

共同经营会计核算探讨

湛小红 邹德军(教授)

(湖南汽车工程职业学院经济贸易系 湖南株洲 412001 广东工贸职业技术学院工商管理系 广州 510510)

【摘要】《企业会计准则第×号——合营安排(征求意见稿)》要求将共同经营业务视为合营方企业的自身业务进行会计核算,这样没有反映合营安排对合营业务的限制,并有可能导致企业利润表的损益信息失真。为此,本文提出增设共同经营资产等账户反映共同经营的情况、合营方与共同经营之间的购销业务按成本结转等建议。

【关键词】共同经营 核算 账户

当企业面临重大经营机会而无法独立运作时,企业可能与其他企业以共同经营的方式来抓住该机会。根据《企业会计准则第×号——合营安排(征求意见稿)》(以下简称《准则》)的界定,共同经营是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。划分共同经营与合营企业的重要标识是单独主体。如果合营安排构成一个单独主体,则属于合营企业。如果合营安排不构成一个单独主体,则属于共同经营。

过30万元,从业人数不超过80人,资产总额不超过1000万元。另一个是财税[2011]105号《关于金融机构与小型微型企业签订借款合同免征印花税的通知》,该通知中规定的小微企业是指符合《关于印发中小企业划型标准规定的通知》(工信部联企业[2011]300号)的条件的小型、微型企业。那么,52号文件中的小微企业到底应该按企业所得税法中的“小型、微利”还是按印花税法优惠政策中的“小型、微型”界定呢?还是两者都不是?

2. 小微企业开具发票的问题。从49号公告可以看出,享受52号文件规定的小微企业,在享受该项税收优惠期间,是不能从税局购买空白发票的。在销售了商品、提供了应税劳务或者营业税服务,需要由纳税人到所属税务机关委托税局代开发票(含增值税专用发票和普通发票)。这样做一方面增加了税局代开发票的工作量,另一方面也增加了办税者往返于税局和单位的奔波。更重要的是,这给纳税人不给客户提供发票提供了客观理由,明显有违于发票管理的相关规定。笔者认为,税务机关可以印制一些定额的普通发票供这些可能的小微企业领用。当然,领用的金额是有限制的,比如一次最高只能领1000元,在每个纳税期内不限制购买次数,每次验旧买新,当小微企业的客户需要增值税专用发票时,小微企业可

一、《准则》中共同经营的会计核算

在共同经营中,合营方企业应当将合营安排中业务涉及的资产、负债、收入和费用当作自身的业务来进行确认,并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理:①确认单独所持有的资产,以及按本企业的份额确认共同持有的资产;②确认单独所承担的负债,以及按本企业的份额确认共同承担的负债;③确认本企业出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入;④按本企业的份额确认

以到所属税局委托税局代开专用发票。

三、围绕52号文件的纳税筹划

围绕52号文件,税务筹划的方法就有两个,一个是递延收入法,一个是企业分立法。

所谓递延法,是指享受52号文件规定的小微企业,在每个月的月底,就需要注意其销售额或者营业额,严格控制好其销售额或营业额,不令其突破2万元。若实际销售额或营业额突破了2万元,可以采用与客户协商的办法,推迟发票的给付。注意,该方法只适用于月销售额或营业额略超2万元的企业和非企业性单位。

分立法是指把一个企业或非企业性单位分立成两个或更多个企业或非企业性单位。该方法适用于月销售额或月营业额突破2万元,并且有望继续增长的企业或非企业性单位。但实务中,不断地进行分割的做法是不现实的,因为分割也是有成本的。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税的通知.财税[2013]52号,2013-07-29
2. 国家税务总局.关于暂免征收部分小微企业增值税和营业税政策有关问题的公告.国税总局[2013]第49号公告,2013-08-21

共同经营因出售其产出所产生的收入;⑤确认单独所发生的费用,以及按本企业的份额确认共同经营发生的费用。合营方企业向共同经营投出或出售资产等(子公司除外),应当仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失。交易表明投出或出售的资产发生减值损失的,合营方应当全额确认该损失。合营方自共同经营购买资产等(业务除外),在将该资产等出售给第三方之前,不应当确认因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。交易表明购入的资产发生减值损失的,合营方应当按其承担的份额确认该部分损失。合营方自共同经营购买业务的,应当按照企业合并会计准则的规定进行会计处理。合营方向共同经营投出或出售子公司的,应当按照合并财务报表会计准则的规定进行会计处理。可见《准则》没有将共同经营作为独立的会计核算主体,而是将合营相关业务作为企业自身的业务来进行会计核算。

二、《准则》中共同经营会计核算存在的缺陷

1. 没有反映合营安排对合营业务的限制。虽然合营安排通常没有形成一个单独主体,但是合营安排还是会限制合营企业对合营业务的自由使用。合营安排的重要特征是共同控制。合营安排的共同控制是指按照相关约定对某项安排所共有的控制,并且对某项合营安排的回报产生重大影响的活动,包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、研究与开发活动以及融资活动等必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。合营安排的集体控制约定使得企业并不能自由决定其在合营安排中的相关业务活动,这就意味着企业不能自由处理共同经营中的业务活动所形成的资产、负债、收入和费用等。由于合营安排造成的限制,有可能使得会计核算信息所体现出来的情况并不符合业务的经济实质。

2. 有可能导致企业财务报告中的损益信息失真。《准则》中允许合营企业从共同经营购买资产,在将该资产等出售给第三方之前,不应当确认因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。而合营方企业向共同经营投出或出售资产等情况时应当仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失。合营方向共同经营投出或出售的资产发生减值损失的,应当全额确认该损失。

由于合营各方属于较为重要的合作伙伴,极有可能相互配合来达到合营企业特定的目标。《准则》中采用的共同经营会计核算方法使得合营方可以采取一定措施人为改变资产价值,从而使企业财务报告中的损益信息失真。

三、共同经营会计核算的改进建议

1. 应该设置新账户反映共同经营的情况。共同经营的合营方共同控制能够对具体的业务及相关的收入、支出等构成约束力。共同经营所形成的范围就是能够相对隔离于合营方主体的空间界限,因此共同经营的业务也

应该相对独立于合营方自身所属的其他业务。既然合营方在共同经营中的业务相对独立于合营方的其他业务,那么就应以特定的账户来反映共同经营业务相关的资产、负债、收入和费用。为此建议设置四个一级账户:共同经营资产、共同经营负债、共同经营收入、共同经营成本。

共同经营资产反映合营方单独所持有的资产,以及按份额共同持有的资产。共同经营资产的借方核算合营方单独或者按份额共同持有的资产的增加额,贷方核算合营方单独或者按份额共同持有的资产的减少额,余额在借方。共同经营资产可以根据资产类别设置二级明细账。共同经营资产下还可以根据资产性质设置折旧、摊销和减值准备等明细账户,用以核算合营方单独或按份额共同持有的固定资产折旧、无形资产摊销及减值准备等。

共同经营负债是合营方单独所承担以及按份额共同承担的负债。共同经营负债的贷方核算合营方单独所承担以及按份额共同承担的负债的增加额,共同经营负债的借方核算合营方单独所承担以及按份额共同承担的负债的减少额,余额在贷方。

共同经营收入反映合营方出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入。其中贷方核算当前发生的出售共同经营产出中合营方应该分享的份额,借方核算结转至合营方本年利润的共同经营收入,期末无余额。

共同经营成本反映合营方单独所发生的费用,以及按份额确认共同经营发生的费用。其中借方核算当前发生的、应由合营方单独承担的费用,以及按份额承担的共同经营发生的费用,贷方核算结转至合营方本年利润的共同经营成本,期末无余额。

通过比较一段时间中共同经营的收入和成本,可以获得共同经营业务收益的信息。

2. 合营方与共同经营之间的购销业务应该按成本结转。合营各方能够共同控制共同经营的业务活动,因此合营方与共同经营之间属于关联方,它们之间的购销业务属于关联交易。由于合营各方选择共同经营方式的重要原因是产品或者材料具有特殊的性质,难以市场方式获得相应的产品和材料,多数缺乏活跃而公开的市场。因此,合营方与共同经营之间的购销业务难以寻找到适当的公允价值比较对象。从可操作性来看,合营方与共同经营之间的购销业务按照资产账面成本直接结转,使这项业务会计核算简单,便于事后查验。直接结转合营方与共同经营之间购销业务指向的资产,使其净损益为零,可以有效避免合营方的舞弊行为。

主要参考文献

财政部办公厅.关于征求《企业会计准则第×号——合营安排(征求意见稿)》意见的函.财办会[2012]42号,2012-11-15