

经济性损耗。

第二种方法认为经济性贬值是“由于资产以外的外部性因素变化导致资产价值降低”这一理解不够妥当。假如一台设备开工时可以满负荷生产,如果生产线是环保型的,它就没有经济性损耗;如果生产线不是环保型的,就必须支付环保费用,该项支出就是该设备生产时的额外费用。该设备在满负荷生产时就已经存在有形损耗和功能性损耗,如果不将其扣除,就会多计经济性损耗。

在科学技术高速发展的当今社会,资产的经济性损耗是客观存在的,应准确把握经济性损耗的含义。因此,有必要统一理论界与实务界对经济性损耗的认识,并明确其计算方法。☐

## 会计师事务所职业风险基金

### 会计处理规定质疑

河北光大会计师事务所 马敬民

1.对于会计师事务所的风险规避,国际上的通行做法是,会计师事务所投保执业责任险,即会计师事务所定期按业务收入的一定比例交纳保险金,作为费用列支,一旦发生法律诉讼需要赔偿,就由保险公司负责。

我国《注册会计师法》规定,会计师事务所按照国务院财政部门的规定建立职业风险基金,办理职业保险。《会计师事务所财务管理若干问题的规定》规定,会计师事务所的长期负债包括职业风险基金,职业风险基金列入业务支出,按照业务收入的10%计提,作为因工作失误而依法进行赔偿时的准备金。实务中,我国会计师事务所基本上按规定进行职业风险基金的提取和管理。但是,将职业风险基金作为负债核算与有关法规相悖,按统一比例计提也不太恰当。

首先,与《企业财务会计报告条例》中负债的定义不符。该条例对负债的定义为:“负债是指过去的交易和事项形成的现时义务,履行该义务预期会导致经济利益流出企业。”执业风险是客观存在的,但其是否发生具有很大的不确定性,因而赔偿不是现时义务,只能作为潜在义务,经济利益的流出也不是必然的,因此为执业风险提取的准备金是否应计入负债值得研究。

其次,不符合将或有负债确认为负债的标准。《企业会计准则——或有事项》规定:如果与或有事项相关的义务同时符合以下条件,企业应将其确认为负债:①该义务是企业承担的现时义务;②该义务的履行很可能导致经济利益流出企业;③该义务的金额能够可靠地计量。注册会计师执行的哪项业务会发生法律诉讼、何时发生、索赔金额为多少都是未知数,不符合负债的确认标准,按全部业务收入的10%确认负债没有计量依据。

最后,不符合会计核算的有关原则。会计师事务所的规模和业务范围及执业质量存在着诸多差异,不同会计师事务所所面临的风险和承担的责任也不同,10%的职业风险基金有的可能不够用,有的也许永远用不着,按统一的标准来计提,有悖会计核算的实质重于形式原则。

2.正因为我国计提职业风险基金的规定存在上述理论上的缺陷,给实际工作带来一系列问题,因此业内不少人士呼吁,停止提取职业风险基金,按照国际注册会计师行业的通行做法投保执业责任险。但是,我国保险行业尚不成熟,有许多方面需进一步完善。根据目前我国注册会计师行业管理中存在的问题及保险行业发展的现状,笔者认为,应采取投保执业责任险和提取职业风险基金相结合的做法。第一,在缜密研究有关保险条款的基础上投保执业责任险,最大限度地分散执业风险,保险费在管理费用中列支,解决风险准备金纳税调整的问题。第二,税后提取职业风险基金。参照公益金的做法,在税后提取一定比例的职业风险基金,专门用于保险公司保险责任以外的风险补偿,并规定:①其为所有者权益,在未发生风险索赔的情况下,是所有者权益的组成部分;②其最短持有期限(例如五年,最好与法律责任追溯期相吻合);③超过持有期限的部分,会计师事务所的股东有处置权,可以进行分配;④会计师事务所终止时,可以用结存的职业风险基金购买以后追溯期内的保险,用于终止后的风险补偿。☐

## 小议营销政策对税收的影响

河南商丘 王炎

一些企业为了扩大销售网络,增加现金净流量,提高经济效益,都制定了一系列营销政策,但是这些企业在制定营销政策时却忽略了税收筹划的作用,从而增加了纳税风险。

### 一、关于返还利润

我们在代理某企业2003年度企业所得税汇算清缴时,发现其总公司下发的文件要求全市所属单位对所有客户销售均实行统一供价,月终或季度终了按客户的购货额(量)返还10%的利润。假设各分公司均实行进价独立核算且就地纳税,所涉及的销售额均为含税价,增值税税率为17%,某分公司对一客户销售额为100元。其账务处理为:借:现金(银行存款)100元;贷:主营业务收入76.92元,应交税金——应交增值税(销项税额)13.08元,其他应付款——客户10元(返还利润)。

该账务处理已经和增值税的有关规定相悖。《增值税暂行条例》第六条规定:销售额为纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但不包括收取的销项税额。显然,在该企业账务处理中,“其他应付款”的贷方期末余额为返还利润,应将其并入增值税计税基数,计算调整增加应交增值税(销项税额)。所以,从该企业实际业务

和账务处理来看,其营销政策并没有达到预期目的,反而增加了纳税风险。

## 二、关于折扣与折让

根据增值税的有关规定,无论是商业折扣还是现金折扣,也不论如何进行会计核算,允许按折扣后的销售额计算销项税额的,仅限于销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的情况。如果将折扣额另开发票,不论账务上如何处理,都不得从销售额中扣除折扣额计算销项税额。根据这一规定就下面两种情况分别进行说明:

1.根据所售商品的公允价值或者公司制定的统一供价,假定某分公司对客户月销售额为100元。则分公司账务处理为:借:现金(银行存款)100元;贷:主营业务收入85.47元,应交税金——应交增值税(销项税额)14.53元。

月末根据对客户销售业绩,计算给予客户的折扣比例。假定某分公司对客户共销售200元,折扣比例为10%,即折扣额为20元。在下月初该客户再购货100元,在同一张发票上列明100元的销售额和20元的折扣额,客户实际的付款金额为80元。则分公司账务处理为:借:现金(银行存款)80元;贷:主营业务收入68.38元,应交税金——应交增值税(销项税额)11.62元。在这里需要特别说明的是,折扣额不是返还利润,如果是返还利润,即便是在同一张发票上开具,也不能从销售额中扣除,而应全额计税。

2.在同一张发票上列明销售额和折扣额,假定某客户购货金额为100元,折扣比例为10%,即折扣额为10元。则分公司账务处理为:借:现金(银行存款)90元,销售折扣与折让10元;贷:主营业务收入76.92元,应交税金——应交增值税(销项税额)13.08元,其他应付款——客户10元。

月末根据对客户销售业绩决定是否返还其折扣,若返还其折扣,作分录如下:借:其他应付款——客户10元;贷:现金(银行存款)10元。

从上述分析可看出,两种情况下的账务处理不同,但都合理降低了税负,规避了纳税风险。☐

# 谈《会计法》的完善

湖北恩施 邱泽新

《会计法》经过1999年再次修订,在内容上充实了不少,但仍有待进一步完善。

## 一、立法根据

成文法就其结构和安排来说,通常包括总则、分则和附则。总则主要包括立法目的、立法根据、法的原则、有关法定制度、法的效力、法的适用等。从现行《会计法》的总则来看,尚缺乏立法根据。会计因界定和维护财产所有权而产生,会计在本质上是财产权界定、产权交易以及产权价值运动的反映和控

制。新《宪法》确立了社会主义公共财产神圣不可侵犯,合法的私有财产不受侵犯。新《宪法》中确立维护和保障财产所有者合法权益的“社会主义权利法案”应是《会计法》的立法根据。

## 二、健全会计监督体系

《会计法》虽然构建了以经营者为中心的内部控制、以注册会计师为主体的社会监督和以政府财政部门为主体的国家监督三位一体的会计监督体系,但这一会计监督体系还缺少出资人对经营者的监督。出资人是企业永久性资本的提供者、剩余经济利益的索取者,对企业财产拥有最终的所有权。因此,出资人有权且有足够的动力对经营者的会计行为进行监督。由于我国政府长期以来既是出资人,又是社会管理者,对国有企业实行的外派监事制度、外派财务总监制度以及试行过的稽查特派员制度,都是一种行政监督且属外部监督,很难达到监督效果。国务院、地方人民政府设立的国有资产监督管理机构,根据授权依法履行出资人职责。出资人会计监督制度应是以所有者或投资者为中心的内部控制制度,这种控制制度在组织形式上表现为产权所有者治理结构,以实现所有者或投资者权益为目标。出资人会计监督的对象是经营者的会计行为,会计监督的方式是参与决策,即出资人在参与决策的过程中监督经营者的会计行为。

## 三、完善有关会计法律责任的规定

会计法律责任是指企业或个人在生成和提供会计信息的过程中,因违反会计法律规范所应承担的法律责任。我国《会计法》设置的法律责任形式只有行政责任和刑事责任两种,从《会计法》的执行结果来看,未起到法律的威慑作用。刘峰教授在对会计法律责任进行分析后得出的结论是“在现行会计法律制度下,公司管理当局提供虚假会计信息的法律责任几近于零”。增设民事责任是保护投资者利益的一种好的制度安排,《会计法》设置民事责任需解决好以下问题:①投资者的投资决策与会计信息的关联度;②会计信息真实性、完整性的标准以及是遵循程序真实还是结果真实;③会计信息真实性、完整性的司法鉴定;④责任主体赔偿标准与赔偿责任的划分;⑤诉讼与举证等。

规范会计行为的法律除《会计法》外,还有《公司法》、《证券法》等。笔者认为,《公司法》、《证券法》、《会计法》等会计法律设置的法律责任应协调一致,但目前尚存在不一致的地方。如《公司法》规定“公司向股东和社会公众提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告的,对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处以1万元以上10万元以下的罚款”,而《会计法》规定“编制虚假财务会计报告尚不构成犯罪的,由县级以上人民政府财政部门予以通报,可以对单位并处5 000元以上10万元以下的罚款;对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处3 000元以上5万元以下的罚款”。二者相比,《会计法》设有对单位罚款的规定,《公司法》没有;《会计法》规定的对直接负责的主管人员和其他直接责任人员的罚款低于《公司法》的规定。

会计法律设置的法律责任不协调,会造成公司同一违法行为法律责任因处罚机关不同而处罚结果不同,或同一机关依据不同的法律而作出不同的处罚结果。因此,《公司法》、《会计法》等会计法律必须协调,以达到理想的法治状态。☐