

资成本;应冲减的初始投资成本=被投资单位分派的利润或现金股利-被投资单位实现的净损益×投资单位的持股比例。当收到的被投资单位分配的利润或现金股利小于按持股比例计算的被投资单位所实现的净损益时,应把收到的全部利润或现金股利作为当期的投资收益。账务处理为:借:应收股利(分配的利润或现金股利);贷:投资收益(应确认的投资收益),长期股权投资——成本(应冲销的初始投资成本)。○

## 企业外购商誉

### 减值测试之我见

中国矿业大学管理学院 阮中飞

新颁布的企业会计准则规定,企业外购商誉应当在每年年度终了进行减值测试,不再要求进行摊销。

笔者认为,只对外购商誉进行减值测试并不合适。首先,这种减值测试在实务中较难操作。因为对外购商誉进行减值测试时,应该结合与其相关的资产组或者资产组组合来确定,其公允价值很难从整个企业的市价中直接得到,只能根据价值模型来估计。这就为企业进行盈余管理提供了方便。其次,由于商誉不能带来独立的现金流,无法将外购商誉与自创商誉创造的利益分开,减值测试中不可避免地要确认一部分自创商誉,而自创商誉又不应当予以确认,这就形成了一个无法解决的矛盾。因此,除了被收购企业仍然保持经营活动的独立性的这种特殊情况外,对外购商誉进行减值测试难免受自创商誉的影响。最后,我国尚未建立起真正的商誉公允价值评估体系,注册会计师无论是执业水平还是法律意识、职业道德都尚未达到可靠确定商誉公允价值的要求。而要对商誉进行减值测试的一个重要前提就是能够可靠确定商誉的公允价值。

就我国的现状来看,我们可以将企业的商誉资产分为消耗性商誉资产和非消耗性商誉资产两部分,对它们分别进行处理。

消耗性商誉资产的耗费和损耗采用系统摊销法,非消耗性商誉资产采用减值测试。具体操作方法是:首先,对于消耗性商誉资产,采用目前我国“摊销+减值”的处理方法,可以借鉴会计实务中对“固定资产”的处理方法,即在对商誉采用系统摊销法的同时,设置“商誉减值损失准备”账户,当有明显迹象表明商誉出现永久性减值时,应计提减值准备,计入当期损益;而当表明商誉发生减值的迹象全部或部分消失时,应将以前年度确认的减值损失予以全部或部分转回,但转回的金额不得超过已计提的减值准备的账面金额。其次,对于非消耗性商誉资产,应确认为一项永久性的资产,不予摊销,但必须每年对其进行减值测试,将预计不能收回的金额确认为费用,计入当期损益。○

## 改变资金结算方式

### 的纳税筹划

南京诚业联合会计师事务所 杨芳

A公司是一家经营自有房屋的租赁(经营性租赁,下同)、仓储及物业管理服务的企业,由于其经营项目的特殊性,资金结算均采用预收的方式。预收款项时开具何种结算凭证将直接影响其当期应缴纳税款的金额。具体分析如下:

1.收款的同时开具发票。结果是:收款当期即应全额申报营业税(暂不考虑其他税种,下同),违反了发票管理规定。A公司收取的款项虽然系预收款,但由于开具的是发票,税务部门审核营业税的纳税义务发生时间,通常就其形式认定,认定发票开具当期即为营业收入的期间,因此应于开票当期全额缴纳营业税。A公司仅是预收了价款,经营业务尚没有发生,因此不应该开具发票。

2.收款的同时开具资金结算凭证,待收入确认时开具发票。结果是:在收入确认期申报相应的营业税,即应缴纳税款的资金流出随着收入的递延而递延。

根据财税[2003]16号文件的规定,预收价款营业税纳税义务发生时间以收入确认的时间为准。A公司的业务涉及租赁、仓储及物业管理服务,其中:仓储及物业管理服务属提供劳务收入、经营租赁属让渡资产使用权收入。根据收入准则,A公司在预收仓储、物业管理服务费的情况下,由于劳务行为尚未发生,成本无法计量,因此预收的款项在当期不能确认收入,应随着后期劳务的完成,分期结转收入、成本。

根据租赁准则,A公司预收租金的当期即结转收入显然不合理,应当根据租赁协议的约定按直线法平均分配确认各期的收入。

根据财务会计制度的规定,A公司预收的价款均不应该在收款当期确认收入。随着收入确认的递延,其营业税纳税义务发生时间也将向后递延。

不难看出,针对同样的业务,开具不同的资金结算凭证,纳税义务发生时间随之不同。比较以上两种资金结算方式,显然第二种方式可以实现税款递延,从而实现获取资金时间价值,同时也符合发票管理的相关规定。但企业预收价款时使用自制的资金结算凭证,不利于税务部门的征管。

笔者认为,可以借鉴房地产企业的税收征管方式。①发票管理方面:企业收取预收价款时统一开具税务部门监制的预收款收据,因其为零星劳务,可免于逐笔开具发票,但在客户提出要求时应开具发票。②纳税方面:企业根据《中华人民共和国营业税暂行条例》及财税[2003]16号的相关规定按期如实申报纳税。○