二、体现了国家对企业技术创新活动的政策扶持

现行企业所得税法规定:企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用,不受比例限制,计入管理费用和应纳税所得,准许当期扣除。盈利企业发生的技术开发费用比上年实际发生额增长10%以上(含10%)的,除了其当年实际发生的费用可据实列支外,经主管税务机关审核批准后,可加扣实际发生额的50%。这一税收上的优惠政策从实质上鼓励了企业加大对技术创新活动的投入。

三、是会计谨慎性原则的体现

目前,我国的资本市场尚不成熟和完善,会计造假事件时有发生,这一问题在上市公司尤为突出。所以,当前的主要矛盾是遏制上市公司的会计造假行为,谨慎保守地确认企业资产,挤压资产中的"泡沫"。对于研发成功了的,可以资本化;对于失败了的,就需要费用化。但是,谁来对成功与失败进行界定则是一个难题,同时这也容易成为企业调节利润的一个手段。所以,采用统一简便的全部费用化方法,可减少许多主观上的判断,尽量排除企业自身的主观调控因素,减少企业利用研究与开发支出虚增资产、调节利润的可能性。

所得税会计中的两点质疑

山东泰安　丁连第

一、采用应付税款法时,当期所得税费用与当期应交所得税的关系

应付税款法是企业所得税费用的核算方法之一。《企业会计制度》第一百零七条规定:"应付税款法,是指企业不确认时间性差异对所得税的影响金额,按照当期计算的应交所得税确认为当期所得税费用的方法。在这种方法下,当期所得税费用等于当期应交的所得税。"《金融企业会计制度》第九十八条也作了同样的规定。

但是,这种不加前提的结论值得质疑,因为它仅仅适用于纳税企业当期没有接受捐赠资产的情况。如果纳税企业当期存在接受捐赠资产的交易事项,则这一结论不能成立。根据财政部和国家税务总局《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答(三)》的规定,企业接受捐赠取得的资产,不确认收入,不计入企业接受捐赠当期的利润总额;但按照税法规定,企业接受捐赠取得的资产,应将按税法规定确定的入账价值确认为捐赠收入,计入当期应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。如果企业所得的非货币性资产捐赠收入金额较大,计入一个纳税年度缴税确有困难的,经主管税务机关审核确认,可以在不超过5年的时间内均匀计入各年度应纳税所得额。企业不论是一次性还是分年度将接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值计入当期应纳税所得额,由此而产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异是永久性差异,这部分差异应交的所得税并不作为当期的所得税费用,而是将接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值计算出的所得税计入应交所得税。因此,在企业当期有接受捐赠资产交易事项的情况下,当期从净利润中扣除的所得税费用不等于当期应交所得税,而是会小于应交所得税;只有在企业当期不存在接受捐赠资产交易事项的前提下,"本期从净利润中扣除的所得税费用等于当期应交所得税"的结论才能成立。

二、采用债务法时,期末递延税款的账面余额与累计时间性差异和现行所得税税率乘积的关系

债务法是在所得税税率变动的情况下,具体运用纳税影响会计法时的一种方法。许多教材在介绍债务法时,往往都会给出"递延税款"科目的期末账面余额等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积这样的结论。《企业会计制度》和《金融企业会计制度》中虽未明确规定,但从其给出的计算公式"本期由于税率变动或开征新税调增或调减的递延所得税资产或递延所得税负债=累计应纳税时间性差异或累计可抵减时间性差异×(现行所得税税率-前期确认时间性差异时适用的所得税税率)"不难看出也对这一结论作出了制度安排。

但是,这种不加前提的结论同样值得质疑。在企业有对外长期股权投资且采用权益法核算的情况下,如果投资企业适用的所得税税率大于被投资企业适用的所得税税率,投资企业年末按持股比例和被投资企业报告的净利润计算确认投资收益,税法规定以被投资企业宣告分配利润时的数据计算长期股权投资收益,并计算缴纳所得税,这时针对应纳税时间性差异计算的递延所得税负债,并不是直接按照现行所得税税率计算的,而是根据确认的长期股权投资收益还原为被投资企业税前会计利润,按照投资企业与被投资企业适用所得税税率之差来计算的,因此会导致期末递延税款的账面余额不等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积。所以,只有在不存在投资收益产生的应纳税时间性差异的前提下,"期末递延税款的账面余额等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积"的结论才能成立。

我国企业业绩评价存在的问题和改进

长沙　水会莉

一、我国现行企业业绩评价方法存在的问题

1.理论研究忽视了现实的运用能力。企业相关投资者作出决策所需信息在很大程度上来源于企业财务部门,而在众多新的业绩评价方法中,对大量非财务信息的需求是当前实践中面临的难题。ABC(作业成本法),基于成本动因的活动要求传统信息在提供范围、方式等方面均进行改革;平衡计分卡法,从财务、顾客、内部业务流程、学习和发展四个方面对公司业绩进行评价,必然要求提供有关顾客、学习和发展等方面

的信息;基于供应链的业务流程评价,以顾客响应为度量要求,顾客、柔性、信息流和物流方式等方面指标的取得同样需要相关信息的提供;价值链成本核算需要所有价值链上的公司均采用相匹配的会计系统。由此可见,新的业绩评价方法都需要企业信息供应系统的变革。

我国加入WTO之后,我国企业参与的是全球的竞争,管理经验的先天不足必对其参与国际竞争不利。外部竞争方面存在压力,管理资源上存在相对劣势,原有的信息供应系统还有着很强的生命力,这些都使得企业目前在信息供应系统上不可能有大的变革。企业需要的不是理论上完善的业绩评价,而是能与企业资源相匹配的、便于实施的、可以改善企业运营的业绩评价体系。

2.缺乏对内部组织单元的业绩评价。目前,国内外对业绩的评价大都集中在解决个体企业原有财务指标体系下的短期化行为问题上。面临激烈竞争,出现了越来越多的基于合作的团队型组织,但对以团队合作为基础的整个组织中各成员的业绩评价问题未被重视。现有的业绩评价指标体系站在整体角度,着眼于公司管理的两个最基本要素——人及物的管理,综合考虑公司发展生产力和生产关系的管理职能,全面地、科学地考核评价公司业绩,但却忽视了个体目标并不是组织目标的简单拆分(组织目标有时甚至不能拆分)这样一个事实。组织目标的实现是一个动态的过程,由多种因素共同作用,而个体目标同样也由多种因素共同作用。如何使多种因素的作用朝向一个方向,在现有的业绩评价体系中鲜有涉及。

3.整体上的"大统一"现象。在当前的竞争环境下,企业的组织形式已呈现出多样化的特征。不同行业、不同组织形式下的企业,其对业绩评价的需要有所不同。目前的业绩评价方法虽给出了共性的一般原则,但针对具体某一行业、不同组织形式下的企业的业绩评价方法却很少被提及,这给实际操作带来了种种不便。

二、改进设想

1.现有资源条件下指标的"择优录用"。业绩评价方法的革新需要相应的企业信息供应系统的改革。应对企业原有的信息供应系统作出相应的改进,以便引入新的业绩评价方法。充分利用现有资源获得的量化指标数据,引入计量经济学中的有关模型,通过SAS、SPSS或Statistica软件,采用简单的定量指标筛选方法,诸如条件广义方差极小化或极大不相关法等,去除相关指标,从而挑选出影响整体绩效的主要非相关指标,构筑企业的业绩评价体系。不断改善业绩的过程为企业带来了资源优势,同时资源优势的获得也意味着企业有能力不断改进完善信息供应系统,这也有利于业绩的评价。这个过程是一个企业发展的良性循环过程。

2.细化业绩评价方法的适用范围。现代经济环境下,企业迫于竞争的压力,都在不断地创新以获取竞争优势。生存的压力使得行业、专业被进一步细分,基于市场机会而成立的企业动态联盟越来越多。专业的细分、组织形式的多样化导致了不同主体对业绩评价方法有不同的需要。细化业绩评价方法的适用范围,以满足不同主体的需要,一方面能够提高具体业绩评价方法的可操作性,另一方面也能更有效发挥业绩评价的作用,有利于企业的长期稳定发展。

浅谈应收账款机会成本的计算

沈阳　王福英　陈敬珍

应收账款机会成本是指企业因将资金投放于应收账款而放弃其他投资所放弃的收入。应收账款机会成本的高低与应收账款占用资金的多少密切相关,并通常按有价证券的利率计算。其关系式为:应收账款机会成本=应收账款占用资金×投资报酬率(有价证券的利率)。关于应收账款占用资金的确定,目前有两种观点:一种观点主张按成本法确定,即用应收账款平均余额乘以变动成本率,认为应收账款增加时企业垫付的资金只是其成本,而不是全部待回收款项;另一种观点主张按收入法确定,即用应收账款平均占用资金余额计算,认为应收账款收回的资金是全部收入,而不是其成本。由于应收账款占用资金的确定方法不同,其机会成本的计算方法也不同。

例:某公司的销售采用信用期30天、按发票金额付款的信用政策,该公司年销售量为100 000件,销售额为500 000元,变动成本为400 000元,固定成本为50 000元,该公司的最低投资报酬率为15%,应收账款机会成本计算如下:

按成本法计算:应收账款机会成本=应收账款平均余额×变动成本率×投资报酬率=500 000÷360×30×400 000÷500 000×15%=5 000(元)。

按收入法计算:应收账款机会成本=应收账款平均占用资金余额×投资报酬率=500 000÷360×30×15%=6 250(元)。

显然,按成本法计算时,应收账款占用资金为33 333元(500 000÷360×30×400 000÷500 000);按收入法计算时,应收账款占用资金为41 667元(500 000÷360×30),高于按成本法计算的结果。笔者建议计算应收账款机会成本时,应收账款占用资金按收入法确定。这是因为:

第一,应收账款占用资金按应收账款平均占用资金余额确定,这更符合应收账款机会成本的含义。企业将资金投放于应收账款(即应收账款所占用的资金)而放弃其他投资的金额是应收账款全额,而不是其变动成本部分。或者说,企业的资金如果不投放于应收账款,而用于其他投资,则投资的金额应与投放于应收账款的金额相当。此种确定方法能够反映应收账款实际占用资金的多少,同时也能够反映出应收账款机会成本的高低。

第二,应收账款占用资金按应收账款平均占用资金余额确定,这符合企业投资预算的稳健原则。企业的每一项投资都要经过科学的投资决策程序,进行成本与效益的权衡。同样,企业的应收账款投资也需要在应收账款带来的收益与增加的成本之间进行权衡,这就需要充分地考虑应收账款的所有成本,包括机会成本。因此,应收账款占用资金应按收入法确定,而不应按成本法确定。