

税的利益;材料毁损后,17元进项税额要从“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”账户的贷方转出,这样就不能再抵扣销项税额,应交增值税就增加了17元。即材料毁损后,待扣税金这种利益(资产)也丧失了,给企业带来了多交税的损失。所以,进项税额17元和材料本身价格100元都是损失。在会计核算中,把不含税价100元和进项税额17元都计入管理费用等,能更清楚地说明材料毁损的损失是117元。

4.从存货中增值税的性质和作用看。存货所内含的增值税就是进项税额。进项税额可以从销项税额中抵扣,从而计算应纳增值税额。在销项税额一定的情况下,进项税额越多,应纳增值税额就越少;进项税额越少,应纳增值税额就越多。进项税额的这种抵销作用,会导致企业实际承担的赋税减轻和支付的现金流量减少,其实质与增加收入是相同的,都会带来“收益”。能带来收益的就具有价值,就是资产,因此进项税额也是一种资产,其价值附属于材料。○

合并商誉摊销方法管见

郑州大学商学院 吴尚宗(教授)

2006年2月15日颁布的《企业会计准则第33号——合并财务报表(以下简称“新准则”))把“合并价差”改成“商誉”,并规定,商誉发生减值的,应当按照经减值测试后的金额列示。减值应如何进行账务处理新准则并无规定,笔者对此谈谈自己的看法。

如果母公司对其子公司的长期投资采用简单权益法核算,则合并商誉减值的会计处理采用表摊法;如果母公司对其子公司的长期投资采用复杂权益法,则合并商誉减值的会计处理采用账摊法。

一、简单权益法:表摊法

所谓表摊法,就是合并商誉减值不在账簿上摊销,而在合并报表工作底稿上摊销。对于摊销额,有种观点认为应将其记入合并“营业费用”科目。这种观点有些不妥,笔者认为应当将其记入合并“管理费用”科目。

例:甲公司于2005年1月1日对乙公司实行控股合并,控股比例为80%,乙公司净资产账面价值为5 000万元,甲公司的购买成本为6 000万元,产生2 000万元(6 000-5 000×80%)的合并商誉。

购并日合并资产负债表中合并商誉的抵销分录为:借:商誉2 000万元;贷:长期投资——股权投资差额2 000万元。假设合并商誉按两年摊销,那么在2005年年末的合并资产负债表工作底稿上,作摊销分录:借:管理费用1 000万元,商誉1 000万元;贷:长期投资——股权投资差额2 000万元。2001年年末及其以后各年年末的摊销分录均为:借:管理费用2 000万元;贷:长期投资——股权投资差额2 000万元。

二、复杂权益法:账摊法

所谓账摊法,就是合并商誉不在合并财务报表上摊销,而在母公司账簿上摊销。

如果上例母公司对其子公司的长期投资核算采用复杂权益法,按传统做法,2000年年末母公司作会计分录为:借:投资收益1 000万元;贷:长期投资——股权投资差额1 000万元。合并报表工作底稿上的抵销分录为:借:商誉1 000万元;贷:长期投资——股权投资差额1 000万元。2001年年末母公司作会计分录为:借:投资收益1 000万元;贷:长期股权投资——股权投资差额1 000万元。合并报表工作底稿上不需要编制抵销分录,因为“股权投资差额”账户上已经没有余额。2002年以后,母公司账上及合并财务报表上均不需要再作任何合并商誉摊销的账务处理了。笔者对复杂权益法的会计处理方法有不同看法:母公司对商誉摊销会计分录不应借记“投资收益”科目,而应借记“管理费用”科目,理由如下:

1.如果借记“投资收益”科目,合并利润及利润分配表工作底稿上的抵销分录无法编制。现仍用上例加以说明。假设乙公司2005年度盈利1 000万元,母公司拥有800万元,少数股东权益为200万元。乙公司提取盈余公积金300万元,宣告分配股利500万元,年末未分配利润为200万元,无年初未分配利润。合并利润及利润分配表工作底稿上的抵销分录应当是:借:投资收益800万元,少数股东收益200万元;贷:提取盈余公积300万元,应付股利500万元,未分配利润200万元。

如果经测试该年年末合并商誉减值为1 000万元,按传统复杂权益法,母公司摊销分录应当借记“投资收益”科目1 000万元。但是,母公司确认的“投资收益”科目贷方余额只有800万元,怎能借记1 000万元?如果800万元全部记入借方,“投资收益”科目无余额,上述合并利润及利润分配表工作底稿上的抵销分录怎么编制?如果借记“管理费用”科目800万元,抵销分录的编制就不会出现这个问题了。

2.母公司“投资收益”科目是为了反映母公司应从子公司分取的利润,摊销合并商誉把它部分或全部冲减,就不能准确反映母公司应从子公司分取的利润了。何况还会出现摊销额比投资收益多、投资收益不够冲减的情况,如上例。另外,母公司“投资收益”账户余额应当与它在子公司净利润中的份额相同,账账相符,如果把“投资收益”部分或全部抵销了,账账就不能相符了。

3.商誉是管理的产物,其摊销应记入“管理费用”科目。在简单权益法下,商誉记入“管理费用”科目;在复杂权益法下,其也应当记入“管理费用”科目,两者应当一致。即两种方法下,编制出来的合并财务报表应当是相同的。

三、表摊法与账摊法的比较

相比较而言,账摊法比表摊法好。其理由为:第一,账摊法是治本措施,而表摊法治标不治本。由于“股权投资差额”没有摊销,因此“合并商誉”每年都得摊销。第二,账摊法摊完后的各年就不再摊销了,减少了会计工作量;而表摊法摊销期结束之后每年仍要编制抵销分录,增加了会计工作量。第三,所得税不是按集团公司合并财务报表的合并利润计征的,而是按母子公司法人的利润计征的,账摊法合并商誉的摊销可以免缴所得税,而表摊法则不能。○