

企业纳税人身份不能选择

四川大西洋集团公司 李和生

当前,理论界存在这样一种观点,即认为企业纳税人身份能够选择,企业可以根据在经济活动中的行为来选择作为一般纳税人还是小规模纳税人。笔者认为,这种观点值得质疑。

关于企业如何在一般纳税人和小规模纳税人之间进行选择有如下三个判断方法:一是根据增值率来判断。即依据一般纳税人和小规模纳税人的增值税税率的不同,计算出二者的平衡点。当企业的增值率低于平衡点时,一般纳税人的税负轻于小规模纳税人,企业应当选择一般纳税人身份;反之,选择小规模纳税人身份。二是根据企业可抵扣的购进项目金额占销售额的比重来选择。即依据一般纳税人和小规模纳税人的增值税税率的不同,计算出二者的平衡点。当企业可抵扣的购进项目金额占销售额的比重大于平衡点时,一般纳税人的税负轻于小规模纳税人,企业应当选择一般纳税人身份;反之,选择小规模纳税人身份。三是根据企业含税销售额与含税购进额的比例来判断。道理同上。

以上三种判断方法,其本质都是一样的,都是根据一般纳税人的增值税税率(17%)和小规模纳税人的征收率(6%或4%)的不同,计算出两种税率的平衡点(当采用增值率比较时,其平衡点为35.29%或23.53%;当采用可抵扣购进项目比较时,其平衡点为64.71%或76.47%),然后与企业实际增值率进行比较,从而作出是选择一般纳税人还是小规模纳税人身份的决定。上述看似完美的决策理论,在实际工作中却行不通:

首先,从《税收征收管理法》看,纳税人身份不能由企业选择。税法规定了一般纳税人必备的条件:财务制度健全,能够正确核算销项税额、进项税额、应纳税额;若是工业企业,年销售额要达到100万元以上,若是商业企业,年销售额要达到180万元以上。例如,假定A企业为商业企业,年销售额为120万元,计算出的增值率为25%,按上述理论,企业应当选择一般纳税人身份,但由于企业未达到税法规定的一般纳税人条件,因而不能办理增值税一般纳税人资格。税法还规定,从1998年7月1日起,年应税销售额在180万元以上的小规模商业企业,无论其财务核算是否健全,均应按小规模纳税人身份缴纳增值税。

其次,从企业生产经营活动看,纳税人身份也不能由企业自行选择。国家严格控制小规模纳税人使用增值税专用发票,使得小规模纳税人经营活动受到限制。在小规模纳税人与一般纳税人的经济交往中,当小规模纳税人增值率低于平衡点时,看似小规模纳税人税负减轻了,实际上,小规模纳税人减少的这部分税款转嫁给了一般纳税人,但一般纳税人是不可能长期为小规模纳税人缴纳这部分税款的。

再次,企业要想在市场经济中立于不败之地,自身就需要做大、做强,扩大经营范围和业务量,那么无论企业的增值率高于或低于平衡点,企业都只有选择一般纳税人身份,这样才能扩大业务,寻求新的经济增长点,从而提高盈利能力。

通过以上分析不难看出,企业纳税人身份是不能由企业自行选择的。另外,即便企业目前是小规模纳税人,也应当积极向一般纳税人“靠拢”。在现实经济活动中,有不少的小规模纳税人都挂靠在一般纳税人名下,就是这个道理。□

合并会计报表是以企业集团为统一会计主体编制的会计报表。集团内母、子公司经营活动的范围很广,涉及面较大,合并会计报表所要反映的会计信息繁多而复杂。因此,在编制合并会计报表的整个过程中,必然要运用重要性原则对有关信息进行筛选、取舍,具体体现在以下几个方面:

1.在合并主体上。合并会计报表的主体是由母公司和子公司组成的集团公司。从严格意义上讲,集团并不是一个实际存在的实体,但若不创新一个报告主体来反映信息使用者需要的会计信息,那么所提供的会计信息将会存在重大遗漏,将会影响信息使用者的正确决策,为此,集团这一新的会计主体就衍生出来了。

2.在合并理论上。母公司理论是世界上许多国家都已接受的理论。它认为,任何报表都不能满足所有信息使用者的一切要求,而只能满足其主要利益主体的要求。在集团的信息使用者中,母公司的股东是主要利益主体,合并会计报表主要是为母公司的股东服务的,这些重要信息使用者的要求会充分体现在合并会计报表各构成部分和对主要项目的揭示中。因此,在编制合并会计报表时,使用了许多倾向于保护母公司股东利益的方法。例如,对于非全资子公司,只将属于母公司的股东权益视为整个企业集团的权益,而将少数股东权益视为整个企业集团的负债;同样地,将少数股东收益视为整个企业集团的费用。显然,母公司理论是按重要性原则建立的,只要满足了主要利益主体的要求,其他利益主体对会计信息的基本要求也会得到一定程度的满足。

3.在合并前提上。在编制合并会计报表时,统一会计政策和会计期间是两项基本条件。统一会计政策和会计期间不是绝对的,这同样体现着重要性原则。在会计政策的统一上,只要求纳入合并范围的各公司在重要会计政策上基本一致,对于有关资产和收入的确认、计量和报告的原则、方法和程序等,特别重要的方面才必须统一;在会计期间的统一上,实际上只要求纳入合并范围的各公司使用的会计期间相差不大,一般可以相差三个月,而决定这种“相差不大”的依据是,这种相差不大会使信息使用者作出错误的决策。

谈谈重要性原则 在合并会计报表中的应用

南京 季晓东

4.在合并范围上。根据母公司理论,纳入合并范围的主要包括母公司和母公司拥有半数以上表决权股份的子公司(量的标准)以及被母公司控制的其他被投资企业(质的标准)。不言而喻,一般情况下,当母公司拥有50%以上表决权股份时,子公司的重大经营决策权和财务决策权都掌握在母公司手中;当投资企业没有拥有被投资企业50%以上表决权股份,却对被投资企业的重大经营决策和财务决策有决定权,即符合合并范围质的标准时,同样应将这类被投资企业纳入合并范围。反之,对不符合上述质或量的标准的子公司则视为不重要的,应将其排除在合并范围之外。

5.在合并程序上。抵销分录是在编制合并会计报表时用来抵销集团内部经济业务事项对个别会计报表的影响的会计分录。编制抵销分录,进行抵销处理是编制合并会计报表的关键内容,但并不是所有的内部交易事项都应以抵销。在确定是否应以抵销时,一般要考虑如下因素:一是该事项的性质是否重要;二是该事项是否经常发生,金额是否较大;三是对该事项的抵销处理是否符合成本效益原则;四是对该事项进行抵销处理是否符合实际需要。

6.在合并事项上。建立在上述合并程序的重要性原则基础之上,许多合并事项也集中体现了这一点。例如,母公司核算长期股权投资有完全权益法(也称复杂权益法)和不完全权益法(也称简单权益法)两种方法,尽管这两种方法在经过必要的调整、抵销程序后合并的结果是一致的,但前者应用较复杂,因此我国没有要求按完全权益法核算。再比如,企业集团内部的固定资产交易,可以划分为三种类型:一是集团内企业将自有的固定资产卖给其他企业作为固定资产使用;二是集团内企业将自有的存货卖给其他企业作为固定资产使用;三是集团内企业将自有的固定资产卖给其他企业作为存货使用。由于第三种类型不经常发生或者由此而产生的内部未实现损益较小,对此类型则不予以抵销。☐

计提资产减值准备浅见

山东济宁 郭继宏 刘显锋

《企业会计制度》和《小企业会计制度》都要求计提资产减值准备,但是计提资产减值准备真能体现谨慎性原则吗?笔者认为,这值得研究。

1.从长远来看,计提资产减值准备不能体现谨慎性原则。从某一时点看,计提资产减值准备似乎能够体现谨慎性原则,但从长远来看,计提资产减值准备只不过是一个复杂的会计数字游戏,因为计提资产减值准备只是体现在计提年度利润上,在以后年度则不能体现谨慎性原则,而且计提资产减值准备增加了会计核算的工作量。

[例]某企业采用成本与可变现净值孰低法进行期末存

货计价的核算。假如该企业从1998年年末开始计提存货跌价准备,有关存货的资料为:1998年12月31日,历史成本213 000元,可变现净值210 000元;1999年12月31日,历史成本213 000元,可变现净值210 000元;2000年12月31日,历史成本213 000元,可变现净值210 000元。1999年8月有一批过期且无转让价值的存货5 800元,应按规定全额计提存货跌价准备。

有关会计处理如下:①1998年年末应计提的存货跌价准备为3 000元(213 000-210 000),借:管理费用——计提的存货跌价准备3 000元;贷:存货跌价准备3 000元。②1999年8月,对已经过期且无转让价值的存货作如下会计处理:借:管理费用——计提的存货跌价准备2 800元,存货跌价准备3 000元;贷:库存商品5 800元。③1999年年末应计提的存货跌价准备为3 000元(213 000-210 000),借:管理费用——计提的存货跌价准备3 000元;贷:存货跌价准备3 000元。④2000年年末应计提的存货跌价准备为0元(213 000-210 000-3 000)。

从上例可以看出,除了1998年年末计提3 000元存货跌价准备基本能够体现谨慎性原则外,1999年、2000年是否发生存货减值对当期损益都没有什么影响。也就是说,1999年、2000年发生存货减值或不发生存货减值,采用成本与可变现净值孰低法核算与采用直接转销法核算所计算的财务成果没有什么区别。

2.计提资产减值准备,创造了人为调节损益的条件。计提资产减值准备,尤其是计提长期资产减值准备,对资产价值与其可收回金额的确定存在随意性。譬如,《企业会计制度》只是规定“企业应当定期或者至少于每年年度终了,对在建工程进行全面检查,如果有证据表明在建工程发生了减值,应当计提减值准备”及“企业应当定期或者至少于每年年度终了,检查各项无形资产预计给企业带来未来经济利益的能力,对预计可收回金额低于其账面价值的,应当计提减值准备”。问题是,这里的“有证据表明发生减值”或“预计可收回金额低于其账面价值”中的“证据”和“预计”在《企业会计制度》中没有给出有关证据的来源、可靠性或者预计的比例的说明,而只是粗略给出了计提资产减值准备的界定根据。当然,由于技术原因以及资料收集的难易程度,企业不可能找到恰当的方法来准确地证明各类资产发生的减值。这将会给企业会计信息质量、会计诚信带来不利影响。

3.计提资产减值准备,会人为增加应纳税所得额的计算难度。按照《企业会计制度》的规定,企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生损失的各项资产计提资产减值准备,在计算当期利润总额时扣除。但是,按照《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》的规定,企业所得税税前允许扣除的项目,原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则,除国家税收规定外,企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金(包括资产减值准备、风险准备或工资准备等)不得在企业所得税税前扣除。由此可见,计提资产减值准备除了在账面上反映企业税前利润或者税后利润相对减少外,并不能减少企业所得税的交纳,并没起到税收挡板作用,而只会人为增加企业应纳税所得额的计算难度,相应增加所得税的计算工作量。☐