长期股权投资成本法下现金股利会计处理的新思路

湖南衡阳　**沈星元**

企业会计准则规定：被投资单位宣告分派利润或现金股利时，投资企业按应享有的部分确认当期投资收益。但投资企业确认的投资收益，仅限于所获得的被投资单位在接受投资后所产生的累计净利润的分配额，所获得的被投资单位宣告分派利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后所产生的累计净利润的部分作为清算股利冲减投资成本。

投资企业确认的累计投资收益额不能大于被投资单位接受投资后的累计分红额，也不能超过被投资单位接受投资后的累计利润额。由于被投资单位接受投资后的累计分红额超过接受投资后的累计利润额的部分是用接受投资前的利润进行的分红，所以累计超额分配额就是累计成本回收额。如果没有出现累计超额分配（即被投资单位接受投资后的累计分红额小于接受投资后的累计利润额），则累计成本回收额为0，而不能为负数，否则就与成本法原理不相符。可以用以下公式来确定累计投资收益额、累计成本冲减额和累计分红额。公式①：累计投资收益额=Min{累计分红额，累计利润额}。公式②：累计成本冲减额=Max{累计分红额-累计利润额，0}。公式③：累计分红额=累计投资收益额+累计成本冲减额。

关于累计利润额的累计时段，企业会计准则应用指南对投资当年和以后年度作出了不同规定：投资当年的累计时段为接受投资后到本年年末，以后年度的累计时段为接受投资后到本次分红的上年年末。笔者认为这一规定有几点不妥之处。第一，将投资年度与以后年度的累计时段区别对待有违一致性原则。第二，投资当年，由于投资企业在被投资单位每次分红后需要及时进行账务处理，此时只能获知接受投资后到本次分红之前的累计利润额，而无法获知本次分红后到当年年末将能获得多少利润，因此也就无法获知接受投资后到当年年末的累计利润额。第三，企业可以在一年中进行多次红利分配，且本年年初到本次分红前实现的当年利润也可以在本次进行分配。因此，不管是投资当年还是以后年度，累计利润额应该为接受投资后至本次分红时止被投资单位累计实现的净利润。累计分红额也为接受投资后至本次分红时止（含本次分红额）被投资单位的累计分红额。

根据以上分析，成本法下现金股利的会计处理可以采用以下三种思路。

思路一：先确定投资收益额，后确定成本冲减额。首先，根据公式①计算出本次股利分配后累计投资收益额。然后，结合本次分配前已经确认的累计投资收益额计算出本次应该确认的投资收益额。即公式④：本次投资收益额=本次分配后累计投资收益额-本次分配前累计投资收益额。如果计算出的本次投资收益额为负数，则借记“投资收益”科目；反之，则贷记“投资收益”科目。最后，根据会计分录的借贷平衡关系确定成本冲减额，或根据下式确定成本冲减额：本次成本冲减额=本次分红额-本次投资收益额。当为负数时，实际上是调回以前冲减的成本额，故借记“长期股权投资——成本”科目；当为正数时，说明本次实际上新发生了成本冲减，故贷记“长期股权投资——成本”科目。

思路二：先确定成本冲减额，后确定投资收益额。首先，根据公式②计算出本次分配后累计成本冲减额。然后，结合本次股利分配前累计成本冲减额计算出本次应该确认的成本冲减额，即公式⑤：本次成本冲减额=本次分配后累计成本冲减额-本次分配前累计成本冲减额。如果计算出的本次成本冲减额为负数，则借记“长期股权投资——成本”科目；反之，则贷记“长期股权投资——成本”科目。最后，根据会计分录的借贷平衡关系确定成本冲减额，或根据下式确定成本冲减额：本次投资收益额=本次分红额-本次成本冲减额。

思路三：分别计算成本冲减额和投资收益额。首先，根据公式①与公式②或公式①与公式③或公式②与公式③计算出本次分配后累计投资收益额和本次分配后累计成本收回额。然后，根据公式④和公式⑥分别计算出本次投资收益额和本次成本冲减额。○

也谈CAS22执行中存在的问题

北京　**王学军**

财会月刊（会计）2008年第5期刊登了孔庆林、蔚世雄两位同志的《谈CAS22执行中存在的问题》一文（以下简称“孔文”），本文针对该文提出若干不同意见。

一、货币资金划归“贷款及应收款项”更合适

传统意义上的货币资金包括库存现金、银行存款和其他货币资金。库存现金作为一项典型动产是权利人持有的央行或政府债权。银行存款是库存现金的转化形态，可以理解为存款人对金融机构的借出款（贷款）。其他货币资金可以比照银行存款来理解。因此，无论是金融企业还是非金融企业，将货币资金划归为“贷款和应收款项”都很容易理解，并不存在孔文所言“与会计实务、金融学科等存在逻辑不一致问题”。

《企业会计制度（2001）》指出，企业应加强对银行存款的管理，并定期对银行存款进行检查，如果有确凿证据表明存在银行或其他金融机构的款项已经部分不能收回，或者全部不能收回的，应当将不能收回的部分作为当期损失，冲减银行存