管税务机关定性为永久或实质性损害的存货,避免发生税金损失。☐

谈行政单位购建 固定资产的会计处理

陕西留坝县会计核算中心 陈荣军

现行《行政单位财务规则》和《行政单位会计制度》对固定资产的取得及会计处理的规定为:固定资产应当按照取得或购建时的实际成本记账。购建、有偿调入固定资产时,借记有关支出科目,贷记“银行存款”等科目;同时,借记“固定资产”科目,贷记“固定基金”科目。“结转自筹基建”科目用于核算行政单位经批准用拨入经费拨款以外的资金安排基本建设(简称“基建”),其所筹集并转存建设银行的资金,转存时根据转存数借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目。从上述规定可以看出,行政单位固定资产可以通过调拨(有偿和无偿)、自建等方式取得;自建固定资产应当开设基建专户,按照基本建设财务(简称“基建财务”)管理。然而在实际工作中,由于行政单位筹集资金渠道的多元化,现行制度在会计处理方面不能满足实际业务需要,存在以下不足:①行政单位用上级专项补