

企业股份制改建发生的资产评估增值的税务与会计处理

□ 贺永生

企业进行股份制改建,无论是整体改建、分立改建还是合并改建,都必须对改建企业原有的资产,包括流动资产、固定资产、无形资产、其它资产等,进行全面清查,在全面清查的基础上,由国有资产管理部授予有资产评估资格的机构进行评估,并报有关主管部门立项确认。本文结合《企业会计制度》的实施和改建调账遇到的一些实际问题,谈谈因股份制改建发生的资产评估增值的税务、会计处理。

一、资产评估增值的确认

资产评估增值的确认,是进行税务、会计处理的前提。理论上讲,确定资产评估增值,包括确认增值额和增值额入账时间。企业进行股份制改建,资产评估的增值或减值,应以资产评估机构的评估报告被主管部门审核批准后的金额为增值额或减值额,以报告的批准时间为入账时间。实务中,资产评估是评估单位对改制企业的资产进行全面估价的过程,评估基准日与被评估企业的调账日并不一致。从基准日到评估报告批准日期间,被评估企业的资产还会发生变动,因此,入账时间实际上应为企业的调账日,增值额须以批准增值额为依据,视评估期间资产变动情况进行调整,调整的原则是:

1、评估期间资产数量增加,增加部分按取得资产的实际成本确认其价值,与评估增减值无关;

2、评估期间资产数量减少,资产减少的价值,已不包括在调账日资产的账面价值中,对减少原价值应确认的增减值,不再调整;

3、只有评估基准日后评估发生增减值而且调账日仍存在的资产,必须在评估报批增减值的基础上进行调整。现举例说明调账日评估增值额的最后确认。

例1 某企业进行股份制改建,2001年9月1日为资产评估基准日,11月30日为资产评估调账日。评估基准日固定资产中房产类原值5 000万元,已提折旧2 500万元,评估确认原值5 200万元,折旧2 500万元;流动资产中原材料1 000吨,账面余额420万元,评估确认值483万元。评估期间房产折旧80万元;购入材料500吨计210万元;领用材料600吨。该企业采用先进先出法核算发出材料成本。调账日有关资产评估增值额为:

1、房产类评估增值率 $= (5\ 200 - 2\ 500) \div (5\ 000 - 2\ 500) - 100\% = 8\%$

调账日入账的增值额 $= (5\ 000 - 2\ 500 - 80) \times 8\% = 193.6$ (万元)

2、原材料评估增值率 $= (483 - 420) \div 420 = 15\%$

调账日原材料账面余额 $= 420 + 210 - 420 \div 1\ 000 \times 600 = 378$ (万元)

调账日入账的增值额 $= (378 - 210) \times 15\% = 25.2$ (万元)

由于《企业会计制度》的实施,如果改制企业已报批实施新会计制度,有的资产计提了“减值准备”,在资产评估和确认评估增值额时,应特别注意,增值额应是评估值大于原资产账面余额的差额,而不是大于原资产账面价值的差额。

二、资产评估增值的税务处理

《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的通知》(财税字[1997]第77号)中规定,企业进行股份制改建发生的资产评估增值,应相应地调整有关账户,所发生的固定资产评估增值可以计提折旧,但在计算应纳税所得额时不得扣除。该文件从1997年7月1日起执行。此后,为了解决企业在执行中提出的问题,1998年4月22日财政部、国家税务总局又以财税字[1998]50号文发布了《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的补充通知》进一步明确了文件的适用范围,指出通知仅适用于内资企业,其中第四条只适用于股份制改建的内资企业。第四条规定,按评估价调整了有关账户的价值并据此提取折旧或摊销的,对已调整相应资产评估增值的部分,在计算应纳税所得额时不准扣除。并要求纳税人在办理年度纳税申报时将有关纳税资料一并附送主管税务机关审核。纳税人计算应纳税所得额时,应进行纳税调整,调整的方法有两种。

1、据实逐年调整。企业因进行股份制改建发生的资产评估增值,每一纳税年度通过折旧、摊销方式实际计入当期成本、费用的数额,在年度纳税申报的成本、费用项目中予以调整,相应调增当期应纳税所得额。

2、综合调整。企业因进行股份制改建发生的资产评估增值,不分资产项目,均在以后纳税年度的成本、费用项目中予以调整,相应调整每一纳税年度应纳税所得额,调整期

限最长不得超过十年。

两种调整方法各有优缺点。使用第一种方法,要求评估增值必须按增值资产的种类、项目逐一调账,并在折旧或摊销时,分别计算折旧额或摊销额中属于增值额折旧或摊销的份额,并应设补充登记簿进行分类、分项登记,年终计算应纳税所得时,根据补充记录汇总,调整年度应纳税所得额。这种方法,计算准确,贴近实际,但记账的工作量较大,评估增值的资产项目不多的企业或采用分立、合并改建方式的企业适用这种方法。使用第二种方法,是根据纳税调整的规定年限,将资产评估增值额平均在每一个纳税年度分摊,作为应纳税所得额的调增额。这种方法简单实用,但合理性、准确性差。资产评估增减项目、种类繁多难于对应的大型企业或采取整体改建的企业适用第二种方法。

三、评估增值的会计处理

(一)评估资产调账日的会计处理

内资企业改建为股份制企业,在调账日对评估资产的增值或减值确认后,应将资产评估价值与其相对应的资产原账面余额进行调账。如果是流动资产、投资、无形资产或其它资产,应将其净增值或净减值直接调增或调减各对应账户的余额;如果是固定资产净增值或净减值,则应分别按原值和累计折旧的净增减额,相应调增或调减“固定资产”、“累计折旧”账户的余额。如为净增值,还应按所得税税率计算应纳税额,记入“递延税款”账户,按其应与纳所得税的差额记入“资本公积”账户。依前例(1),调账的会计分录为:

借:固定资产	1 936 000元
贷:递延税款	638 880元
资本公积	1 297 120元
借:原材料	252 000元
贷:递延税款	83 160元
资本公积	168 840元

若改建股份制的企业已经执行了《企业会计制度》,还应注意,已提取了“减值准备”的资产,评估后有的产生了净增值,说明该项资产的价值又得以恢复,应在原计提减值准备的范围内转回。按对应的账户分别借记“短期投资跌价准备”、“长期投资减值准备”、“存货跌价准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“无形资产减值准备”等账户,贷记“投资收益”、“管理费用”、“营业外支出”等账户。

(二)评估增值递延税款的确认与会计处理

根据财税字[1997]第77号文件的有关规定,内资企业股份制改建,评估增值的会计处理,以1997年7月1日为界限,7月1日以前改建的,评估增值已折成股份,按税法规定,不再缴纳所得税,将其全部增值额计入资本公积,固定资产按评估后的原值计提折旧。7月1日以后改建的,评估增值不折成股份,按税法规定须缴纳所得税。改建后的企业固定资

产提取折旧时,应区别情况,进行不同的会计处理。

1、按评估资产原账面价值计提折旧的会计处理

在这种情况下,由于评估增值部分不计提折旧,其价值不能实现,因此,不计算评估增值的递延税款,调账时将增值全部计入“资本公积”账户,在固定资产计提折旧时,按照折旧率分期计算,将增值额从“资本公积”账户向“累计折旧”账户逐步转销。

例2 某企业2000年8月1日进行股份制改建,10月1日为调账日。其中,固定资产原账面价值360万元,已提折旧180万元,评估确认原值384万元,累计折旧180万元,折旧年限10年,采用直线折旧法(假若不考虑净残值率)。改建后的企业按固定资产原账面价值计提折旧,其会计分录如下:

评估调账日	
借:固定资产	240 000元
贷:资本公积	240 000元
每月计提折旧时	
借:制造费用等	30 000元
贷:累计折旧	30 000元
每月转销增值额时	
借:资本公积	2 000元
贷:累计折旧	2 000元

2、按评估增值确认后的固定资产原值计提折旧的会计处理

在这种情况下,由于评估增值部分在计提折旧时增加了折旧费用并能从实现的收入中得到补偿,因此,在调账时,应计算未来应缴纳的所得税,并在每年计提折旧时进行纳税调整,结转递延税款,依例2,其会计分录为:

评估调账日	
借:固定资产	240 000元
贷:递延税款	79 200元
资本公积	160 800元
每月计提折旧时	
借:制造费用等	32 000元
贷:累计折旧	32 000元
每年结转递延税款时	
借:递延税款	7 920元
贷:应交税金—应交所得税	7 920元
每月转销资本公积时	
借:资本公积	1 340元
贷:累计折旧	1 340元

至于外商投资企业股份制改建发生的资产评估增值的税务会计处理,与内资企业是不同的。我国加入WTO以后,根据国民待遇原则,内外资企业在税收政策上应逐步趋于一致。在新税制未出台前,仍应按照《国家税务总局关于股份制试点企业涉外税收政策问题的通知》(国税发[1993]第

融资租赁承租人会计判断与政策选择

□ 张士建 张彪

一、融资租赁承租人基本会计政策

融资租赁会计处理的基本思路是将此类租赁资本化。具体到承租人,是将租赁资产使用权当作资产入账,并比照自有应折旧资产计提折旧,同时将其所承担不可撤销的偿付租金义务列为负债。租赁资产和负债入账金额的确定,有“总额法”和“净额法”两种,前者能较清晰地反映租赁双方的财务状况,相对而言能提供更多的信息,所以,我国的会计准则采用的是总额法。具体来说是,在一般情况下,资产按不超过其租赁开始日公允价值(我国为账面价值,下同)的金额入账,负债按未来应予偿付的总额(即不予折现)入账,二者之间的差额先单独记录为“未确认融资费用”,然后按权责发生制原则在租赁期间加以系统而合理的分摊。因此,承租人融资租赁会计的基本要点有三:租赁开始日租赁资产和负债的确认和计量;租赁期间未确认融资费用的分摊;租赁资产折旧的计提。这其中的每一个方面都存在着会计政策的选择。

关于租赁开始日租赁资产和负债的确认和计量。负债金额的确定已如前述。至于租赁开始日租赁资产入账金额的确定,通行的做法是,取以下两项金额中的较低者:(1)租赁开始日租赁资产的公允价值和(2)租赁开始日最低租赁付款额的现值。此种做法的根据在于:承租人在租赁期内因最低租赁付款而发生的支出由两部分组成:一部分是由于使用租赁资产并且享有与租赁资产有关的报酬而发生的支出(数量上相当于租赁开始日租赁资产的公允价值或最低租赁付款额的现值),这类似于购买资产所支付的价款,属于租赁开始日的资本性支出;另一部分是由于占有出租人的资金而支付的利息费用,属于各期的收益性支出。只有其中的资本性支出可作为租赁资产的成本,否则,就会混淆两种不同性质的支出,同时也会导致租赁资产的账面价值虚增,既违背了历史成本原则,也不符合谨慎性原则的要求。这样,为了在比较中确定租赁资产的入账金额,就需确定最低租赁付款额的现值,并选择一个适当的折现率。

关于未确认融资费用的分摊。在融资租赁下,承租人向出租人支付的租金中,包含了本金和利息两部分。承租人应支付的租金应在租赁期内进行分摊,一方面应减少长期应付款(本金部分),另一方面同时应将未确认的融资费用按合理的方法确认为当期的融资费用(利息部分)。为合理分摊未确认融资费用,应根据具体情况选择一个适当的分摊率(在即付租金的情况下,租赁第一期应支付的租金中不含利息,无需确认当期的融资费用)。

关于租赁资产折旧的计提。在融资租赁下,由于租赁资产所有权上的主要报酬与风险已从出租方转移给了承租方,承租人应比照自有固定资产对租赁资产计提折旧。为此,承租人应确定折旧期间和折旧方法。由于融资租赁标准影响到租赁资产折旧期间的确定,因此,在不同的租赁协议下租赁资产折旧期间的确定是不相同的。租赁资产传统折旧方法一般也有直线法,年数总和法、双倍余额递减法等。不过在实务中,折旧方法的选择大都受到税法的影响。

137号)和财会字[1994]第28号文《关于外商投资企业改组股份制企业有关资产重估会计处理规定的通知》有关规定办理,重估值与资产原账面价值之间的差额,计入改制企业当期损益并计算缴纳所得税。增值额借记有关资产账户,贷记“营业外收入”账户;减值额借记“营业外支出”账户,贷记

有关资产账户。股份制企业成立后,如因向社会募集股份或增发股票再次进行资产重估的,重估的增值或减值不作入账处理。

(作者单位:中国政法大学管理干部学院)

责任编辑 许太谊