

资产评估增值会计处理方法简评



江苏苏州科技学院 刘 斌

一、资产评估增值不同会计处理方法的比较

资产评估产生的增值在会计处理时,一般有三种方法可供选择:第一种方法是在资产评估增值时就确认收益,作为营业外收入的增加处理,借记某资产类科目,贷记“营业外收入”等收益类科目;第二种方法认为,资产评估虽然产生了增值,但属于尚未实现的收益,不应立即确认为收入,而应先作为资本公积处理,借记某资产类科目,贷记“资本公积”科目;第三种方法则认为在资产评估增值时不确认该收益。

这三种方法中,第一种方法最为激进,将资产评估增值部分作为当期收入,使得当期利润总额增加,企业需要在当期为此交纳所得税。第二种方法较为谨慎,因增加了资本公积,为此企业仍需计算应交所得税额,但在“递延税款”科目中核算,等到该项资产对外出售或报废时,才将其转入“应交税金——应交所得税”科目贷方,并交纳所得税。这种方法让企业享受了延期纳税的好处。第三种方法则最为保守,它不确认这种收益,因此也就享受到了少纳税的好处。前两种方法确认了收益,使得资产数额增加了,第三种方法则因为没有确认收益,账面上的资产价值也就没有增加。

二、资产评估增值不同会计处理方法

我国在行业会计制度中对资产评估增值的处理大都采用上述第二种方法。但在现行《企业会计制度》中,已经不再专门规定资产评估增值应如何进行会计处理,而是随着对资产计价方法规定的变化,分散规定在相关章节了。其主要包括在以下几个方面中:

1.对外投资。《企业会计制度》规定,企业以实物资产对外投资时,应该以该项资产的账面价值作为取得该投资的入账成本。

例1:甲企业以一台机器设备对A企业进行长期投资,该机器账面原价为200 000元,已计提折旧40 000元,评估确认其公允价值为180 000元,所得税税率为33%。

(1)原行业会计制度会计处理为:借:长期投资——股权投资(A企业)180 000元,累计折旧40 000元;贷:固定资产200 000元,递延税款6 600元,资本公积13 400元。

(2)《企业会计制度》会计处理为:借:长期股权投资——A企业160 000元,累计折旧40 000元;贷:固定资产200 000元。

(3)比较与分析:原行业会计制度采用第二种方法,《企业会计制度》则采用第三种方法。很显然,两者相比较,甲企业在采用《企业会计制度》情况下,一方面少确认了评估增加的资产(长期股权投资)价值20 000元,但另一方面它也因此少交所得税6 600元。

2.债务重组(以实物资产抵债)。原行业会计制度尚没有关于债务重组的专门规定,直到1999年财政部专门出台的《企业以非现金资产抵偿债务有关会计处理规定》(以下简称《规定》)中才规定,以非现金资产偿还债务,应按应付债务的账面价值与用于抵偿债务的非现金资产账面价值的差额,作为收益或损失计入当期营业外收入或营业外支出。《企业会计制度》规定,以非现金资产清偿债务的,应按应付债务的账面价值结转。应付债务的账面价值与用于抵偿债务的非现金资产账面价值的差额,作为资本公积或者作为损失计入当期营业外支出。为解决由此产生的所得税问题,国家税务总局于2003年1月23日发布了《企业债务重组业务所得税处理办法》,规定从2003年3月1日起,债务人以非现金资产清偿债务,应当分解为先按公允价值转让非现金资产,再以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理。这样,债务人就应当确认有关资产的转让所得或损失,同时将计税成本超过非现金资产公允价值的部分(债权人让步部分)确认为债务重组所得计入当期的应纳税所得额。

例2:某企业曾购买B企业一批商品,应付票据款240 000元。现因本企业资金周转困难,经与B企业协商以一台机器设备来清偿此笔债务。该机器账面原价200 000元,已计提折旧40 000元,评估确认其公允价值为180 000元。

(1)原行业会计制度会计处理为:①借:固定资产清理160 000元,累计折旧40 000元;贷:固定资产200 000元。②借:应付票据——B企业240 000元;贷:固定资产清理240 000元。③借:固定资产清理80 000元;贷:营业外收入80 000元。

(2)《企业会计制度》会计处理为:①借:固定资产清理160 000元,累计折旧40 000元;贷:固定资产200 000元。②借:应付票据——B企业240 000元;贷:固定资产清理240 000元。③借:固定资产清理80 000元;贷:资本公积——债务重组收益80 000元。

按《企业债务重组业务所得税处理办法》,若该企业适用33%的所得税税率,则此业务应当分解为按公允价值转让非现金资产,再以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理。这样,债务人就应当确认有关资产的转让所得20 000元(资产账面价值160 000元与公允价值180 000元的差额),同时将计税成本超过非现金资产公允价值的部分(债权人让步部分)60 000元(原债务账面价值与偿债资产的公允价值之差)确认为债务重组所得计入当期的应纳税所得额,计算交纳19 800元的所得税。

(3)比较与分析:原行业会计制度采用的是第一种方法,

□·参考资料

而《企业会计制度》采用的则是第二种方法。这一变化的原因是:《规定》实施后,很多上市公司通过和关联方企业之间虚构债务重组来确认大额的营业外收入,从而达到虚增利润的目的。为控制这种情况,在制定《企业会计制度》时,只好将债务重组的收益计入资本公积,但为避免由此少交税金,故相应部分应在计算应纳税所得额时进行调整。

3.非货币性交易(换出实物资产)。原行业会计制度也没有专门的规定,一般按正常购销业务处理:先将换出资产销售出去,再将换入资产购买进来。《企业会计制度》规定,在不涉及补价的情况下,应以换出资产的账面价值等作为换入资产的入账价值;在涉及补价的情况下,应以换出资产的账面价值加上确认的收益,再减去收到的补价等作为换入资产的入账价值。

例3:(不涉及补价)甲公司一批库存商品茶杯交换乙公司一批库存商品保健杯,以备销售。库存商品茶杯的账面价值为130 000元,公允价值为135 000元,增值税税率为17%,计税价格等于公允价值。库存商品保健杯的账面价值为123 000元,公允价值为135 000元,增值税税率为17%,计税价格为公允价值。假设整个交易过程没有其他相关税费。则甲公司:

(1)原行业会计制度会计处理为:①借:应收账款157 950元;贷:商品销售收入135 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)22 950元。②借:商品销售成本130 000元;贷:库存商品——茶杯130 000元。③借:库存商品——保健杯135 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)22 950元;贷:应收账款157 950元。

(2)《企业会计制度》会计处理为:借:库存商品——保健杯130 000元,应交税金——应交增值税(进项税额)22 950元;贷:库存商品——茶杯130 000元,应交税金——应交增值税(销项税额)22 950元。

(3)比较与分析:原行业会计制度采用的是第一种方法,《企业会计制度》则采用的是第三种方法。原行业会计制度将资产评估增值部分确认为商品销售利润5 000元(商品销售收入135 000元-商品销售成本130 000元=公允价值135 000元-账面价值130 000元),由此企业当期需要交纳相应的所得税;《企业会计制度》则没有确认相应的收益,为此少交了所得税,但它对换入的商品保健杯也少确认价值5 000元。

例4:(涉及补价)甲公司用一台机器设备(账面原始价值为220 000元,已提折旧40 000元,公允价值为200 000元)交换乙公司的一辆汽车(账面原始价值为140 000元,已提折旧50 000元,公允价值为120 000元),乙公司另外支付80 000元的银行存款作为补价给甲公司。则甲公司:

(1)原行业会计制度会计处理为:①借:固定资产清理180 000元,累计折旧40 000元;贷:固定资产——机器设备220 000元。②借:银行存款80 000元;贷:固定资产清理80 000元。③借:固定资产——汽车120 000元;贷:固定资产清理100 000元,营业外收入20 000元。

(2)《企业会计制度》会计处理为:应确认的收益=补价-补价÷换出资产公允价值×换出资产账面价值=80 000-80 000÷200 000×180 000=8 000(元)。换入资产(汽车)的入账价值=换出资产账面价值+应确认的收益-补价=180 000+8 000-80 000=

108 000(元)。会计分录分:①借:固定资产清理180 000元,累计折旧40 000元;贷:固定资产——机器设备220 000元。②借:银行存款80 000元;贷:固定资产清理80 000元。③贷:固定资产——汽车108 000元;贷:固定资产清理100 000元,营业外收入8 000元。

(3)比较与分析:原行业会计制度采用的是第一种方法,《企业会计制度》则是采用第一种方法与第三种方法相结合的方法。原行业会计制度将资产评估增值部分确认为营业外收入20 000元(公允价值200 000元-账面价值180 000元),由此企业当期需要交纳相应的所得税。《企业会计制度》则分为两个部分:①机器设备的公允价值200 000元,分为汽车的公允价值120 000元(60%)和收到的补价80 000元(40%);②机器设备的账面价值180 000元(原始价值220 000元-累计折旧40 000元),也相应地被分为两部分:108 000元(60%)和72 000元(40%)。其实质为:甲企业将账面价值(成本)为180 000元的机器设备对外销售,销售价(公允价值)是200 000元,其中80 000元(40%)以现金形式(补价)收到,对应的成本应是72 000元(40%),另外120 000元(60%)则以非现金实物资产的形式收到,对应的成本为108 000元(60%)。前者的收益8 000元(收入80 000元-成本72 000元)属于已实现收益,所以应予确认,而后的收益12 000元(收入120 000元-成本108 000元)属于未实现收益,不能确认。所以,原行业会计制度确认的营业外收入是20 000元,而《企业会计制度》确认的营业外收入只有8 000元,少确认了12 000元。《企业会计制度》下对换入的资产(汽车)就只能以成本108 000元确认入账,比原行业会计制度以公允价值120 000元入账就少确认资产价值12 000元。☒

第六届全国无形资产理论与实务研讨会

征 文 启 事

第六届全国无形资产理论与实务研讨会,将于2005年11月在安徽黄山市举行。会议的主题是:国际竞争中的无形资产。现面向社会各界征文,对于入选的参会论文,会议筹备组将邀请作者参会。

本次会议确定以下参考选题:国际市场竞争中无形资产地位与作用研究;企业无形资产规划研究;自主知识产权问题研究;无形资产系统研究;无形资产会计问题研究;无形资产审计问题研究;无形资产评估研究;无形资产营运与管理研究;其他无形资产新领域和新问题研究。

征文格式要求——首页:标题、作者姓名、职称、工作单位、联系方式及详细通讯地址;次页:摘要(300字左右)、关键词、正文(5 000字以内)、文献引注。

征文以word编辑,用A4页面排版,用电子邮件发至:KJX_6@aufe.edu.cn、Lutp@163.com、wangzc@tom.com。

征文截止日:2005年10月15日。联系电话:13500566283(卢老师)、13605661789(安老师)、13965260962(王老师)。

安徽财经大学会计学院
第六届全国无形资产理论与实务研讨会筹备组
2005年7月20日