

对《上市公司购并业务中投资价差的确认与后续确认问题的探讨》中几个问题的探讨

□ 李洪仪

《财务与会计》2004年第3期刊登了苏新龙的《上市公司购并业务中投资价差的确认与后续确认问题的探讨》(以下简称“后续”)一文,笔者认为命题新颖,有独到之处,但其中一

一、“后续”投资价差计算有问题

“后续”中表3:调整前后Y公司应收款项账龄及坏账准备明细表

账龄	金额性质	项目			调整前		调整后	
		应收账款	其他应收款	合计	比例	坏账准备	比例	坏账准备
1年以下	原数		6 463 325.30	6 463 325.30	0.5%	32 316.63	5%	323 166.27
	调整数		13 442 158.30	13 442 158.30		67 210.79		672 107.90
1-2年	原数	246 029.16	8 243 387.00	8 489 416.16	1%	84 894.16	10%	848 941.62
	调整数	246 029.16	4 764 554.00	5 010 583.16		50 105.83		501 058.32
2-3年	原数		4 739 670.67	4 739 670.67	2%	94 793.41	30%	1 421 901.20
	调整数		2 739 670.67	2 739 670.67		54 793.41		821 901.20
3-4年	原数		3 895 900.40	3 895 900.40	3%	116 877.01	50%	1 947 950.20
	调整数		2 395 900.40	2 395 900.40		71 877.01		1 197 950.20
合计	原数	246 029.16	23 342 283.37	23 588 312.53	-	328 881.21	-	4 541 959.29
	调整数	246 029.16	23 342 283.37	23 588 312.53	-	243 987.05	-	3 193 017.62

调整前栏次,坏账准备明细金额相加不等合计金额,四项明细金额相加为328 881.21元,比合计金额243 987.05元,多出84 894.11元。究其原因可能是其他应收款不同账龄金额计算错误。

按调整后的账龄金额编制坏账准备对照明细表如左:

注①原数合计为243 987.05元,实际应为328 881.21元。

按调整后的账龄金额计算调整后的坏账准备由原来的4 541 959.29

些做法则值得商榷。

元,变为3 193 017.62元,减少了1 348 941.67元。

额的基础上,加上按以下公式计算的因捐赠事项产生的永久性差异纳税调整金额:

因捐赠事项产生的永久性差异纳税调整金额=|按税法规定认定的捐出资产的公允价值-[按税法规定确定的捐出资产的成本(或原价)-按税法规定已计提的累计折旧(或累计摊销额)]-捐赠过程中发生的清理费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的除所得税以外的相关税费|+因捐赠事项按会计规定计入当期营业外支出的金额-因捐赠事项冲销的以前年度计提的税法规定不允许税前扣除的资产减值准备金额-税法规定允许税前扣除的公益救济性捐赠金额。

企业在按照会计制度及相关准则计算的利润总额的基础上加上按照上述公式计算的永久性差异纳税调整金额加上因捐赠事项冲销的以前年度计提的税法规定不允许税前扣除的资产减值准备金额,即为当期应纳税所得额。

2、计算当期应交所得税和确认当期所得税费用有关的会计处理

若企业采用应付税款法核算所得税,企业应按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额,确认为当期所得税费用及当期应交所得税,借记“所得税”科目,贷记“应交税金——应交所得税”科目。

若企业采用纳税影响会计法核算所得税,企业应按当期应纳税所得额与现行所得税税率计算的应交所得税金额,确认为当期应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目;按当期因捐出资产已计提的各项资产减值准备产生的可抵减时间性差异和现行所得税税率计算的金额,借记“递延税款”科目;按两者之间的差额,借记“所得税”科目。

(作者单位:南京财经大学会计学院
江苏南通市第一人民医院财务科)

责任编辑 季建辉

由于会计政策的变更,Y公司的留存收益累计影响数由原来的4 297 972.24元,变为2 949 030.57元(3 193 017.62—243 987.05),据此对所有者权益调整(盈余公积按10%,公益金按5%),调整分录为:

借:未分配利润 2 506 675.98(不是3 653 276.40)

盈余公积 442 354.59(不是644 695.84)

贷:坏账准备 2 949 030.57(不是4 297 972.24)

调整后Y公司的所有者权益由原来的42 526 753.87元,减少为39 577 723.30元(不是38 228 781.63元)。因此,X公司对Y公司长期股权投资出现了股权投资价差。调整后X公司对Y公司应享有的所有者权益份额=39 577 723.30(不是38 228 781.63)×52%=20 580 416.12(元)(不是19 878 966.45)

X公司对Y公司的股权投资价差=22 113 912.01—20 580 416.12=1 533 495.89(元)(不是2 234 945.56)

二、“后续”坏账准备的冲减引起投资价差的后续确认问题

Y公司2001年12月31日其他应收款1—2年账龄的余额减少到1 342 283.37元,应收账款246 029.16元余额没变,账龄增至2—3年,当年新增应收账款300万美元。按上述金额计算,Y公司2001年12月31日坏账准备余额应保留1 451 537.09元,应冲回坏账准备2 846 435.15元(4 297 972.24—1 451 537.09)。

“后续”认为“简单地‘按执行原会计政策部分的已计提坏账准备的应收款项收回冲减2001年度的管理费用,而由于会计政策变更部分而形成的X公司对Y公司的股权投资价差应采取后续确认或后续计量,以调整X公司对Y公司的股权投资价差金额’的做法可能较难客观地反映Y公司2001年度的经营业绩,而按坏账准备可冲销金额直接增加Y公司年初净资产较为合适。”

一是上面冲回坏账准备金额2 846 435.15元有误。因为2000年末坏账准备为贷方余额4 541 959.29元,抵扣2001年末应保留的坏账准备余额1 451 537.09元,应冲回的金额为3 090 422.20元,比“后续”冲回的2 846 435.15元多出243 987.05元。

二是“后续”“按坏账可冲销金额直接增加Y公司年初净资产较为合适”的做法,2001年度Y公司可以把2001年新提的坏账准备1 359 820元减冲回因上年应收款项转回的坏账准备234 815.34元后的管理费用支出1 125 004.66元,给从中抵销了。这有为企业2001年减少管理费用112.5万元,增加利润112.5万元之嫌。

笔者认为“后续”提出的“可能较难客观地反映Y公司2001年度的经营业绩”做法倒是恰当的。应冲回X公司对Y公司的股权投资价差金额(按原错误数字计算,下同)为4 215 426.86元(4 297 972.24—82 545.38)。

注:82 545.38元,是上年应收款项保留金额没能冲回的坏账准备。

其账务处理为:

1、后续调整

借:坏账准备 4 215 426.86

贷:未分配利润 3 583 112.83

盈余公积 632 314.03

调整X公司对Y公司投资价差

借:长期股权投资——投资成本2 192 021.97

贷:长期股权投资——投资价差 2 192 021.97

2、2001年新计提和冲回坏账准备

借:管理费用1 359 820(原其他应收款67 114.17,原应收账款49 205.83,新应收账款1 243 500)

贷:坏账准备 1 359 820

借:坏账准备 234 815.34(冲回按原政策提取的坏账准备)

贷:管理费用 234 815.34

三、“后续”计提大量的存货跌价准备抵冲会计政策变更转回的坏账准备

注册会计师考虑了M、X公司董事会及管理层的意见,认为由于会计政策变更,引起Y公司2001年度冲减管理费用的坏账准备金额不应高于Y公司存货计提跌价准备的金额。因而取消了上述对Y公司的调整分录,同时又对Y公司的年初留存收益又作了进一步的修正。

“后续”前边说“按坏账准备可冲销金额直接增加Y公司年初净资产较为合适”,后边又说“引起Y公司2001年度冲减管理费用的坏账准备金额不应高于Y公司存货计提的存货跌价准备的金额。”为企业转移计提存货跌价准备200万元,而减少管理费用,增加利润,该做法不妥。

四、“后续”购并日次年母子公司会计政策变更的影响

购并日次年为2001年,上市公司改为执行《企业会计制度》,相关会计政策变更,采用追溯调整法。也就是说Y公司在2000年就视同已采用固定资产计提减值准备的会计政策了。那么购并日是2000年12月31日,在该日X公司与M公司也应对Y公司计提减值准备进行追溯调整。为什么“不能计入X公司对Y公司的投资价差”呢?“后续”的理由是:“Y公司2000年末就已经成为上市公司的间接控股子公司,而2001年度才开始执行《企业会计制度》,故应视同已持有间接控股子公司处理。”明明是2000年12月31日购并进来的间接控股子公司,怎么在处理固定资产减值时就变成“就已经成为上市公司的间接控股子公司”了呢?笔者认为还是应将该减值准备作为股权投资价差处理为妥。如按“后续”中的处理,极易导致企业利润的虚增。

责任编辑 季建辉