

中反映。从性质上分析,资产评估增值显然属于未实现的持产利得。

二、推行全面收益报告对“资本公积”项目的影

全面收益观下,凡属于收益项目的应直接列示在利润表中,而不能直接列示在资产负债表的“资本公积”项目中。资产负债表的所有者权益部分将包括五项内容:实收资本(或股本)、资本公积、累积其他全面收益、盈余公积和未分配利润。其中,“资本公积”项目仅仅反映因资本交易引起的而不属于法定资本(即实收资本或股本)的权益变动。

目前,“资本公积”项目的大部分内容,如接受捐赠、资产评估增值、债权人豁免的债务或无法支付的应付款项等均属于利得(收益项目),应该在企业的收益报告中列示。“股权投资准备”项目比较特殊,进行收益呈报改革(即推行全面收益报告)后这部分内容相应可改为:企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时,若被投资单位增加资本公积,则企业应按其持股比例计算增加的资本公积;被投资单位的其他全面收益增加时,企业也应按其持股比例计算增加的其他全面收益。□

对《小企业会计制度》的一点看法

山东济宁 郭继宏

一、土地增值税的核算问题

《小企业会计制度》规定,转让的国有土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”、“在建工程”等科目核算的,转让时按应交纳的土地增值税,借记“固定资产清理”、“在建工程”等科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

上述规定虽然对一般企业转让固定资产或在建工程业务规范得较清楚、明确,但却忽略了小型房地产企业转让房地产交纳土地增值税的情况。这与《小企业会计制度》对“主营业务税金及附加”科目核算内容的规定相矛盾。

笔者认为,应增加有关小型房地产企业转让房地产交纳土地增值税的规定,内容如下:小型房地产企业转让国有土地使用权连同地上房产的,转让时按应交纳的土地增值税,借记“主营业务税金及附加”科目,贷记“应交税金——应交土地增值税”科目。

二、接受捐赠非现金资产准备的结转问题

《小企业会计制度》规定,小企业接受捐赠非货币性资产交纳所得税时,应将待转资产价值纳税后的余额记入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。而这部分记入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目的资本公积数额是不能直接转为实收资本的。但什么时候能转以及如何转为实收资本,《小企业会计制度》没有明确规定。

笔者认为,记入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目的资本公积数额一直挂在该科目是不妥当的,应在接受捐赠的非现金资产变现、清理报废或摊销完毕时转为其他资本公积。所以,《小企业会计制度》应明确规定:记入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目的资本公积数额应在接受捐赠的非现金资产变现、清理报废或摊销完毕时,转入“资本公积——其他资本公积”科目。

三、“其他货币资金——存出投资款”科目的核算问题

《小企业会计制度》规定,在“其他货币资金”科目下设置“存出投资款”二级科目。“存出投资款”科目核算的存出投资款是指小企业存入证券公司但尚未进行投资的资金。小企业对证券公司划出资金时,应按实际划出的金额,借记“其他货币资金——存出投资款”科目,贷记“银行存款”科目;购买股票、债券等时,应按实际发生的金额,借记“短期投资”等科目,贷记“其他货币资金——存出投资款”科目。很明显,小企业用于短期投资的资金应在“其他货币资金——存出投资款”科目核算。

但从《小企业会计制度》有关短期投资的核算规定看,似乎又不是这样。《小企业会计制度》规定,购入的各种股票、债券等作为短期投资的,按照实际支付的价款,借记“短期投资”科目,贷记“银行存款”、“其他货币资金”等科目;出售股票、债券或到期收回债券本息时,按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,贷记“短期投资”科目。

笔者认为,何时使用“其他货币资金——存出投资款”科目以及“银行存款”科目,《小企业会计制度》应该在有关短期投资核算业务的规定中明确加以规范。例如,可以规定小企业在证券公司进行短期投资时,涉及货币资金增减业务的应该通过“其他货币资金——存出投资款”科目核算;在证券公司以外的地方进行短期投资时,涉及货币资金增减业务的应该通过“银行存款”科目核算。□

总分机构会计核算模式探析

江苏徐州卷烟厂 边姜 王鑫伟

随着我国市场经济的不断发展和企业的不断壮大,开设分支机构或设立办事处的企业越来越多。与子公司不同的是,分支机构是企业的一个组成部分,它不是独立的法人,而子公司一般是独立的法人。分支机构能否作为独立的会计主体,要视分支机构的独立程度以及总机构对分支机构的管

理要求而定。总分机构之间业务往来的核算不同于母子公司之间业务往来的核算,后者要严格按照《企业会计制度》的规定进行,而前者的内容、范围及实施方式则相对灵活。本文试对总分机构会计核算模式进行探析。

我国现有的总分机构会计核算模式表现为:

1.总分机构的关系。分支机构不设置权益类科目,只是设置资产、负债和相关的收入、费用类科目。为反映总分机构之间的业务,总机构设置有一个兼有应收应付双重性质的“分支机构往来”科目,分支机构则设置有同样性质的“总部往来”科目。

2.按各方的经济业务,详细登记各自的收入、费用以及相互往来形成的流动资产和流动负债事项。

3.一般情况下,总分机构往来事项的计价采用成本价进行核算,如果采用高于成本价的价格计价时(如成本加成价格、市场零售价格等),增设“未实现利润”科目,用来核算转移价格与成本之间的差额。在有期初存货的情况下,再增设“拨交分部商品”、“总部拨来商品”科目作为“商品采购”科目的抵减科目,用来调整合并会计报表的“主营业务成本”。

4.在会计期末,进行各往来账户的调整和冲减,并编制合并会计报表。

针对上述核算办法,笔者认为有以下几个方面需要调整和改进:

第一,总分机构之间所有的往来业务都通过“内部往来”科目核算欠妥当。因为“内部往来”科目是一个具有应收应付双重性质的、流动性的科目,如果再用此科目来核算总机构对分支机构的投资和分支机构的利润上缴业务,那么此科目的核算内容便过于繁杂,从而导致科目性质不清,也不利于有效地对总分机构的往来事项进行核算和监督。因此,可以在总机构下设置“拨付所属资金”科目,并在此科目下设置“资金投入”、“结转内部留存”、“收回内部留存”明细科目;在分支机构下设置“上级拨入资金”科目,并在此科目下设置“资金投入”、“实现内部留存”、“结转内部留存”、“上缴内部留存”明细科目。这样区分可以使总分机构之间的业务关系更加清晰。

第二,“拨付所属资金”科目属资产类科目,该科目核算总机构拨付给分支机构的资产和由该资产产生的收益。总分机构之间因购销或其他业务而发生的债权债务和收付款项等,在“内部往来”科目核算,不在本科目和“上级拨入资金”科目核算。分支机构实际上缴利润时,总机构借记“银行存款”、“固定资产”等科目,贷记“拨付所属资金——收回内部留存”科目,同时借记“拨付所属资金——收回内部留存”科目,贷记“拨付所属资金——结转内部留存”科目。

第三,“上级拨入资金”科目为分支机构专用科目,用于核算分支机构收到总机构拨付的资金及其产生的收益。分支机构与总机构之间因购销和其他业务而发生的债权债务和收付款项等,在“内部往来”科目核算,不在本科目核算。分支机构不得设置“本年利润”科目,期末在“上级拨入资金”科目结转留存。分支机构在结转损益时,应将损益类科目的期末余额分别转入“上级拨入资金——实现内部留存”科目。分支机构实际上缴利润时,借记“上级拨入资金——上缴内部留存”科目,贷记“银行存款”等资产类科目,同时借记“上级拨入资金——结转内部留存”科目,贷记“上级拨入资金——上缴内部留存”科目。“上级拨入资金”科目要与“拨付所属资金”科目的有关记录相对应。□

明确我国注册会计师 民事法律责任之我见

福州 刘素华

一、现状

虽然《民法通则》、《注册会计师法》和《证券法》等有关法律法规都对注册会计师(CPA)“给委托人、其他利害关系人造成损失的”违法行为应当承担的民事赔偿责任做出了规定,但事实上提供虚假审计报告的会计师事务所除了被公开谴责、处以行政处罚或刑事处罚以外,鲜有因此而承担赔偿投资者损失的民事责任的。

2003年1月9日,我国最高人民法院颁布的《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》(以下简称《规定》)是一套可据以提起诉讼的操作规范。

根据《规定》第6条和第7条的规定,有资格对CPA提起诉讼的投资者的特征是:在证券发行市场和交易市场上,因为经该CPA审计过的资料中含有虚假陈述(此虚假陈述已受到有关机关或人民法院的行政处罚或刑事处罚)而遭受损失的投资者。该规定实际上使“合格原告”的数量大大减少,即CPA不当行为被发现的可能性(概率)大大减小。此外,在国家批准设立的证券市场以外进行的交易和通过协议转让方式进行的交易不适用于《规定》,这使得证券交易市场上“合格原告”的数量更少。

在CPA有无过错的举证上,我国采用过错推定责任原则,举证责任在CPA。由于虚假陈述已受到行政处罚或刑事处罚,CPA要证明自己没有过错的难度相当大。根据《规定》,无论是在证券发行市场还是在交易市场,CPA只要有过失就应承担赔偿责任。可以推断,我国CPA一旦被有资格的投资者提起诉讼,败诉的可能性就相当大。

二、建议

1.适当增大CPA不当行为被发现的概率,即取消前置程序。因为前置程序的规定意味着民事诉讼案件的受理要受行政处罚时效和刑事处罚追诉时效的限制,这实际上使原告的数量大大减少,不利于保护投资者的合法权益。

2.适当减小CPA不当行为被惩罚的概率。美国CPA的责任仅限于重大过失或欺诈行为,而我国CPA只要是一般过失就应承担赔偿责任。因此,我国可提倡如果是轻微的过失,CPA就可不承担赔偿责任。

在具体确认CPA的民事责任方面,应当区分其是否有故意或重大过失。如果CPA是故意,且与上市公司构成共同侵权,则其应当承担连带赔偿责任;如果CPA没有与上市公司恶意串通,则应当承担补充责任,即先由主要责任人负责清偿,不足部分再由会计师事务所在其应当负责的范围内承担赔偿责任。