

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

广阔的发展空间,在这种情况下可以参照美国财务会计准则委员会发布的第16号意见书(APB 16)和国际会计准则22号公告(IAS 22)的有关规定,确定一些具体的数量标准限制条件和使用权益结合法的判断标准,尽量减少不必要的主观判断,以提高准则的可操作性。

2.规定公允价值的取得方法,增加准则的可操作性。在确定所购入的可辨认资产和负债的公允价值时:①有价证券按现行市价确定;②非有价证券,按综合考虑市盈率 and 同类企业类似证券的预期增长率等特性之后得出的估计价值确定;③应收账款,按以恰当的现行利率计算的应收金额的现值减去坏账准备以及收账费用确定;④存货中产成品和商品按其售价减除销售费用或参照类似产成品和商品的利润,以及为购买企业的销售工作建立的合理利润备抵确定;⑤在产品,按其产成品的售价减除完工尚需发生的成本销售费用和参照类似产成品的利润,为完工和销售工作而建立的合理的利润备抵确定;⑥原材料,按其现行重置成本确定;⑦土地和建筑物,按其市场价值确定;⑧厂房和设备,通常按评估确定的市场价值确定,由于厂房和设备的性质特别或由于其除作为持续经营企业的一部分外很少出售,从而缺乏市价的依据时,应按其折旧后的重置成本确定;⑨应付账款和应付票据、长期债务、短期负债、应计项目和其他应付账款,按以恰当的现行利率计算的应付债务金额的现值确定。○

谈债务重组会计处理 存在的问题

长沙理工大学 贺云龙(博士)

一、新债务重组准则存在的问题

1.债权人会计处理问题。新债务重组准则规定,债权人在债务重组过程中发生的债务重组损失计入当期损益,将其视为非正常经营情况下的会计事项在“营业外支出”科目下单独设置“债务重组损失”二级明细科目加以核算。这种会计处理方式,存在以下不容忽视的问题:

(1)与营业外支出的定义不相符。营业外支出是企业发生的与其生产经营活动无直接联系的各项支出,这种支出具有非经常性、偶发性的特点。在市场经济条件下,只要存在商业信用,企业在生产经营过程中就会与其他企业发生债权债务关系。作为债权人,企业债务重组损失也就必然产生。由此可知,债务重组损失与企业的生产经营活动有着必然的直接联系,因此将债务重组损失列为营业外支出与营业外支出的定义不相符。

(2)不符合一致性、可比性原则。债务重组损失从本质上看,是因为债权到期不能如数收回而发生的经济损失,在这方面,债务重组损失与坏账损失从本质分析是相同的。新债务重组准则规定,重组债权的账面价值与未来应收债权

之间的差额应先冲减坏账准备,再将剩余部分确认为债务重组损失,计入营业外支出。这种会计处理方式将导致同一企业不同时期以及不同企业之间因债权有无计提坏账准备而产生债务重组损失会计处理上的差异,因而不符合一致性、可比性原则。

2.债务人会计处理问题。新债务重组准则规定,债务人在债务重组过程中发生的债务重组收益计入当期损益,将其视为非正常经营情况下的会计事项在“营业外收入”科目下单独设置“债务重组收益”二级明细科目加以核算。这种会计处理方式除了存在与债权人会计处理方式同样的问题外,还存在以下问题:

(1)与债务重组目标相悖。债务重组收益全部被列为当期的营业外收入,增加了当期利润,从而相应地增加了当期的应纳税所得额,使当期应缴纳的所得税增加;而债务重组收益当期并未给债务企业带来实际的现金流入,因此交纳所得税的实际现金流出抵消了债务重组带来的好处,同样会使债务人的资金再度紧张,使债务企业难以恢复到正常的生产经营状态,因此与债务重组的目标相悖。

(2)同一控制下的经济主体利用债务重组操纵利润,从而降低其收益信息质量。新债务重组准则规定,债务人债务重组收益一次性计入当期损益。这使一些亏损企业利用债务重组获取额外的重组收益及巨额利润,以使亏损减小甚至扭亏为盈,维持报表利润,使收益信息质量严重下降。

二、完善债务重组准则的建议

1.调整债务重组会计处理方式。对债权人而言,应将债务重组过程中债务重组损失视为正常经营业务损失来处理,即将其作为“管理费用”来核算,在此科目下设置“债务重组损失”二级明细科目,根据重要性原则的要求分别进行会计处理。如果债务重组损失金额未达到重要性标准,则直接记入“管理费用——债务重组损失”科目;如果达到了重要性标准,可以先将其记入“长期待摊费用”科目,分期摊销时,借记“管理费用——债务重组损失”科目,贷记“长期待摊费用”科目。这样不仅符合会计核算原则的规定,同时也可以避免债权人利用债务重组转移其税前利润,逃缴所得税的问题。

对债务人而言,如果债权人与债务人属于同一控制主体,则应将债务重组时债务人应付债务的账面价值大于未来应付金额的部分,首先扣除未来应交的所得税(即确认纳税义务发生),然后将差额部分记入“资本公积——其他资本公积”科目。这样处理可以有效遏制债务人利用债务重组来虚增利润,避免收益信息质量的下降。如果债务人与债权人不属于同一控制主体,则可以直接计入当期损益。

2.引入现值计量。《美国财务会计准则第15号公告》在债务重组中强调对债权人做出让步,并引入现值来判断债权人是否做出了让步。因此,在修改其他债务条件下比较重组债权的账面价值和修改条件后的未来应收金额时,可以借鉴引入现值的方法。即在以修改其他债务条件进行债务重组时,债权人首先要比较重组债权的账面价值和修改条件后的未来应收金额的现值,若前者大于后者,则将账面价值减记至未来应收金额的现值,减记的金额确认为当期损失;若前者小于后者,则不作账务处理。○