

乙公司所有者权益因增发股份增加1 800万元,归属于甲公司的部分为432.684万元($1\ 800 \times 24.038\%$),相应增加甲公司“长期股权投资——损益调整”。

甲公司对乙公司持股比例减少0.962%($25\% - 24.038\%$),相当于处置了3.848%($0.962\% \div 25\%$)的长期股权投资,视同处置长期股权投资的账面价值为481万元($12\ 500 \times 3.848\%$),调减“长期股权投资——成本”。

应确认投资收益 $=432.684 - 481 = -48.316$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 432.684,投资收益 48.316;贷:长期股权投资——成本 481。

二、对所有股东增发新股

投资企业认购新股比例大于原持股比例,会计处理如《蔡文》所述;但投资企业认购新股比例小于原持股比例的会计处理与仅对投资企业以外的其他股东增发新股类似。

例2:甲公司持有乙公司25%的股权后,派人参与了乙公司的生产经营决策,因能够对乙公司施加重大影响,甲公司采用权益法核算。2012年1月1日,假设乙公司在原股本25 000万股(每股面值1元)的基础上再以每股1.8元的价格发行股票1 000万股,甲公司仅认购了其中的200万股(占20%),其他股东则认购了剩余的800万股。增发新股之前乙公司可辨认净资产公允价值总额为50 000万元(每股净资产2.0元),而增发新股时其可辨认净资产公允价值上升了100万元。不考虑发行费用。

(1)甲公司认购新股成本 $=200 \times 1.8 = 360$ (万元)。借:长期股权投资——成本 360;贷:银行存款 360。

(2)甲公司按照增发之前的持股比例25%确认可辨认净资产的公允价值所享有的份额 $=100 \times 25\% = 25$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 25;贷:资本公积——其他资本公积 25。

(3)乙公司增发新股后,甲公司对乙公司的持股比例 $= (25\ 000 \times 25\% + 200) / (25\ 000 + 1\ 000) \times 100\% = 24.808\%$ 。

乙公司所有者权益因增发股份增加1 800万元,归属于甲公司的部分为446.544万元($1\ 800 \times 24.808\%$),相应增加甲公司“长期股权投资——损益调整”。

甲公司对乙公司持股比例减少0.192%($25\% - 24.808\%$),相当于处置了0.768%($0.192\% \div 25\%$)的长期股权投资,视同处置长期股权投资的账面价值为96万元($12\ 500 \times 0.768\%$),调减“长期股权投资——成本”。

应确认投资收益 $=446.544 - 360 - 96 = -9.456$ (万元)。借:长期股权投资——损益调整 446.544,投资收益 9.456;贷:长期股权投资——成本 456。

新股发行价格大于或等于增发前每股净资产的情形可参照例1进行会计处理,在此不再赘述。

主要参考文献

蔡旺清.权益法下被投资企业增发新股时投资企业的核算.财会月刊,2013;1

待摊与预提费用核算建议

深圳市华美兴泰科技有限公司 石中义

2000年《企业会计制度》对“待摊费用”、“预提费用”作了如下定义:①待摊费用是指企业已经支出,但应由本期和以后各期分别摊销、且分摊期限在1年以内(包括1年)的各项费用,如低值易耗品和出租出借包装物摊销、预付保险费、经营租赁的预付租金、预付报刊杂志费、季节性生产企业在停工期内的费用等。②预提费用是指企业按照规定从成本费用中预先提取但尚未支付的费用,如借款利息、预提的租金、保险费和固定资产修理费等。

但由于不少企业把这两个科目当作调节利润的“蓄水池”,因此2006年《企业会计准则》删除了“待摊费用”与“预提费用”科目,相应地,企业资产负债表中也取消了这两个项目。按现行会计准则的要求,企业提前发生的在以后各期(一年以内)受益的费用,不再按期摊销,而是直接计入当期成本或期间费用。这样一来,一些金额较大、在一年内受益且提前支付的费用在支付期进行了会计处理,会造成当月费用或成本畸高,对财务分析也形成障碍。例如,某企业是一家电子产品制造公司,日常生产中产生的废液重金属含量较高,当地没有废液处理管网设施,每年环保部门要求企业于1月交纳全年环境治理费200万元。这笔业务1月份就一次性计入了成本费用,造成1月份费用陡增200万元,其他月份就没这笔费用。每次财务分析要作专项说明,不利于决策者对会计信息的纵向比较。

但是,企业在日常经营中,又实实在在地存在如低值易耗品和出租出借包装物摊销、预付保险费、经营租赁的预付租金等这类“待摊费用”业务,也存在如预提租金、保险费和固定资产修理费等这类“预提费用”业务,而现行会计准则及应用指南没有对这类业务的账务处理和报表列示作任何说明,也没有明确表示允许待摊、预提。实务中的会计处理各行其是,待摊费用大多记入“其他应收款”、“预付账款”等,预提费用则记入“其他应付款”、“预收账款”等。

现行会计准则规定:长期待摊费用是指企业已经支出,但摊销期限在1年以上的各项费用,如开办费、固定资产修理支出、租入固定资产的改良支出等。预计负债是指企业对因或有事项所产生的现实义务而确认的负债,包括因对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼等确认的负债。这说明,“权责发生制”下的待摊、预提类业务的会计处理是绕不过的坎。只不

过,现行会计准则保留了受益年限长于1年的摊销。

因此,笔者认为,不妨结合现行会计准则下的“长期待摊费用”、“预计负债”进行综合考量,对原“待摊费用”、“预提费用”科目类业务再作一次改革。

1. 新设“递延费用”科目,把摊销期限在1年以内或摊销期限在1年以上的各项费用,统一在“递延费用”科目内核算,不再保留“长期待摊费用”科目。这一科目仍属于资产类科目,在资产负债表的“流动资产”和“长期投资”之间列示。同时,也与“递延收益”相呼应。

2. 关于“预提费用”类业务,可参考以下两种方案改革:

第一,由财政部出补充规定,所有企业一律不允许预提费用,待这类费用发生时,通过“递延费用”科目核算。如果是跨年度的费用,如2013年11月交2014年度的报刊杂志费,该费用仍在2013年11月“递延费用”核算,只不过2013年11月、12月不摊销,等到2014年1月开始摊销,计入当期损益。

第二,将原“预提费用”类业务放在“预计负债”中核算。由于预计负债是指企业对因或有事项所产生的现实义务而确认的负债,“预提费用”类业务实质上也是预计负债,因为费用发生的时间不确定,也属于或有事项。例如,我们人为规定了一个固定资产大修理时间如10月份,但是因为机器的故障,这个时间提前到5月或推迟到12月都有可能。○

无形资产的所得税纳税筹划

山东经贸职业学院会计学院 梁文涛

一、购买与委托开发技术选择的纳税筹划

相关依据:国税发[2008]116号文规定,委托其他单位研究开发的费用可以加计扣除。

筹划思路:企业购买其他单位的技术成果必须作为无形资产入账,在规定期限内(一般为10年)平均分期扣除。而若采用委托其他单位开发技术成果的方式,则该项支出不但可以当期税前扣除,还可以加计扣除50%,因此采取开发的方式更能减轻税负。

例1:甲公司现需得到某项新生产技术,并有两种方案可供选择:一是甲公司以300万元的价格从某技术研发公司购入该技术;二是甲公司委托研发公司研发,并支付研发费300万元。甲公司每年未扣除该技术相关费用的应纳税所得额1500万元。假设折现率为6%。

方案一:甲公司以300万元的价格从某技术研发公司购入该技术。甲公司购买该技术作为无形资产入账,按10年分期摊销。

则每年应纳税企业所得税=(1500-300÷10)×25%=367.5

(万元)。10年应纳税企业所得税现值=367.5×(P/A,6%,10)=367.5×7.3601=2704.84(万元)。

方案二:甲公司委托研发公司研发,并支付研发费用300万元。

第一年甲公司可按其支付的300万元研究开发费用的150%税前扣除。第一年应纳税企业所得税=(1500-300×150%)×25%=262.5(万元)。第二年到第九年应纳税企业所得税=1500×25%=375(万元)。10年应纳税企业所得税现值=262.5×(P/A,6%,1)+375×[(P/A,6%,10)-(P/A,6%,1)]=262.5×0.9434+375×(7.3601-0.9434)=2653.905(万元)。

由此可见,方案二比方案一少缴纳企业所得税50.935万元(2704.84-2653.905)。

筹划点评:应当注意的是,采用委托研发方式有一定的研发风险,不如直接购入相关技术更稳妥。

二、技术转让的纳税筹划

相关依据:《企业所得税法实施条例》规定:在一个纳税年度内,居民企业技术转让所得小于或等于500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。技术转让所得为技术转让收入扣除技术转让成本和相关税费后的余额。《企业所得税法实施条例》规定,以分期收款方式销售货物,按合同约定的收款日期来确认收入的实现。

筹划思路:通过签订分期收款合同将技术转让收入分摊到两个纳税年度,则可以降低各年度的技术转让所得,从而减轻税负。

例2:甲公司2012年12月20日以1900万元的价格转让某技术,相关技术转让成本及税费共1000万元。

方案一:2012年12月20日签订一次性收款的技术转让合同。则:

2012年技术转让所得=1900-1000=900(万元)

2012年应纳税所得额=900-500=400(万元)

2012年应纳税企业所得税=400×25%×0.5=50(万元)

方案二:签订分期收款技术转让合同,合同中约定2012年12月20日收取950万元,2013年1月10日再收取剩余的950万元,则1000万元的技术转让成本和相关税费也相应在这两个年度分摊。

因此,2012年和2013年各年的技术转让所得=950-500=450(万元),小于500万元,因此2012年和2013年均免征企业所得税。

由此可见,方案二比方案一该公司少缴纳企业所得税50万元(50-0),因此,应当选择方案二。

筹划点评:分期收款的前提是签订分期收款合同,而签订分期收款合同时应当在合同中体现出收款日期,否则将不被税务机关认可。

【注】本文系2012年山东省软科学研究计划资助项目“小微企业税收政策应用研究”(项目编号:2012RKA07040)的阶段研究成果。