

固定资产对外投资 会计处理之我见

浙江诸暨市教育局核算中心 郦小芳

现行会计实务中对投资转出的固定资产,作如下会计处理:按固定资产净值,借记“固定资产清理”科目,按该项固定资产已提的折旧,借记“累计折旧”科目,按该项固定资产已提的固定资产减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,按投出固定资产账面原价,贷记“固定资产”科目。按投出固定资产应支付的相关税费,借记“固定资产清理”科目,贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。按“固定资产清理”科目余额,借记“长期股权投资”科目,贷记“固定资产清理”科目。笔者认为上述处理欠妥。

1.未考虑投出固定资产的评估价或协议价,致使长期股权投资价值有失公允,引起资产的虚增虚减。一般而言,投资双方为了保证自己的利益,

在以固定资产出资时,往往会聘请独立于双方的中介机构进行验资,或双方对该项资产的价值进行协商,形成以市场公允价为基础的评估价或协议价。假如企业对应计提减值准备的投资的固定资产,少提或不提减值准备时,“固定资产清理”余额就会大于固定资产的评估价或协议价;反之,如果企业在投资前多计提了减值准备,就会出现“固定资产清理”余额小于固定资产的评估价或协议价的情况,导致按“固定资产清理”余额入账的“长期股权投资”价值有失公允,则会引起资产虚增虚减。因此,笔者认为对于此类业务,应充分考虑所投资资产的实际价值,按评估价或协议价作为“长期股权投资”的入账价值,将“长期股权投资”与“固定资产清理”的差额视为因法定财产重估而出现的价值变化,记入“资本公积——其他资本公积”科目。

2.造成投资双方对同一资产的价值确认基础不一致。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允的除外。因而,当被投资单位收到外单位投入的固定资产时,应当按照评估价或协议价来确定出资方在被投资单位中的出资份额,其会计处理为:借记“固定资产”科目;贷记“实收资本”科目。而目前实务中对投资方投出固定资产的这种会计处理方式,使得长期股权投资与实收资本的计价基础发生了变化,出现了同一资产在投资双方一方按评估价或协议价计价,另一方按固定资产清理余额计价的情况。

因此笔者认为,固定资产对外投资时的会计处理应作如下调整:按固定资产净值,借记“固定资产清理”科目,按该项固定资产已提的折旧,借记“累计折旧”科目,按该项固定资产已提的固定资产减值准备,借记“固定资产减值准备”科

目,按投出固定资产账面原价,贷记“固定资产”科目。按投出固定资产应支付的相关税费,借记“固定资产清理”科目,贷记“银行存款”、“应交税金”等科目。按固定资产评估价或协议价,借记“长期股权投资”科目,按固定资产清理余额,贷记“固定资产清理”科目,并将其差额记入“资本公积——其他资本公积”科目。○

新企业合并准则 的不足与完善

大连 卿固 北京 于颖(教授)

2006年2月15日,财政部正式发布了《企业会计准则第20号——企业合并》(以下简称《企业合并准则》),该准则充分考虑了我国的实际情况,对我国目前各种形式的企业合并业务的会计处理起到了规范和指导作用。但笔者认为同一控制下的企业合并概念的提出有待商榷,而且该准则中缺少对公允价值取得方法的具体规定,缺乏可操作性。

一、《企业合并准则》的欠缺之处

1.准则中关于同一控制下的企业合并的规定与国际惯例背离。国际财务报告准则和美国财务会计准则均不包括同一控制下的企业合并,我国这样规定与国际惯例相差甚远。《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS3)将企业合并定义为,将单独的主体和业务集合为一个报告主体。几乎所有企业合并的结果都是一个主体(即购买方)获得一个或多个其他企业(即被购买方)的控制权。同时,IFRS3在其适用范围中列举了四种不适用的情况,把同一控制下的企业合并、合营的企业合并、共同主体的企业合并以及纯粹契约性质的企业合并排除在该准则的适用范围之外。《美国财务会计准则第141号——企业合并》也有相同的规定,把同一控制下的企业合并排除在外。

2.准则对非同一控制下的企业合并没有规定公允价值的取得方法,缺乏可操作性。《企业合并准则》第十三条规定,购买方在购买日应当对合并成本进行分配,按照本准则第十四条的规定确认所取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债。购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉。购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,也规定了处理方法。第十四条规定,被购买方可辨认净资产公允价值,是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。但准则没有规定取得公允价值的具体方法,使准则缺乏可操作性。

二、对《企业合并准则》规定的改进建议

1.不区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。目前,我国企业合并正处于增长时期,换股合并将会有