

4.在合并范围上。根据母公司理论,纳入合并范围的主要包括母公司和母公司拥有半数以上表决权股份的子公司(量的标准)以及被母公司控制的其他被投资企业(质的标准)。不言而喻,一般情况下,当母公司拥有50%以上表决权股份时,子公司的重大经营决策权和财务决策权都掌握在母公司手中;当投资企业没有拥有被投资企业50%以上表决权股份,却对被投资企业的重大经营决策和财务决策有决定权,即符合合并范围质的标准时,同样应将这类被投资企业纳入合并范围。反之,对不符合上述质或量的标准的子公司则视为不重要的,应将其排除在合并范围之外。

5.在合并程序上。抵销分录是在编制合并会计报表时用来抵销集团内部经济业务事项对个别会计报表的影响的会计分录。编制抵销分录,进行抵销处理是编制合并会计报表的关键内容,但并不是所有的内部交易事项都应予以抵销。在确定是否应予以抵销时,一般要考虑如下因素:一是该事项的性质是否重要;二是该事项是否经常发生,金额是否较大;三是对该事项的抵销处理是否符合成本效益原则;四是对该事项进行抵销处理是否符合实际需要。

6.在合并事项上。建立在上述合并程序的重要性原则基础之上,许多合并事项也集中体现了这一点。例如,母公司核算长期股权投资有完全权益法(也称复杂权益法)和不完全权益法(也称简单权益法)两种方法,尽管这两种方法在经过必要的调整、抵销程序后合并的结果是一致的,但前者应用较复杂,因此我国没有要求按完全权益法核算。再比如,企业集团内部的固定资产交易,可以划分为三种类型:一是集团内企业将自有的固定资产卖给其他企业作为固定资产使用;二是集团内企业将自有的存货卖给其他企业作为固定资产使用;三是集团内企业将自有的固定资产卖给其他企业作为存货使用。由于第三种类型不经常发生或者由此而产生的内部未实现损益较小,对此类型则不予以抵销。☐

计提资产减值准备浅见

山东济宁 郭继宏 刘显锋

《企业会计制度》和《小企业会计制度》都要求计提资产减值准备,但是计提资产减值准备真能体现谨慎性原则吗?笔者认为,这值得研究。

1.从长远来看,计提资产减值准备不能体现谨慎性原则。从某一时点看,计提资产减值准备似乎能够体现谨慎性原则,但从长远来看,计提资产减值准备只不过是一个复杂的会计数字游戏,因为计提资产减值准备只是体现在计提年度利润上,在以后年度则不能体现谨慎性原则,而且计提资产减值准备增加了会计核算的工作量。

[例]某企业采用成本与可变现净值孰低法进行期末存

货计价的核算。假如该企业从1998年年末开始计提存货跌价准备,有关存货的资料为:1998年12月31日,历史成本213 000元,可变现净值210 000元;1999年12月31日,历史成本213 000元,可变现净值210 000元;2000年12月31日,历史成本213 000元,可变现净值210 000元。1999年8月有一批过期且无转让价值的存货5 800元,应按规定全额计提存货跌价准备。

有关会计处理如下:①1998年年末应计提的存货跌价准备为3 000元(213 000-210 000),借:管理费用——计提的存货跌价准备3 000元;贷:存货跌价准备3 000元。②1999年8月,对已经过期且无转让价值的存货作如下会计处理:借:管理费用——计提的存货跌价准备2 800元,存货跌价准备3 000元;贷:库存商品5 800元。③1999年年末应计提的存货跌价准备为3 000元(213 000-210 000),借:管理费用——计提的存货跌价准备3 000元;贷:存货跌价准备3 000元。④2000年年末应计提的存货跌价准备为0元(213 000-210 000-3 000)。

从上例可以看出,除了1998年年末计提3 000元存货跌价准备基本能够体现谨慎性原则外,1999年、2000年是否发生存货减值对当期损益都没有什么影响。也就是说,1999年、2000年发生存货减值或不发生存货减值,采用成本与可变现净值孰低法核算与采用直接转销法核算所计算的财务成果没有什么区别。

2.计提资产减值准备,创造了人为调节损益的条件。计提资产减值准备,尤其是计提长期资产减值准备,对资产价值与其可收回金额的确定存在随意性。譬如,《企业会计制度》只是规定“企业应当定期或者至少于每年年度终了,对在建工程进行全面检查,如果有证据表明在建工程发生了减值,应当计提减值准备”及“企业应当定期或者至少于每年年度终了,检查各项无形资产预计给企业带来未来经济利益的能力,对预计可收回金额低于其账面价值的,应当计提减值准备”。问题是,这里的“有证据表明发生减值”或“预计可收回金额低于其账面价值”中的“证据”和“预计”在《企业会计制度》中没有给出有关证据的来源、可靠性或者预计的比例的说明,而只是粗略给出了计提资产减值准备的界定根据。当然,由于技术原因以及资料收集的难易程度,企业不可能找到恰当的方法来准确地证明各类资产发生的减值。这将会给企业会计信息质量、会计诚信带来不利影响。

3.计提资产减值准备,会人为增加应纳税所得额的计算难度。按照《企业会计制度》的规定,企业应当定期或者至少于每年年度终了,对各项资产进行全面检查,并根据谨慎性原则的要求,合理地预计各项资产可能发生的损失,对可能发生损失的各项资产计提资产减值准备,在计算当期利润总额时扣除。但是,按照《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》的规定,企业所得税税前允许扣除的项目,原则上必须遵循真实发生的据实扣除原则,除国家税收规定外,企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金(包括资产减值准备、风险准备或工资准备等)不得在企业所得税税前扣除。由此可见,计提资产减值准备除了在账面上反映企业税前利润或者税后利润相对减少外,并不能减少企业所得税的交纳,并没起到税收挡板作用,而只会人为增加企业应纳税所得额的计算难度,相应增加所得税的计算工作量。☐