

长期股权投资成本法改为权益法的简捷账务处理

湖南岳阳 湛忠灿

《企业会计制度》规定,当投资企业对被投资单位的持股比例增加或变为了对被投资单位具有控制、共同控制或产生了重大影响时,投资企业应转为采用权益法对长期股权投资进行核算。在转变方法时,按追溯调整确定后的长期股权投资账面价值(不包括股权投资差额)加上追加投资成本等作为初始投资成本,并在此基础上计算追加股权投资后的股权投资差额。这样处理非常复杂,令人难以理解。下面举例说明成本法转为权益法时账务处理的简捷方法。

A企业于2002年1月2日以520 000元购入B企业实际发行在外的普通股股数的10%,另外支付2 000元的相关税费,A企业采用成本法核算此项投资。2002年5月2日,B企业宣告分派现金股利。A企业可获得现金股利40 000元。2003年1月2日,A企业再以1 800 000元购入B企业实际发行在外的普通股股数的25%,另外支付9 000元相关税费,至此持股比例达到35%,改用权益法核算此项投资。2002年1月1日,B企业所有者权益合计4 500 000元。2002年5月2日,分派现金股利400 000元,2002年度净利润为600 000元,2003年度净利润为300 000元。A企业和B企业的所得税税率均为33%,股权投资差额按10年摊销(不考虑追溯调整时股权投资差额摊销对所得税的影响)。

A企业在追加投资前采用成本法,追加投资后改为权益法。笔者在这里只分析成本法转换为权益法时的账务处理。2003年1月2日追加投资时,借:长期股权投资——B企业1 809 000元;贷:银行存款1 809 000元。在追加投资后,持股比例达到35%,我们可以一次性调整为权益法,步骤如下:

第一,由于成本法中止,所以A企业在此之前的“长期股权投资——B企业”科目余额应该调整为零,而此时A企业的“长期股权投资——B企业”科目余额为借方余额2 291 000元。因此在转换为权益法时应贷记“长期股权投资——B企业”2 291 000元。

第二,追溯并计算股权投资差额,包括追溯原来在成本法下形成的股权投资差额及其应摊销额和追加投资形成的股权投资差额,若为正值则记入“长期股权投资——(B企业)股权投资差额”科目借方;反之,则记入“资本公积——(B企业)股权投资准备”科目贷方。计算公式如下:应补充确认的股权投资差额=追溯确认的股权投资差额-应追溯摊销的股权投资差额;追加投资形成的股权投资差额=追加投资实际支出-按其增持的持股比例计算的享有被投资单位的所有者权益份额。

在本例中,追溯确认的股权投资差额=522 000-4 500 000×

10%=72 000(元);应追溯摊销的股权投资差额=72 000÷10=7 200(元);应补充确认的股权投资差额=72 000-7 200=64 800(元);追加投资形成的股权投资差额=1 809 000-(4 500 000-400 000+600 000)×25%=634 000(元)。所以,在转换为权益法时,应该合计两项股权投资差额并借记“长期股权投资——B企业(股权投资差额)”698 800元。

第三,追溯计算未确认的享有被投资单位的累计损益份额(本来应该追加记入“投资收益”科目,但由于不在发生损益的当年,因此记入“利润分配——未分配利润”科目)。计算公式为:应确认的未分配利润=应追溯确认的投资收益-追溯确认的应摊销的股权投资差额。

在本例中,应追溯确认的投资收益=600 000×10%=60 000(元);追溯确认的应摊销的股权投资差额=7 200(元);应确认的未分配利润=60 000-7 200=52 800(元)。所以,在转换为权益法时,应该贷记“利润分配——未分配利润”52 800元。

第四,由于不需要对损益调整进行追溯处理,所以确认的“长期股权投资——B企业(损益调整)”科目金额为零。

第五,根据借贷记账法的“借贷必相等”规则,前面步骤形成的借贷差额(1 645 000元)应记入“长期股权投资——B企业(投资成本)”科目的借方。

据以上分析,在转换为权益法时的账务处理为:借:长期股权投资——B企业(投资成本)1 645 000元,B企业(股权投资差额)698 800元;贷:长期股权投资——B企业2 291 000元,利润分配——未分配利润52 800元。□

从现金流量看销售方式的选择

华南理工大学工商管理学院 陈文静

目前,销售商常用的销售方式有折扣销售、返现现金和附赠商品。折扣销售是指销售方为达到促销的目的,在向购货方销售货物或提供劳务时,因为购货方信誉好等原因而给予对方一定价格优惠的销售形式。根据税法规定,采取折扣销售方式,如果销售额和折扣额在同一张发票上体现,那么可以以销售额扣除折扣额后的余额作为计税金额,这就为纳税筹划提供了空间。返现现金是指消费者在购买一定金额的物品时得到相应数量的现金返还的销售形式,这种销售形式除了涉及增值税等相关税费外,还涉及代扣代缴个人所得税。附赠商品也是当今销售商常用的促销方式,如“买一赠一”等。本文接下来将对三种销售方式分别进行现金净流量的公式推导,进而分析如何选择以使销售商的收益最大化。

假设某商场为增值税一般纳税人,增值税税率为17%,涉及的税种有增值税、企业所得税、个人所得税和城建税。商场所在地为市区,采用7%的城建税。现预定在节假日进行促销活动,对于不含税价格为S、毛利率为A的某商品,商场可以

小议应收账款债权的时效保护措施

浙江善高化学有限公司 徐雪林

□·一事一议

在以下三种促销形式中进行选择:①采用折扣销售形式,折扣率为D;②采用返还现金形式,返还价值为R的现金;③以不含税价格为P、毛利率为B的商品作为附赠商品(分析中不考虑资金的时间价值)。

采用第一种方式时,商品的售价为 $S \times (1-D) \times 1.17$,商品购进价格为 $S \times (1-A) \times 1.17$,则:现金净流量=现金流入额-现金流出额=含税销售额-(含税购进额+应纳增值税+应纳城建税及教育费附加+应纳所得税)= $S \times (1-D) \times 1.17 - S \times (1-A) \times 1.17 - [S \times (1-D) - S \times (1-A)] \times 17\% - [S \times (1-D) - S \times (1-A)] \times 17\% \times 10\% - [S \times (1-D) - S \times (1-A) - [S \times (1-D) - S \times (1-A)] \times 17\% \times 10\%] \times 33\% = 0.6586(SA - SD)$ 公式(1)

采用第二种方式时,返还给消费者的现金对于消费者而言属于偶然所得,应纳税额(即商场代扣税款)=应纳税所得额×使用税率=($R \div 0.8$)×0.2,则:现金净流量=现金流入额-现金流出额=含税销售额-(含税购进额+现金偿还额+应纳增值税+应纳城建税及教育费附加+代扣代缴个人所得税+应纳所得税)= $S \times 1.17 - S \times (1-A) \times 1.17 - R - S \times A \times 17\% - S \times A \times 17\% \times 10\% - R \div 0.8 \times 0.2 - (S \times A - S \times A \times 17\% \times 10\% - R \div 0.8 \times 0.2) \times 33\% = 0.6586SA - 1.1675R$ 公式(2)

采用第三种方式时,税法规定如果销货者将资产、委托加工或购买的货物无偿赠送给他人则视同为销售货物行为,需缴纳的增值税为 $(S \times A + P \times B) \times 17\%$,同时实物折扣的销项税额由商场负担,应作为成本从收入中扣除,则:现金净流量=现金流入额-现金流出额=含税销售额-(含税购进额+赠品购买价+应纳增值税+应纳城建税及教育费附加+应纳所得税)= $S \times 1.17 - S \times (1-A) \times 1.17 - P \times (1-B) - (S \times A + P \times B) \times 17\% - (S \times A + P \times B) \times 17\% \times 10\% - [S \times A - P \times (1-B) - P \times 17\% - (S \times A + P \times B) \times 17\% \times 10\%] \times 33\% = 0.6586SA + 0.4886PB - 0.6139P$ 公式(3)

结论:将公式(1)与公式(2)比较可知,当 $SD < 1.77R$ 时,采用折扣销售形式优于返还现金的让利形式,反之,当 $SD > 1.77R$

不同条件的组合 条件和结论	1	2	3	4	5	6
$SD < 1.77R$	是	是	否	否	是	否
$P - 0.79PB > 1.90R$	是	否	是	是	否	否
$SD < 0.93P - 0.74PB$	是	是	是	否	否	否
折扣销售	✓	✓				
返还现金			✓	✓		
附赠商品					✓	✓

时,采用返还现金的让利形式优于折扣销售形式;将公式(2)与公式(3)比较可知, $P - 0.79PB > 1.90R$ 时,采用返还现金的让利形式优于附赠商品的销售形式,反之,采用附赠商品的销售形式优于返还现金的让利形式;将公式(1)与公式(3)比较可知, $SD < 0.93P - 0.74PB$ 时,采用折扣销售形式优于附赠商品的销售形式,反之,采用附赠商品的销售形式优于折扣销售形式。对于不同条件的组合判定见下表,表中选择的结论为收益最大的销售方式。另外,如果折扣的金额、返还的现金和附赠的商品三者价值相等,则附赠商品的销售形式优于折扣销售形式,且折扣销售形式优于返还现金的让利形式。☐

1.及时签订还款协议书。在时效到期前与债务方签订还款协议书肯定会产生时效中断的效力,并因其对还款时间、金额均有约定,起制约的作用,所以是保护债权时效的最佳方式。

2.定期签对账函。对账函由双方签字、盖章,起时效中断的作用。签对账函在实务中需要注意以下两点:

(1)债权方要定期(每月)与债务方对账,每季进行一次书面面对账。对账还可以及时发现其他债权凭证方面的问题,如发票、收货单是否及时交接、及时入账,如有差异可以立即查询,此类问题拖延时间越长,权利越容易丧失(因人员调动、企业改制、单据灭失),风险也越大。

(2)对罚息的保护。对未按合同约定的时间、金额付款的,一般要加收罚息。对此在买卖合同之后签订的还款协议书、对账函上最好在欠款额前加“本金”二字,否则在签订协议书(对账单)前发生的延期罚息就得不到法律的保护。

3.发催款通知书。由于其简便易行(不像协议书、对账函要双方签字),故在实务中被广泛应用。但催款通知书在我国目前法律环境中产生时效中断的证据效力比较复杂。

我国《民法通则》规定:“诉讼时效因提起诉讼、当事人一方提出要求或者同意履行义务而中断。从中断时起,诉讼时效期间重新计算。”“同意履行义务”是指债务方表示愿意还债。“当事人一方提出要求”应理解为债权方单方面的行为,如果债务方进行抗辩,债权方又不能提供足以让法院采信的证据,这时催款通知书就无法产生时效中断的效力。

催款通知书的送达有五种方式:寄平信、寄挂号信、寄特快专递、寄双挂号信、直接送达。很明显,平信无法证明对方收到,无证据效力;挂号信、特快专递能证明对方收到,但信件内容无法证明,对方同样可以抗辩;直接送达的障碍很多,对方也可以拒收;寄双挂号信是较有效力的一种,但也会遇到对方回避、拒收的难题。目前,在看待催款通知书的证据效力上,有投递主义与送达主义两种观点。投递主义认为:如果债权人能证明向债务人发过催款通知书,则视为当事人一方已提出要求,可产生诉讼时效中断的法律效力;送达主义观点是:债权人既要证明向债务人发过催款通知,还必须有债务人收到的证据。在我国司法实践中,催款通知书的证据效力并不确定。要使催款通知书确定产生时效中断的法律效力,弥补的办法有:①使用特快专递寄发,在“内件品名”栏内特别注上“催款通知书”字样,并写上债务人名称、欠款金额;②寄发催款通知书时,请公证机关的公证人员进行公证。☐