

长期股权投资评估增值引发的会计处理问题

北京永拓会计师事务所
马向军

案例资料:A公司为一家全民所有制企业,目前执行的是《企业会计制度》,公司以2007年3月30日为改制基准日,进行了相应的审计和资产评估,并以评估后的净资产折股。A公司拥有B公司80%的股权,“长期股权投资——B公司”账面价值为800万元。B公司账面净资产1 000万元,改制时评估价值为1 200万元(其中,可辨认净资产的公允价值为1 100万元)。由于B公司为有限责任公司,不根据评估结果调整账务,因此B公司的账面净资产仍为1 000万元,A公司享有的B公司所有者权益的份额仍为800万元。A公司根据资产评估结果进行了相应的账务处理,有关问题如下:

问题一:A公司根据评估结果进行调账时,“长期股权投资——B公司”评估增值部分160万元($200 \times 80\%$),是增加投资成本还是增加股权投资差额?

依照《企业会计制度》的相关规定,按权益法核算的长期股权投资,应将初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益的份额的差额(即股权投资差额),调整该长期股权投资的初始投资成本,调整后的成本为新的投资成本。经过调整后,“长期股权投资——B公司”的投资成本仍为800万元,“长期股权投资——B公司”的股权投资差额为160万元。

问题二:A公司变更为股份公司以后执行新的企业会计准则,此时,如何处理评估增值产生的股权投资差额?

笔者认为,根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》第五条,对于首次执行日的长期股权投资,应当分别按下列情况处理:①根据《企业会计准则第20号——企业合并》属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资,尚未摊销完毕的股权投资差额应全额冲销,并调整留存收益,以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。②除上述①以外的其他采用权益法核算的长期股权投资,存在股权投资借方差额的,应将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本。

问题三:假如股权投资借方差额转为长期股权投资的投资成本,在对长期投资进行减值测试时,如果B公司原引起增值的资产出现了减值,是否一定要计提减值准备?

笔者认为,根据《企业会计准则第8号——资产减值》,应综合考虑B公司的价值,若B公司净资产的公允价值不低于1 200万元,也就是说A公司的“长期股权投资——B公司”的可回收金额不低于960万元,则A公司将不用计提减值准备,因此无需单独考虑B公司原引起增值的资产的价值变化。○

当议外币报表折算方法

长沙 彭屹松

一、新准则规定的外币报表折算方法

新发布的《企业会计准则第19号——外币折算》没有明确规定外币报表折算应该采用什么方法进行折算,但在第十二条规定:资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”项目外,其他项目采用发生时的即期汇率折算;利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算;折算产生的外币财务报表折算差额,在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。这实际上是规定了外币报表折算应当采用现行汇率法。

尽管新准则对外币报表折算方法作了详细唯一的规定,但新准则第十一条对外币交易会计处理的规定又让人费解。企业在资产负债表日,应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理:(一)外币货币性项目,采用资产负债表日即期汇率折算;(二)以历史成本计量的外币非货币性项目,仍采用交易发生日的即期汇率折算,不改变其记账本位币金额;(三)以公允价值计量的外币非货币性项目,采用公允价值确定日的即期汇率折算。

此种规定对于处理母公司与集团外的企业进行的外币交易,是很好理解的。但是,若一项外币交易是母子公司之间的交易,尤其是外币非货币性交易,则让人无所适从。例如:中国母公司(以人民币为记账本位币)有一批以港元按历史成本计价的存货,它的一美国子公司(以美元为记账本位币)从母公司购入一部分存货。在编制合并报表时,按新准则第十二条规定,母公司应采用现行汇率法将子公司购入的存货按资产负债表日的即期汇率折算成人民币,但母公司未销售的同类存货仍然按其购入时的历史汇率折算成人民币,这就使得母公司对同一批存货采用历史汇率和现行汇率同时计价,显然是不合理的。同样,如果子公司从母公司购入以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目,也会导致同种股票、基金按不同汇率折算计价的情况。如果这种关联方外币非货币性交易较多,则会严重扭曲财务报表的可靠性和真实性。因此,要适应新准则第十一条规定,外币报表折算就应采用时态法折算。

二、我国外币报表折算方法的现实选择

外币报表折算方法的选择,主要取决于功能货币的确定以及所处的会计环境。对我国来说,跨国公司主要以国有大型企业为主。目前这些跨国公司大部分是在国外设置分公司

或分支机构,在国外的经济活动主要是销售母公司的出口商品、汇回货款等,实质是属于母公司延伸业务的经营业务,其本身很少存在独立的经济业务,所以这时并不要求着重考核子公司自身的经营业绩,因此选用时态法是适合的。

《企业会计准则——基本准则》规定对会计要素可采用历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值进行计量。也就是说企业的资产、负债项目计量采用混合计量模式,而时态法保持了计量外币项目的原有属性,所以,不论外币项目原来采用何种计量属性,用时态法折算后的项目保留了原来的计量属性,不会出现同种类或同一批次的外币非货币性项目采用不同的汇率折算的矛盾。

尽管时态法能适应新准则多种计量属性的要求,也比较适合于当前我国跨国公司所处的会计环境,但是,计量属性的多样性同样带来了计算的复杂性。我国的跨国公司只是一小部分,我国会计实务又倾向于采用简单的会计处理方法,这可能是新准则将现行汇率法规定为唯一折算方法的主要原因。

既然基本准则规定了多种计量属性,而采用现行汇率法折算会与采用多种计量属性计价产生诸多矛盾。所以笔者认为,我国应借鉴英美等主要发达国家的外币报表折算方法,根据境外经营实体的不同环境条件,运用功能货币的概念,允许时态法与现行汇率法并存。○

小企业对外捐赠固定资产 的所得税纳税调整

河北省科技工程学校 张占军

《小企业会计制度》对接受捐赠固定资产的纳税调整规定得较为具体,而对对外捐赠固定资产的纳税调整涉及很少,笔者拟介绍一种小企业对外捐赠固定资产所得税纳税调整的简便计算方法。

1.《小企业会计制度》和税法中关于对外捐赠固定资产纳税调整的规定。《小企业会计制度》规定:小企业发生的与其生产经营无直接关系的各项支出,如固定资产盘亏、处置固定资产净损失等,在“营业外支出”科目中核算。

税法规定,小企业对外捐赠固定资产,应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。小企业对外捐赠固定资产应视同销售,计算缴纳流转税及所得税。捐赠行为所发生的支出,除符合税法规定的公益救济性捐赠可在按应纳税所得额的一定比例范围内税前扣除外,其他捐赠支出一律不得在税前扣除。也就是说,小企业因会计规定与税法规定就捐赠固定资产应计入损益的金额不同而产生的差异为永久性差异,应按照当期应交的所得税确认为当期的所得税费用。

2. 小企业对外捐赠固定资产所得税纳税调整的一般方法。小企业在计算捐赠当期的应纳税所得额时,应在按照会计规定计算的利润总额基础上,加上因捐赠固定资产产生的纳税调整金额,即为当期应纳税所得额,该纳税调整金额的计算公式如下:因捐赠固定资产产生的纳税调整金额=按税法规定认定的捐出固定资产的公允价值-(按税法规定认定的捐出固定资产资产原价-按税法规定已计提的累计折旧)-捐赠过程中发生的清理费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的除所得税以外的相关税费+因捐赠事项按会计规定计入当期营业外支出的金额-税法规定允许税前扣除的公益救济性捐赠金额。

3. 小企业对外捐赠固定资产所得税纳税调整的简便计算方法。计算公式如下:因捐赠固定资产产生的纳税调整金额=按税法规定认定的捐出固定资产的公允价值-税法规定允许税前扣除的公益救济性捐赠金额。

为什么公式变得简单了?先看看《小企业会计制度》对对外捐赠固定资产是如何进行账务处理的。首先,捐赠转出固定资产,应按净值转入固定资产清理。借:固定资产清理,累计折旧;贷:固定资产。其次,将清理过程中发生的费用及应交税金计入固定资产清理。借:固定资产清理;贷:银行存款。最后,将固定资产清理净损失转入营业外支出。借:营业外支出;贷:固定资产清理。

从以上的账务处理可以看出,固定资产清理净损失已经转入“营业外支出”账户,在计算会计利润时作了扣除,但按税法规定不能税前扣除,所以计税时还要加回来。对外捐赠固定资产视同按公允价值对外销售,计税时应将会计利润加上该“销售额”,且从“销售额”中把税法允许扣除的各项费用扣除,而各项费用即是因清理该固定资产发生的净损失,也就是计入营业外支出的金额。一方要加回来,一方要再扣除,两者相抵,因捐赠固定资产纳税所需调整金额就变成了该项固定资产的公允价值。当然,税法允许税前扣除的公益救济性捐赠金额要从中再扣除。

例:甲公司执行《小企业会计制度》,2005年10月将一台固定资产直接捐赠给乙公司,甲公司2000年12月取得该固定资产的实际成本为150万元,按直线法计提折旧,预计使用年限为10年,预计净残值为0。假定税法规定的使用年限、预计净残值及折旧方法与会计规定相同。捐赠过程中用银行存款支付固定资产清理费用0.6万元。假定未发生与捐赠行为相关的其他税费。捐赠时该固定资产按税法规定确定的公允价值为80万元,2005年甲公司会计上的利润总额为1 200万元。

(1)按普通方法计算该年应税所得=1 200+[80-(150-72.5)-0.6]+78.1-0=1 280(万元)。其中,该项固定资产已计提折旧=150÷10×4+150÷10÷12×10=72.5(万元),清理该固定资产计入营业外支出的净损失=150-72.5+0.6=78.1(万元)。

(2)按简便方法计算该年应税所得=1 200+80-0=1 280(万元)。

可以看出,两种计算方法得到的该年应税所得额是相同的,但后者计算过程更简便。○