

借助备查簿进行长期股权投资权益法核算

甘 敏

(华南师范大学增城学院 广州 511363)

长期股权投资是会计核算中的难点之一,其核算方法可以分为成本法和权益法。在权益法下,投资企业在持有长期股权投资期间,投资损益的确认是否有某种规律可循?本文试图作些探讨。

一、适用准则

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十条(以下简称“准则第十条”)规定:投资企业取得长期股权投资后,应当按照享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分,相应减少长期股权投资的账面价值。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条(以下简称“准则第十一条”)规定:投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。被投资单位以后实现净利润的,投资企业在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后,恢复确认收益分享额。

二、举例说明

例:A公司享有联营企业甲公司30%的股权,2008年1月1日“长期股权投资”账面余额为300万元,其中“长期股权投资——成本”账面余额为210万元,“长期股权投资——损益调整”账面余额为90万元。“长期应收款——甲公司”账面余额为60万元,属于实质上构成对甲公司净投资的长期权益。2008年甲公司发生巨大亏损,以取得投资时甲公司各项可辨认资产的公允价值为基础,对甲公司的净利润进行调整后确认的净损失为1500万元。2009年甲公司实现盈利,以公允价值为基础进行调整后,甲公司的净利润为400万元。要求:根据以上资料编制A公司2008年度及2009年度确认投资损益的会计分录。

解析如下:

(1)2008年甲公司发生亏损,A公司依据准则第十条编制如下会计分录:

A公司应分担甲公司发生的净损失=1500×30%=450(万元)。借:投资收益450;贷:长期股权投资——损益调整300,长期应收款——甲公司150(分录①)。

2008年12月31日,A公司“长期股权投资”账面余额为0(账面价值为0)，“长期应收款——甲公司”账面余额为贷方

90万元(账面价值为-90万元),而依据准则第十一条的规定,A公司确认投资损失,应以“长期股权投资”的账面价值减记至零为限,以“长期应收款——甲公司”的账面价值减记至零为限,因此必须对分录①进行调整,使之既符合准则第十条的规定,又符合准则第十一条的规定。对上述分录①进行调整,“长期应收款——甲公司”的金额应由150万元调整为60万元,“投资收益”的金额应由450万元调整为360万元,即:借:投资收益360;贷:长期股权投资——损益调整300,长期应收款——甲公司60(分录②)。

从分录②可以看出,2008年A公司确认的投资损失为360万元,尚未确认的投资损失为90万元,现在需考虑的一个问题是尚未确认的投资损失90万元以后年度还要不要确认?答案是肯定的,依据准则第十一条的规定,甲公司在2008年以后的年度里实现净利润的,A公司应先将收益分享额弥补尚未确认的投资损失90万元,弥补完后再恢复确认收益分享额。

假设2008年A公司不受准则第十一条的限制,编制分录②后继续确认剩余的投资损失90万元,其分录为:借:投资收益90;贷:长期应收款——甲公司90(分录③)。

比较上述三个会计分录可知,分录②与分录③的复合分录就是分录①。或者说:对分录①进行分解,可形成两个分录,即分录②和分录③。

我们知道,A公司在2008年只允许编制分录②,在2008年以后的年度里(该年度必须已实现盈利),A公司还要编制分录③。这里要说明一点的是:在本文论述之前,可能大家并没有直接编制分录③,但该分录实质上就是“被投资单位将收益分享额弥补未确认的亏损分担额”,因此被投资单位只要将收益分享额弥补未确认的亏损分担额,就相当于已编制分录③。

从几个会计年度来看,甲公司若发生上述情形的亏损,作为投资企业的A公司既要编制分录②,也要编制分录③,也就是说,A公司要编制分录①。但A公司不能直接编制分录①,必须将其分解为分录②和分录③两个会计分录。发生亏损的当年编制分录②,在扭亏为盈的年度里编制分录③。

由上述分析可知,分录③在2008年并不需要编制,但是在以后年度里可能要编制,既然如此,我们可不可以将分录③记录在备查簿上?答案是肯定的,我们可以将分录③记录在备查簿上,备查簿上的分录③不作为2008年分类账簿登记的依

与农产品有关的增值税纳税筹划

梁文涛

(山东经贸职业学院 山东潍坊 261011)

一、变“收购非初级农产品”为“收购初级农产品”的纳税筹划

相关依据:初级农产品是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的自产而且免征增值稅的农业产品。购进初级农产品,除取得增值稅专用发票或者海关进口增值稅专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项稅额。进项稅额的计算公式为:进项稅额=买价×扣除率。

筹划思路:初级农产品就是没有经过任何加工的农业产品,初级农产品一旦经过加工,哪怕是最简单的加工,也就失去了稅法规定的初级农产品的特点,就不能按照13%提取进项稅额。因此企业应该收购没有经过加工的农业产品,来充分享受优惠政策,从而减轻稅负。

例1:甲公司为一家家具生产企业,每年从农民手中收购

板材1200万元,假设农民加工这些板材耗用树木的成本为800万元。甲公司每年销售家具,取得不含稅销售收入3600万元,其他可抵扣进项稅额为100万元。请进行納稅筹划。

方案一:企业收购经过加工的板材。

应納增值稅=3600×17%-100=512(万元)

方案二:企业直接收购树木,然后雇佣农民加工成板材。

应納增值稅=3600×17%-800×13%-100=408(万元)

由此可见,方案二比方案一少繳增值稅104万元(512-408)。因此,应当选择方案二。

二、从小规模納稅人处购买初级农产品的納稅筹划

相关依据:增值稅一般納稅人向小规模納稅人购买初级农产品,若取得普通发票,可依13%的抵扣率抵扣进项稅额;若取得小规模納稅人由稅务机关代开的增值稅专用发票,则只能抵扣3%的进项稅额。

据,但它可为以后年度里编制分录做一种准备。

(2)2009年甲公司扭亏为盈,A公司依据准则第十条编制如下会计分录:

首先将收益分享额弥补未确认的亏损分担额,即编制分录③,只要将记录在备查簿上的分录③抄过来即可;然后编制确认收益分享额的分录,即:

A公司应享有甲公司实现的净利润=400×30%=120(万元)。借:长期应收款——甲公司120;贷:投资收益120(分录④)。

若将2009年“弥补未确认的亏损分担额”业务与“确认收益分享额”业务合并在一起编制分录,即对上述分录③与分录④进行复合,则:借:长期应收款——甲公司30;贷:投资收益30(分录⑤)。

(3)若将例题中“2009年甲公司的净利润”改为200万元,又该怎样进行会计处理呢?

其实做法与前面一样。A公司首先将收益分享额弥补未确认的亏损分担额,即编制分录③;然后编制确认收益分享额的分录,即:

应享有甲公司实现的净利润=200×30%=60(万元)。借:长期应收款——甲公司60;贷:投资收益60(分录⑥)。

对分录③与分录⑥进行复合,即:借:投资收益30;贷:长期应收款——甲公司30(分录⑦)。

分析分录⑦可知,编制该分录后,导致“长期应收款——

甲公司”账面价值为负数,故A公司2009年不编制分录,只需将分录⑦记录在备查簿上。

(4)若设定例题2009年甲公司又发生亏损50万元。又该怎样进行会计处理呢?2009年不编制分录,只是将预先确认投资损失15万元(50×30%)相应的分录记录在备查簿上,即:借:投资收益15;贷:长期应收款——甲公司15(分录⑧)。

而备查簿上原有分录③的记录,因此将分录③与分录⑧合并,则备查簿上最后反映的分录为:借:投资收益105;贷:长期应收款——甲公司105(分录⑨)。

三、结论

在权益法下,投资企业在持有长期股权投资期间,通过建立备查簿对投资损益确认进行辅助核算。其基本思路是:被投资单位发生亏损的年度,投资企业分担的投资损失超过其“长期股权投资”账面价值与其他长期权益金额的合计数时,投资企业以“长期股权投资”的账面价值及其他长期权益减记至零为限,确认相应的投资损失并正式编制分录,尚未确认的投资损失以预先确认分录的形式记录在备查簿上。被投资单位扭亏为盈的年度,将收益分享额确认的分录与记录在备查簿上的分录进行复合,若复合后的分录导致“长期股权投资”的账面价值与其他长期权益金额两者中有一项大于零,则正式编制该分录;若复合后的分录导致“长期股权投资”的账面价值与其他长期权益金额两者中有一项小于零,则将该分录以预先确认的形式记录在备查簿上。○