

对《长期股权投资成本法核算技巧》一文的异议

郑州
杨玉婷

《财会月刊》(会计)2007年第10期发表了赵珣同志的《长期股权投资成本法核算技巧》一文(以下简称《赵文》),文章提出了长期股权投资成本法的一种简单核算方法——账面余额检验法。作者对该方法的原理进行了阐释,并通过举例将其与《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“2号准则”)所述成本法作了较为详尽的比较分析。这种寻求会计核算方法简单化的思路值得肯定。但是笔者认为赵珣同志没有正确理解并遵循会计准则,《赵文》存在以下问题:

1. 对长期股权投资成本法的理解存在误区,投资收益的确认不符合成本法的要求,也与2号准则规定相悖。成本法是指长期股权投资按投资成本计价核算的方法。2号准则第七条规定,采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。这就是说,在成本法下长期股权投资以取得时的成本计价入账后,其账面价值除追加投资、收回投资外保持不变。对于投资收益的确认,2号准则规定,被投资单位宣告分派的现金股利或利润,确认为当期收益。显然,投资企业只有当被投资单位宣告分派现金股利或利润时,才能够确认投资收益,如果被投资单位取得了净利润却不分配,在成本法下,投资企业是不能确认投资收益的。因此,《赵文》中“根据被投资单位当年实现的净利润乘以投资企业的持股比例”确认投资企业应享有的投资收益的做法是错误的。

2. 《赵文》采用先确认投资收益再倒挤长期股权投资的调整金额的方法与投资谨慎性要求不符,同样也违背2号准则规定。2号准则规定,投资企业确认投资收益,仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的利润或现金股利超过上述数额部分作为初始投资成本收回。关于应抵减初始投资成本金额的确定,财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》第36页做了明确解释,一般情况下,投资企业在取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润应作为投资成本的收回。以后年度,被投资单位累积分派的现金股利或利润超过投资以后至上年末止被投资单位累积实现净损益的,投资企业按照持股比例计算应享有的部分作为投资成本的收回。具体可按以下公式计算:应冲减初始投资成本的金额=[投资后至本年末(或本期末)止被投资单位分派的现金股利或利润-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益]×投资企业的持股比例-投资企业已冲减的初始投资成本应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本的金额。

由此可见,按照2号准则要求应当先确定初始投资成本的冲减金额,再确认投资收益。○

也谈新会计准则下债务重组损失确认的特殊考虑

北京 王学军

《财会月刊》(会计)2007年第10期发表了冯文善同志《新会计准则下债务重组损失确认的特殊考虑》一文(以下简称《冯文》),文中认为债权人在对某项债权计提了大额坏账准备的情况下,在账面上可能出现债务重组收益。其实该文的担忧是多余的。会计准则应用指南已经对此问题给出了相对明确的规定。

以《冯文》例题为准,作为债权人的大东公司应作如下会计处理:借:长期股权投资7800万元,坏账准备9000万元;贷:应收账款11700万元,资产减值损失5100万元。

《冯文》所列会计分录中“营业外支出——债务重组损失”不符合会计准则应用指南的规定。具体而言,对债权人计提坏账准备的不同情形,债权人应区分以下情况处理:

1. 取得的债务人以资抵债的资产的公允价值若小于重组前债权账面价值,应将该差额确认为债务重组损失,计入当期营业外支出。不妨假设《冯文》中大东公司原已提取了1700万元的坏账准备,重组会计分录为:借:长期股权投资7800万元,坏账准备1700万元,营业外支出2200万元;贷:应收账款11700万元。

2. 取得的债权人以资抵债的资产的公允价值若大于重组前债权账面价值,由此产生的差额在一定程度上验证了债权人计提的坏账准备偏高,因此需要在重组日将多计提的坏账准备予以转回。众所周知,新会计准则下坏账准备转回时应同时调整资产减值损失的做法已经过时。本文第一笔会计分录即符合这种情形。

当然,《冯文》的一个基本观点和新会计准则是一致的,就是不论债权人取得的以资抵债资产的公允价值是高于还是低于原债权账面价值,都要将原债权对应的减值准备全额冲销。以《冯文》所举股权投资抵债为例,笔者总结出一个通用记账公式如下:借:长期股权投资(公允价值①),坏账准备(原计提数②),营业外支出(重组损失④);贷:应收账款(账面余额③),资产减值损失(转回多提⑤)。

公式中的④和⑤不会同时出现,若①<③-②则出现④,④的入账金额=③-②-①,为债务重组损失;若①>③-②,则会出现⑤,⑤的入账金额=①-(③-②),相当于将多计提的坏账准备冲回。其他方式的债务重组,完全可比照上述公式处理。○