

股权投资减值准备对应的 递延所得税资产相关处理解析

李承香

(玉林师范学院财务处 广西玉林 537000)

【摘要】在现行会计准则框架下,母公司个别报表层面对存在大额累计亏损的子公司的长期股权投资应当计提长期股权投资减值准备。本文认为,在合并报表层面不应简单地全部转回减值准备及相关的递延所得税资产,而应视母公司所计提减值准备在多大程度上与子公司个别报表层面对单项可辨认非流动资产计提的减值准备是重合的。

【关键词】长期股权投资 减值准备 递延所得税资产

一、母公司个别报表层面对递延所得税资产的确认

按照《企业会计准则第8号——资产减值》(CAS8)和《企业会计准则第18号——所得税》(CAS18)的相关规定,母公司个别报表层面应当对存在大额累计亏损的子公司的长期股权投资计提减值准备,

在确定母公司个别报表层面有必要就对子公司的长期股权投资计提资产减值准备的情况下,是否就该项减值准备确认递延所得税资产,至少需要考虑以下三方面的因素:

1. 母公司是否有在可预见的未来处置或者清算该子公司的计划。如果母公司在可预见的未来没有处置或清算该子公司的计划,则表明因计提长期股权投资减值准备而导致的

225天内披露年度财务报告(20-K)。

(3)利润表项目“利息费用”,国内称之为财务费用,没有包含在营业利润的计算范畴之内,这与国内会计报表的期间费用计算不同。根据美国公认会计原则,财务费用的开支属于企业自身行为,本身与经营的业绩好坏没有直接关系,不应统计在“营业利润”项目内。

8. 财务报表附注。与国内会计报表的编报要求一样,财务报表附注已成为会计年报不可缺少的部分,而上市公司的年报披露与备注的内容甚至超过了会计报表本身的重要性。内容涵盖重要的会计政策及重大事项的说明,包括公司所涵盖的业务范围、会计报表适用的年度、采用的会计政策、本年度的兼并及收购、银行的借贷款状况、股权激励计划及承付款项与或有负债等。

从披露的信息内容和方式看,美国上市公司财务报表附注的内容更全面、具体,注重于信息的明晰性和相关性,形式上采用了文字和数字及大量的图片来表达公司的经营成果、存在的问题和未来的战略目标;附注中涉及的重要财务指标进行比较时,往往采用五年以上的财务数据,这在某种程度上

暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回,因此不应就此确认递延所得税资产。

针对以上情况,在审计实务中,注册会计师应当获取母公司内部的相关决议和会议纪要等文件作为审计证据,并要求母公司管理层作出明确的书面声明,依此判断递延所得税资产确认的恰当性。

2. 合理预估该项股权投资减值准备成为事实损失时可获准的企业所得税税前扣除数。事实损失是根据税务规定确定的股权转让损失或被投资企业清算损失。一般来讲,如果涉及金额重大,在纳税申报环节需专项申报资产损失,此时注册会计师应提请企业与主管税务机关做好沟通工作,尽早提供

增加了财务造假的难度,财务信息相比而言更为客观和真实。

二、对在美国上市的中国公司的建议

1. 严格执行美国证券交易委员会和萨班斯-奥克斯利法案对上市公司会计报表格式及相关资料的披露要求,确保报表的真实性及披露的充分性,达到会计报表形式上与实质上的一致,跨入市门槛。

2. 努力塑造国际型的会计人才,掌握美国公认会计原则,尤其对会计科目的分类及报表的编制有较好的理解,能够对国内的会计核算与公认会计原则下的核算内容进行对比,有助于上市公司会计资料的上报,同时降低上市成本。

3. 上市公司管理层的责任意识有待加强,包括诚信原则及内部控制的有效性管理,确保提供的相关资料能够符合各方面的要求。

主要参考文献

1. 牙宏愿. 浅析我国上市公司年报披露及时性及相关建议. 中国证券期货, 2013; 2

2. 万燕, 王威. 上市公司年报披露及时性的探讨. 东方企业文化, 2013; 3

财税[2009]57号文件和国家税务总局2011年25号公告中要求的有关资产损失税前扣除的各项证明材料。

3. 预计未来该损失实际发生时,母公司有无足够的应纳税所得额以实现该项损失的税收抵免利益。

在同时满足上述条件的情况下,母公司个别报表层面应当就该项长期股权投资减值准备确认递延所得税资产。

二、母公司合并报表层面对相关递延所得税资产的处理

在对上述相关因素进行综合分析和专业判断后,认为母公司个别报表层面应当就该项长期股权投资减值准备确认递延所得税资产的,则在合并报表层面,随着长期股权投资与对子公司原投入资本的抵销,已不存在长期股权投资这一项资产,只有纳入合并范围的子公司单项资产和负债,因此对于原先与长期股权投资减值准备相应的递延所得税资产问题需要重新考虑。

根据CAS8和CAS18的规定,当子公司存在大额累计亏损且预计在可预见的未来不会盈利时,在该子公司个别报表层面,应当对其各项非流动资产计提减值准备,但不应就此确认递延所得税资产。因此,如果母公司个别报表上计提的长期股权投资减值准备小于或等于子公司个别报表层面的累计亏损(包括子公司个别报表中对因对单项可辨认资产计提减值准备导致的亏损),则可以在合并报表层面保留母公司个别报表层面就该项长期股权投资减值准备计提的递延所得税资产。即主要的考虑因素是,母公司个别报表层面的长期股权投资减值准备和子公司个别报表层面对单项可辨认非流动资产计提的减值准备在多大程度上是重合的。

1. 如果母公司打算采用股权转让或者整体资产、负债打包转让的方式处置该子公司,则在合并报表层面,该子公司的非流动资产和负债整体上构成了作为整体出售或其他方式一并处置的一个处置组。该处置组的可收回金额应当与母公司个别报表层面确定的长期股权投资可收回金额较为接近,因此母公司个别报表层面计提的长期股权投资减值准备与子公司层面的累计亏损(包括子公司层面已计提的单项可辨认非流动资产减值准备)很可能基本上是重合的。因此,长期股权投资减值准备应当全额转回(随同对该子公司的长期股权投资一并被抵销)。子公司原先没有确认的递延所得税资产可以在母公司层面以股权投资处置损失的形式获得税前扣除和相应的税收抵免(类似于可抵扣亏损),因此母公司个别报表层面的递延所得税资产在合并报表层面仍然保留。

2. 如果母公司打算分别出售子公司的单项资产并清偿负债后将该子公司关闭,则在子公司个别报表层面,分别以单项资产的可收回金额与各该单项资产的账面价值相比较,来确定减值准备的计提金额,一项资产的潜在增值不能抵减另一项资产的减值损失;而在母公司个别报表层面,考虑长期股权投资的可收回金额时,仍然基于子公司净资产的整体可收回金额,因此母公司计提的长期股权投资减值准备可能小于子公司层面的累计亏损。如是,则母公司个别报表中就长期股

权投资减值准备计提的递延所得税资产在合并报表层面仍然可以实现,因此在合并报表层面仍应保留该项递延所得税资产。

如果出现例外情况,即长期股权投资减值准备计提额大于子公司层面的累计亏损(这种情况一般不会出现),与股权投资减值准备相关的递延所得税资产不能全部实现,则需在合并报表层面部分转销递延所得税资产。

三、案例解析

例:B公司是A集团一全资子公司。2011年12月31日,A集团个别资产负债表中对B公司的长期股权投资金额为1000万元。2012年度,B公司由于经营不善发生巨额亏损,A集团在个别报表层面对该项投资计提减值准备500万元。根据A集团股东大会相关纪要,集团即将采用股权转让的方式将B公司进行处置。

根据相关规定,该项股权减值准备在实际发生时允许全额扣除,且A集团年度应纳税所得额足以实现该项损失的税收抵免利益。由此,A集团确认与该项投资减值准备相关的递延所得税资产125万元(500×25%)。2012年底,A集团未对B公司进行处置,仍将其纳入合并范围。

1. A集团个别报表层面,确认长期股权投资,并在综合分析和判断相关条件的前提下确认相应的递延所得税资产。

借:资产减值损失	500
贷:长期股权投资减值准备	500
借:递延所得税资产	125
贷:所得税费用	125

2. A集团合并报表层面,集团打算以股权转让方式转让B公司全部股权,即将B公司视为一个处置组进行估值,该项估值与其可收回金额在本质上是相同的,在数量上必然较为接近。此时,母公司个别报表层面计提的长期股权投资减值准备与子公司层面的累计亏损基本重合。母公司个别报表层面的长期股权投资减值准备全额转回,但相应的递延所得税资产在合并报表层面不必冲销,可继续保留。

借:子公司所有者权益项目	1000
贷:长期股权投资	1000
借:长期股权投资减值准备	500
贷:资产减值损失	500

承上例,如果A集团不是以处置组的形式处置子公司B,而是单项资产处置并清偿负债的方式处置B公司,则母公司个别报表层面计提的长期股权投资减值准备与子公司层面的累计亏损将存在出入。此时,则应根据具体情况确定与股权投资相关的递延所得税资产是否全额转回。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006