特邀顾问(按姓氏笔画排列):
丁平准　冯淑萍　李　勇　李　爽
汤云为　朱祺珩　谷　祺　张为国
余秉坚　余绪缨　陈毓圭　秦荣生
谢志华　葛家澍　董晓朝

主　编　：　贾　杰
副主编：郑宁军
编辑部成员：郑宁军　蔡丽兰　褚爱军　张若丹

编辑：《经济活页文选》编辑部
出版：中国财政经济出版社
总发行：新理财杂志社
编辑部地址 北京市海淀区阜成路甲 28 号新知大厦 909 室
邮 编：　100036
电 话：　(010)88190909　88190910
传 真：　(010)88190947
E－mail：xlc@xinlicai.com.cn

需要全本请访问 www.ertongbook.com

若干会计实务问题（2005）

—— 胡少先

这些年来我国的会计改革，特别是会计准则、会计制度的制定工作成效显著。从 1997 年财政部发布第一项具体会计准则——《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，到 2001 年 12 月底，财政部共发布了关联方关系及其交易的披露，现金流量表，资产负债表日后事项，建造合同，投资，收入，债务重组，会计政策、会计估计变更和会计差错更正，非货币性交易，或有事项，无形资产，借款费用，租赁，中期财务报告，固定资产和存货等 16 项具体会计准则。其中，2001 年财政部对现金流量表，债务重组，投资，会计政策、会计估计变更和会计差错更正、非货币性交易等 5 项准则进行了修订；2003 年 4 月又对资产负债表日后事项准则作了修订。

然而，现行会计准则和制度在一段时间内是相对稳定的，实践中的经济业务却是变化发展的，因此准则和制度始终滞后于实践中的经济业务；会计准则和制度的内容是有限的，而实践中的经济业务是无限的，因此准则和制度始终不能穷尽所有经济业务的规范；准则和制度是抽象的、概括的，而经济业务是具体的、分散的，因此准则和制度始终不能完全一一对应于经济业务。这三个方面的矛盾，都要求准则和制度本身做相应的发展、补充和完善。以下分三个方面（第四、五个方面‘企业改制的会计实务问题’刊登在《新理财》2005 年第 7、8 期上）论述当前会计准则和制度尚无明确规定或有关法规、准则、制度规定不一致的若干会计实务问题，并根据现行会计制度、会计准

则规定的基本精神，参照国际会计准则及惯例，提出相应的处理意见。

关于资产核算问题

应收票据贴现的核算 财政部《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（四）》（以下简称《问题解答(四)》)规定:"(一)企业在销售商品、提供劳务以后，以取得的应收账款等应收债权向银行等金融机构申请贴现，如企业与银行等金融机构签订的协议中规定，在贴现的应收债权到期，债务人未按期偿还时，申请贴现的企业负有向银行等金融机构还款的责任，根据实质重于形式的原则，该类协议从实质上看，与所贴现应收债权有关的风险和报酬并未转移，应收债权可能产生的风险仍由申请贴现的企业承担，属于以应收债权为质押取得的借款，申请贴现的企业应按照以应收债权为质押取得借款的规定进行会计处理。企业以应收债权取得质押借款时，按照实际收到的款项，借记"银行存款"科目，按实际支付的手续费，借记"财务费用"科目，按银行贷款本金，贷记"短期借款"等科目。由于上述与用于贴现的应收债权相关的风险和报酬并没有实质性转移，不应冲减用于贴现的应收债权的账面价值。申请贴现的企业应根据债务单位的情况，按照《企业会计制度》的规定合理计提与用于贴现的应收债权相关的坏账准备。对于发生的与用于贴现的应收债权相关的销售退回、销售折让及坏账等，应按照《企业会计制度》（2001）和相关会计准则的规定处理。（二）如果企业与银行等金融机构签订的协议中规定，在贴现的应收债权到期，债务人未按期偿还，申请贴现的企业不负有任何偿还责任时，应视同应收债权的出售，按财会[2003]14号文件的相关规定处理。企业以应收票据向银行等金融机构贴现，应比照上述规定处理。"这一规定，实质上修改了《企业会计制度》（2001）中有关应收票据贴现的会计处理。《企业会计制度》（2001）规定，企业持应收票据贴现到银行等金融机构贴

现，无论应收票据上的风险和报酬是否转移，均转销应收票据的账面价值。这一点需要会计审计人员予以关注。

购建固定资产成本问题

1. 购入固定资产的现金折扣问题。《企业会计准则——固定资产》规定："购入固定资产按实际成本计价"。实际成本包括购买价格加上运费及安装费等。在存在商业折扣的情况下，商业折扣应事先扣除，不列入企业付款总额。而现金折扣怎样入账，却存在着争议。如果提供了现金折扣但却丧失了或在折扣期内付款，那么购入时按多少金额入账，即应按发票价格作为实际成本入账，还是按净价作为实际成本入账呢？有人认为应当按发票价格入账。而另一些人则认为应按未来可支付的净价予以记录，理由是，对企业来说，这一量度代表着稳妥的成本。我们认为这两者观点尚欠全面、稳妥，都没有考虑到资产何时使用的问题。当存在现金折扣时，若固定资产不需安装，应以购买时的发票价格为入账价格，产生的现金折扣作为理财所得处理，冲减财务费用；若购入的固定资产需要安装，则应将安装交付使用以前发生的折扣冲减在建工程的成本，安装交付使用以后发生的折扣冲减财务费用。这样处理也符合国际会计惯例。国际会计准则委员会指出"：当一项在使用状态中的固定资产的价款延期支付,超过正常信用期限时，适当的做法是按相当于现金支付的价格作为资本支出，并将此数与实际付款总数的差额作为延期付款期间的利息支出处理。"

2. 同一土地上房屋建筑物的拆除后新建，原拆除损失的处理。同一土地上房屋建筑物的拆除后新建，原房屋建筑物的拆除损失是计入当期损益还是计入新建固定资产的成本。这要看两者之间的因果关系。如果是为了新建而对旧的固定资产的拆除，则拆除损失应当计入新建固定资产成本；如果是旧的固定资产拆除与新建固定资产之间没有直接的关联，例如，旧的固定资产拆除是由于城市规划原因或者本身就是危房,那么,其损失计入当期损益较为妥当。

3. 预付大型设备款账户是否属于外币账户。按照《企业会计制度》（2001）的规定，在会计期间终了时，应当对外币账户的期末余

额以期末汇率进行折算，折算金额与账面金额之间的差额，即为汇兑损益。与购建固定资产有关的汇兑损益，在固定资产达到预定可使用状态之前，计入固定资产的购建成本。在实务中，必须明确什么是外币账户，才有可能正确计算汇兑损益以及资本化汇兑损益。外币账户的范围，就是外币现金、外币银行存款和以外币结算的应收应付款项，均为流动性项目。预付大型设备款是在“工程物资”科目下设的子科目，属于长期资产，因此，我们认为，预付大型设备款不属于外币账户。也就是说，在会计期末，无需对“工程物资——预付大型设备款”科目按照期末汇率进行调整。

利息资本化问题

1. 募集资金项目的利息资本化问题。上市公司的募集资金项目在募集资金到位前，公司向银行申请了专门借款，并按规定将利息予以资本化。在募集资金到位后，借款尚未归还，其利息是否应资本化？我们认为，在募集资金到位前用于购建固定资产而已经发生的专门借款利息如果其符合《企业会计准则——借款费用》所规定的开始资本化的三个条件（即：资产支出已经发生；借款费用已经发生；为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始）的，可予以资本化。在募集资金到位后，从资金使用顺序上来讲，应首先将募集资金用于工程支出或将其用于还贷。因此，在募集资金到位后不应再将借款利息予以资本化。

2. 不断展期的流动资金借款用于工程项目，其利息资本化问题。从《企业会计准则——借款费用》规定来看，同时符合三个条件的专门借款的利息方可资本化。严格意义上说，流动资金借款不是专门借款，不论是否办了几次展期，其借款利息如若予以资本化与会计准则的规定不符。当然，实际情况有可能不断展期的流动资金借款确确实实用于某一建设工程项目，在这种情况下，其利息如若资本化，也应取得贷款银行的相关证明；否则予以资本化了也是合理不合法

需要全本请访问 www.ertongbook.com

固定资产折旧核算问题

1. 固定资产折旧方法变更的属性。会计政策，是指企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。一般说来，折旧方法属于会计政策，折旧年限属于会计估计。财政部《问题解答（四）》就固定资产折旧方法的变更是属于会计政策变更还是会计估计变更，作了务实和简化的处理。《问题解答（四）》指出：“企业应当按照《企业会计制度》和相关准则的规定，合理选择适合本企业的固定资产折旧方法，在按照规定履行相关程序报经批准后执行，折旧方法一经确定，不得随意变更。企业在期末对固定资产的折旧方法进行复核时，如果固定资产包含的经济利益的预期实现方式有重大改变而应当改变固定资产折旧方法的，在按照规定履行相关程序报经批准后改按新的折旧方法计提折旧。对于固定资产折旧方法的变更，应作为会计估计变更，按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的相关规定进行处理。企业对于本问题解答发布之前发生的固定资产折旧方法的变更，其会计处理与本问题解答的规定不一致的，不再进行追溯调整；本问题解答发布之后发生的固定资产折旧方法的变更，再按本问题解答的规定进行会计处理。”这一项规定，与财政部就同一制度发布的《问题解答(一)》中所确定的坏账准备备抵法的变更视作会计估计变更的精神要义，是一脉相承的。

但是还应当指出,对这个问题,财政部《问题解答(四)》的规定与《问题解答(二)》的规定有所区别。《问题解答(二)》曾规定“:企业执行《企业会计制度》后，应根据《企业会计制度》的规定，结合本企业的具体情况，制定适合本企业的固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的折旧年限、折旧方法，作为进行固定资产核算的依据。企业首次执行《企业会计制度》而对固定资产的折旧年限、预计净残值等所做的变更，应在首次执行的当期作为会计政策变更，采用追溯调整法进行会计处理；其后，企业再对固定资产折旧年限、预计净残值等进行的调整，应作为会计估计变更进行会计

处理。”

2. 固定资产竣工对暂估固定资产折旧的调整问题。《企业会计制度》(2001)第 34 条规定：“达到预定可使用状态应当计提折旧的固定资产，在年度内办理竣工决算手续的，按照实际成本调整原来的暂估价值，并调整已计提的折旧额，作为调整当月的成本、费用处理。如果在年度内尚未办理竣工决算的，应当按照估计价值暂估入账，并计提折旧；待办理了竣工决算手续后，再按照实际成本调整原来的暂估价值，调整原已计提的折旧额，同时调整年初留存收益各项目。”仔细研读这一条规定，其要义是，竣工决算时，对以前暂估固定资产所计提的折旧要重新计算，差额调整是计入调整当期还是需要前溯，主要看暂估与竣工决算是否同一年。如若是在同一年，那么就应该调整当期；如若不是同一年，就要求前溯。但是从实务角度看，这种前溯调整也不宜采取“一刀切”的做法，而是要视差额大小、根据重要性原则决定是否前溯调整。按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》，前期重大会计差错前溯调整，前期非重大会计差错当期调整。决算后固定资产应计折旧与暂估固定资产折旧的差额，属于会计差错，也应按照这一原则处理更加妥当。

相互持股情况下的核算问题

有些企业在强化竞争优势及互利的原则下，通过策略联盟方式交换或整合事业资源，相互投资交叉持股，形成股权的关联。在会计上如何反映该交易事项，目前尚无明确的准则、制度可以参照。但在实务中，进行权益法核算有两种做法可资借鉴：一是交互分配法；一是库藏股法。交互分配法是以权益为基础处理集团内部相互持股，将持股子公司的投资账户与母公司的所有者权益各账户相抵消，子公司所持有的母公司股份被视为推定赎回，与子公司所持有的这部分股份相对应的所有者权益，在合并报表中不再出现。而库藏股法是将子公司持有母公司的股权视为企业集团的库藏股，子公司账上的投资账户按成本加以保留，在合并资产负债表上将其从所有者权益中扣

减。举例如下：

甲公司 2004 年 1 月 1 日购入乙公司 80% 的股份，支付价款 120 万元。乙公司于 1 月 5 日购入甲公司 10% 的股份，价款 30 万元。两公司相关情况如下表：

项　目	甲公司	乙公司
股本	200 万元	100 万元
资本公积	100 万元	50 万元
2004 年度净利润	580 万元	320 万元
2004 年 4 月 1 日分配股利	200 万元	100 万元

就甲公司的核算来说，库藏股法与交互分配法的区别有二：一是当乙公司购入甲公司 10% 股份时，库藏股法不作账务处理，而交互分配法下，甲公司则作抵消处理，借记“股本” 20 万元、“资本公积”10 万元，贷记“长期股权投资” 30 万元；二是投资收益确认金额不同，在库藏股法下，按乙公司 2004 年度净利润 320 万元的 80% 确认投资收益 256 万元。在交互分配法下，则需要计算出扣除相互收益后的净收益，再按此确认投资收益。计算过程如下：

甲公司单独经营收益为 $580-100\times80\%=500$ 万元，乙公司单独经营收益为 $320-200\times10\%=300$ 万元。假设 X1、X2 分别为甲、乙公司包括相互收益情况下的收益额，则 $X1=500+80\%\times X2$，$X2=300+10\%\times X1$，得出 $X1=804.35$，$X2=380.44$，甲公司应确认对乙公司的投资收益为 $804.35\times(1-10\%)-500=223.91$ 万元。

从经济业务角度，交互分配法反映了交易的实质，而且对投资损益的计算准确，但冲减投资方账面股本金额的做法，与我国内资企业目前股本与注册资本相统一、股本难以灵活变更、更不容许随意减少的规定相违背。但同时，我国法律规定，在一般情况下公司不允许存在库藏股。因此从我国现实情况出发，建议采取变通做法：按库藏股对待子公司的投资处理，不冲减账面权益和投资，以保持资本金的相对稳定；同时，按交互分配法进行投资收益的确

认，以保证收益计量的准确性。在交叉持股更为复杂的情况下，也可以采取更为简单的办法处理。

重大影响采取权益法核算

ABC股份有限公司下有甲乙两家子公司分别对XYZ有限公司投资，股权比例均为15%。请问，甲乙两家公司对XYZ有限公司投资收益核算，是采取成本法还是权益法？

如果采取成本法核算，有一个缺陷，即在ABC股份有限公司合并会计报表上，对XYZ有限公司投资比例为30%，但还是采取成本法核算。建议甲乙两家子公司对XYZ有限公司投资收益核算采取权益法核算。

《企业会计制度》规定，企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额20%或20%以上，或虽投资不足20%但具有重大影响的，应当采取权益法核算。所谓重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。参与决策的途径主要包括：在董事会或类似的权力机构中派有代表；参与政策的制定过程；相互交换管理人员，或使其他企业依赖于本企业的技术资料。

被拍卖企业的调账问题

在收购一家企业时，有些地方采取拍卖方式进行收购。对被收购方而言，拍卖价超过账面净资产部分，作为投资收益处理对拍卖收购方，拍卖价超过账面净资产部分，作为投资成本处理。被拍卖企业是否调账值得探讨根据财政部《关于股份有限公司有关会计处理问题解答》（财会[1998]16号）的规定：“公司购买其他企业的全部股份时，被购买企业保留法人资格的，被购买企业应当按照评估确认的价值调账；被购买企业丧失法人资格的，公司应当按被购买企业评估确认后的价值入账。公司购买其他企业的部分股权时，被购买企业的账面价值应当保持不变。”据此我们可以作出如下结论：（1）拍卖部分股权时，被拍卖企业不调账；（2）一家企业拍卖收购全部股份的，被拍卖企业调账；（3）多家企业拍卖收购全部股份或部分股份的，被

拍卖企业不调账（即便多家公司隶属于同一集团）。

被投资企业直接将利润转增为投资企业股本时的账务处理

被投资企业对投资企业利润分配一般有两种形式：现金股利(也称之为红利)、股票股利(也称为红股)。被投资企业直接将利润转增为投资企业股本即分派股票股利时，被投资企业根据股东大会批准的利润方案，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“股本（或实收资本）”科目。对于投资企业而言，按照《企业会计制度》和《企业会计准则——投资》的有关规定，投资企业只有在被投资企业分配现金股利时，需作账务处理，即：当投资企业按规定采用成本法核算时，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目；当投资企业按规定采用权益法核算时，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。

分派股票股利时，投资企业不作账务处理。对此，有人认为，被投资企业将利润转增为投资企业股本即分派股票股利，可视同为被投资企业以现金股利分红之后，投资企业同意以其分得的现金股利对被投资企业追加投资。简而言之，即投资企业以应分得的现金股利转为被投资企业的股本。因而，当投资企业按规定采用成本法核算时，账务处理应为借记“长期股权投资”科目，贷记“投资收益”科目；当投资企业按规定采用权益法核算时，账务处理为借记“长期股权投资——投资成本”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。这种观点具有一定的道理，但与现行会计制度的规定不符，不宜采用。

房地产开发企业的土地使用权在开发之前的会计处理

《企业会计制度》规定：“企业购入的土地使用权，或以支付土地出让金方式取得的土地使用权，按照实际支付的价款作为实际成本，并作无形资产核算；待该项土地开发时再将其账面价值转入相关在建工程（房地产开发企业将需开发的土地使用权账面价值转入存货项目)。”

我们认为，由于房地产企业待开发土地使用权的最终承受者是购房的业主，而不是房地产开发企业，因而，如果在开发之前将土地使用权记入“无形资产”科目核算并进行摊销，似不尽合理。同时，在这一时期如若进行摊销，记入“长期待摊费用——开办费”科目，待项目开工又从开办费转入开发成本，徒增了核算工作量。此外，如果土地分期分片开发，则相应的计算分摊也较繁琐。因此，我们认为，执行《企业会计制度》的房地产开发企业在取得土地使用权后即可在存货相关科目中核算。此外，如果房地产开发企业购入土地使用权后长时间未进行实质性开发，导致土地使用权可收回金额低于账面余额的,应计提相应的存货跌价准备,计入管理费用。

绿化支出形成的生物资产的会计处理

种苗企业用于出售、森工企业用于加工的树林，作为存货核算。其他企业的树林、草坪等绿化支出，应作为长期待摊费用处理。例如，某工业企业 2005 年 1月，以 10 万元购买了一颗大樟树植于厂门口，以 2万元在厂区道路两侧种上绿草。这些绿化支出形成的资产不同于其他固定资产，树木等植被只要存活，其价值有可能逐年增加，价值不是随着时间的流逝而减损，但不能因此而不摊销，长期挂账。我们认为，从会计核算的简化和稳健的原则出发，上述经济业务发生的绿化支出记入“长期待摊费用”科目，分期摊入期间费用，或者一次计入当期费用。

我国《企业会计准则——生物资产（征求意见稿）》规定，公益性生物资产是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，主要包括防风固沙林、水土保持林和风景林等企业取得的公益性生物资产，应当按其实际成本进行初始计量。公益性生物资产达到预定公益目的后发生的管护费用等后续支出，应当确认为当期费用。公益性生物资产不计提折旧和减值准备。关于生物资产的计量，《国际会计准则第 41 号——农业》采用了公允价值模式，并将每期公允价值变动的差额计入当期损益。从国外情况看，目前主要有澳大利亚对生物资产计量采用了公允价值模式，美国和加拿大等国家采用的

需要全本请访问 www.ertongbook.com

是历史成本模式。我国处于不同生长阶段的各类生物资产尚缺乏成熟的市场，公允价值很难取得，如果采用公允价值模式计量生物资产，可靠性较差。因此，《企业会计准则——生物资产（征求意见稿）》规定以历史成本模式对生物资产进行计量。

关于负债和所有者权益的核算问题

应付现金股利的会计处理

对应付现金股利的会计处理，现行企业会计准则与《企业会计制度》（2001）的规定有所不同。《企业会计准则——资产负债表日后事项》（2003年修订）规定：资产负债表日后至财务报告批准报出日之前由董事会或类似机构所制定利润分配方案中分配的现金股利（或分配给投资者的利润），在资产负债表所有者权益中单独列示。其理由是，董事会或类似机构所制定利润分配预案，并不构成正式的一项负债，所以准则要求现金股利应当在资产负债表所有者权益中反映。（不过这一理由并不充分，《企业会计制度》（2001）规定，企业对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼、产品质量保证等很可能产生的负债，都要作为预计负债加以核算和反映）。《企业会计制度》（2001）规定：企业董事会或类似机构所制定利润分配预案现金股利，纳入报告年度的利润分配表，借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”科目。显然，修订后的会计准则对《企业会计制度》（2001）作了修改。

与此相关的还有三个问题值得讨论。一是现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示的含义不够明确，实际执行各异。有的将它列为一个独立项目，列在未分配利润项目下；有的作为未分配利润项目的其中数增设一项列示。建议财政主管部门尽快明确《企业会计准则——资产负债表日后事项》准则中“现金股利在资产负债表所有者权益中单独列示”的具体含义，统一规范资产负债表日后至财务报告批准报出日之间由董事会所制定现金股利分配预案的披

露方式。二是董事会确定的现金股利作为所有者权益项目反映，这一做法在企业改制或者有限责任公司变更为股份有限公司时，与《公司法》的有关规定尚不衔接。《公司法》第 99 条规定：“有限责任公司依法经批准变更为股份有限公司时，折合的股份总额应当相等于公司净资产额”，这就给折股带来一些不便。三是利润分配表各个分配项目所对应的时间不同，有的项目例如股利分配反映的是报告期所实施的利润分配情况，有的项目例如提取“两金”（法定公积金和法定公益金）所反映的是报告期实现利润的分配情况。

资本公积来源的多样性问题

近些年来，为了遏制上市公司利用债务重组或关联交易操纵经营成果、粉饰财务会计报表，财政部在 2001 年修订的《企业会计准则——债务重组》及印发的《关联方之间出售资产等有关会计处理暂行规定》（财会［2001］64 号）中分别将上市公司的债务重组收益及关联交易中显失公允的交易价格部分确认为资本公积，从而使上市公司的会计信息质量大大提高。然而从另一个角度来说，这一个改革却使资本公积来源多样性，内容膨胀，改变了其本来的性质。

资本公积通常产生于企业正常的投资或捐赠过程中，而新会计准则和补充规定又为资本公积增添了新的内容，即“特殊来源”的资本公积。以非现金资产对外投资，非现金资产的公允价值超过其账面价值部分再减去未来应交所得税的余额转入“资本公积——股权投资准备”科目。在债务重组中，记入“资本公积——其他资本公积”的债务重组收益在此之前一直作为“营业外收入”入账。在上市公司关联方交易中，记入“资本公积——关联交易价差”的显失公允的交易价格部分，曾经以“主营业务收入”、“其他业务收入”、“投资收益”、“营业外收入”等形式出现。会计规范修改后的资本公积已经形成了两大类，一类是具有“准资本性质”的资本公积，另一类是具有“损益性质”的特殊来源的资本公积。由此产生了以下几个问题值得探讨：

一是《企业会计制度》对资本公积的处理仅规定“资本公积各

准备项目不能转增资本（或股本）”，却没有对资本公积是否可以补亏作出明确规定，但“资本（或股本）溢价”、“其他资本公积”等项目可转增资本。我国其他法规制度等也没有明确的条文对资本公积补亏明令禁止。因此，一些上市公司又利用这一制度缺陷，将记入“资本公积——其他资本公积”的“债务重组收益”进行转增资本，甚至补亏。

二是财政部在所印发的《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》（财会[2001]64号）中明确规定：上市公司关联方之间显失公允的交易价格部分在“资本公积”科目下单独设置“关联交易价差”明细科目进行核算，这部分差价不得用于转增资本或弥补亏损。但在涉及上市公司与关联方之间债务重组的会计处理中，上市公司与关联方之间债务重组收益记入“资本公积——其他资本公积”而不是“资本公积——关联交易价差”。由此可见，同一性质的资本公积项目，但由于子目的称法不同，导致了会计处理上的差异。

三是大量资本公积沉淀下来以致造成资本公积结构不合理。如上所述，“资本公积----其他资本公积”一部分可以转增股本，同时，记入“关联交易价差”明细科目下的资本公积则无法进行转增或补亏的处理，这无疑使这项资本公积“沉淀”下来。该项目导致了资本公积项目的长期膨胀，也留下了这样的难题：当上市公司出现长期、大量的亏损或为了补亏已减至最低限额的资本，那时，金额巨大的资本公积如何进行处理呢？

资本公积转增个人股本时的税务规定

我们知道，资本公积的主要来源包括资本（股本）溢价、接受非现金资产捐赠准备、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额、关联交易价差、其他资本公积等。不同来源的资本公积在转增个人股本时有何不同的税务处理。

《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发[1997]198号）第1条规定：“股份制企业用

资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作个人所得，不征收个人所得税。”1998 年 5 月 15 日《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股份增值所得应纳个人所得税的批复》（国税函[1998]289 号）第 2 条规定：《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发[1997]198 号）中所表述的资本公积是指股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金，将此转增股本由个人取得的数额，不作为应税所得征个人所得税，而与此不相符合的其他资本公积金分配个人所得部分应当依法征收个人所得税。”由此可见，在上述不同来源资本公积金中，只有资本溢价或股本溢价所形成的资本公积金转增个人股本时不征收个人所得税，其他来源所形成的资本公积金转增个人股本时应依法征收个人所得税。

资本公积形成纳税调整的会计处理

前已述及，资本公积的明细项目有：资本溢价、接受捐赠非现金资产准备、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额、关联交易价差、其他资本公积等。接受现金捐赠转入、资本公积准备项目转入、债务重组时由债权人豁免的债务转入、确实无法支付的应付款转入而形成的资本公积，均在其他资本公积项目中核算。有些资本公积的增加，在税法上认定为计税所得额的增加，要计缴所得税。例如，资产评估增值形成的资本公积，接受捐赠形成的资本公积，确实无法支付的应付款转入形成的资本公积，在税法上都需计税。这种计税的会计处理，在实务中对资本公积账务处理有两种具体方法：一是净额法，即纳税调整数直接在资本公积中调减，借记有关科目，贷记“应交税金”或“递延税款”科目，按其差额（净额）贷记“资本公积”科目；二是全额法，即资本公积全额反映，仅作纳税调整，借记“所得税”科目，贷记“应交税金”科目。由于财政部《问题解答（三）》对《企业会计制度》作了修订，不论企业接受的捐赠是现金资产还是非现金资产，均通过“待转资产价值”

科目核算（取消了原先《企业会计制度》只对外商投资企业接受的非现金资产通过“待转资产价值”科目核算、非外商投资企业接受非现金资产通过“递延税款”科目核算的规定）。具体会计处理是：

（1）如果接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值全部计入当期应纳税所得额的，企业应按已计入“待转资产价值”科目的账面余额，借记“待转资产价值——接受捐赠货币性资产价值（或待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值）”科目，按接受捐赠资产以税法规定确定的入账价值与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积（或接受捐赠非现金资产准备）”科目。这实际上是一次做的净额法。

（2）如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大，经批准可以在不超过5年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额的，各期计算应纳所得税时，企业应按经主管税务机关审核确认当期应计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值部分，借记“待转资产价值”科目，按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税金——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。这实际是分次做的净额法。

我国《企业会计准则——捐赠与补助（征求意见稿）》也规定：“企业应当将实际收到的捐赠扣除该项捐赠应交所得税后的金额计入资本公积；因不履行捐赠所附条件等原因需要返还已收到捐赠的，应当在实际返还时冲减相关资产和资本公积。”

顺便一提的是，对于被投资企业由于接收捐赠等原因而引起的资本公积的增减变动，按照会计制度及相关准则规定，投资企业按持股比例计算的份额，相应增加本企业的资本公积，不确认损益。按照税法规定，对于被投资企业资本公积的增减变动，不增加投资企业的应纳税所得额。因此，对于被投资企业资本公积的增减变动，会计处理与税收规定不存在差异。

综合以上规定，我们认为，除了接受捐赠所致资本公积增加事宜采取第一种方法处理（净额法）外，其余的增加资本公积又需计税的会计事项，应当根据税务与会计分离的原则，采取第二种会计处理方法（全额法）处理，以便全额真实地反映资本公积和所得税项目。

国产设备抵免所得税的会计处理

为鼓励企业加大投资力度，支持企业技术改造，促进产品结构调整和经济稳定发展，财政部和国家税务总局规定，凡在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业，其项目所需国产设备投资的40%可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。这种抵免体现在会计上，就是报告年度所得税项目的减少。有的地方税务部门，在审核国产设备抵免所得税时，下文规定将所抵免的所得税记入“盈余公积——国家扶持基金”科目。这给会计处理出了一道难题。我们认为，所得税的抵免就是收益的增加，抵免的所得税直接作为权益而不是收益，是不符合会计基本原理的。如果遇到上述问题，应当帮助企业妥善处理。

顺便一提的是，国产设备技术改造投资抵免所得税的审批程序问题。国家税务总局《关于已取消和下放的企业所得税审批事项衔接问题的通知》（国税函[2004]963号）中指出，属于下放管理的审批项目（减免税、国产设备技术改造投资抵免），发生在2004年7月1日以前(包括以前年度)按原规定需要国家税务总局审批的，国家税务总局不再审批，由省级税务机关负责审批。

外商投资企业对外投资资产评估增减值的财务处理

对这个问题的财务处理，财政部曾先后印发过两个文件：《财政部关于外商投资企业对外投资资产评估增减值财务处理问题的通知》（财企[2003]181号）、《财政部关于外商投资企业对外投资资产评估增减值财务处理问题的补充通知》（财企[2004]134号）。财企[2003]181号文件指出：“外商投资企业以实物或者无形资产对外投资，投出资产的账面价值加上应支付的相关

需要全本请访问 www.ertongbook.com