



长期股权投资成本法计算公式的修正

上海外国语大学国际金融贸易学院 蒋季奎

长期股权投资成本法下,投资以后的会计处理比较复杂,在收到被投资单位分派的利润或现金股利时,应考虑是否要冲减投资成本,或是否要恢复以前被冲减的投资成本,如果需要,其金额应该是多少。目前,我国会计教材中对此论述似乎还不够清楚,笔者就此问题作以下探讨。

(一)

目前,我国各种会计教材列出的投资以后的会计处理公式为:①投资年度收到被投资单位分派的利润或现金股利:投资企业投资年度应享有的投资收益=投资当年被投资单位实现的净损益×投资企业的持股比例×[当年投资持有月份÷全年月份(12)];应冲减初始投资成本的金额=被投资单位分派的利润或现金股利×投资企业的持股比例-投资企业投资年度应享有的投资收益。②投资年度以后收到被投资单位分派的利润或现金股利:应冲减初始投资成本的金额=(投资后至本年年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年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。

对此,笔者有以下看法:

1. 这两个公式是互相矛盾的。按照成本法的理论,投资后被投资单位累积分派的利润或现金股利超出了被投资单位累积实现的净损益,投资企业应冲减投资成本。而在计算被投资单位累积分派的利润或现金股利和被投资单位累积实现的净损益时,截止期应该保持一致。上述投资年度的公式中,被投资单位当年分派的利润或现金股利是与其当年实现的净损益对比;而在投资年度以后的公式中,“投资后至本年年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利”则拿来与“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”对比。两个公式不统一,令人困惑。

如果被投资单位在每年分派当年的利润或现金股利,则应当将“投资后至本年年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利”与“投资后至本年年末止被投资单位累积实现的净损益”进行对比。这样来说,上述投资年度的公式是对的,投资年度以后的公式则不对。但事实上,我国企业都在当年发放前一年的利润或现金股利,所以,应当将“投资后至当年发放利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利”与“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”对比,就是看投资后至上年年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利是否超出了被投资单位累积实现的净

损益。此时,本年度尚未结束,被投资单位本年度的利润尚未决算,只能观察至上上年年末止,这是符合理论的。因此,投资企业在投资年度收到被投资单位分派的利润或现金股利时,一般不使用上述投资年度的公式,而是将收到的被投资单位分派的利润或现金股利全部冲减初始投资成本。既然如此,上述投资年度的公式就不应该提出。

2. 在投资年度以后计算“应冲减初始投资成本的金额”的公式中,不应该将“投资后至本年年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利”与“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”对比,而应该将“投资后至本次发放利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利”与“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”对比。因为投资企业在本年度中收到被投资单位分派的利润或现金股利时,就要考虑是否要冲减投资成本或是否要恢复以前被冲减的投资成本;如果需要,则应确定其金额,从而及时做出账务处理,不致拖到本年度末再来处理。这样,我国企业都在当年发放前一年的利润或现金股利,将“投资后至本次发放利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利”与“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”对比,就是看投资后至上年年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利是否超出了被投资单位累积实现的净损益。如果拖到本年度末再处理,那么由于本年度已经结束,人们自然会认为,计算被投资单位累积分派的利润或现金股利和被投资单位累积实现的净损益的截止期都应该是本年度末,而公式中却不一致,这就令人费解了。

3. 在计算“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”时,需要明确其中所包括的投资当年被投资单位实现的净损益应该如何计算,因为投资并不一定在年初进行。如果投资在年中进行,则该年被投资单位实现的净损益不能全部计入投资当年被投资单位实现的净损益,只有在投资企业投资以后被投资单位实现的净损益才应计入。我国目前会计教材似乎都没有谈到这个问题。笔者认为,在计算“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”时,所包括的投资当年的被投资单位实现的净损益=投资当年被投资单位实现的净损益×[当年投资持有月份÷全年月份(12)]。

4. 投资年度以后“应冲减初始投资成本的金额”的计算公式只适用于一种情况,即投资企业累计应冲减的投资成本大于原已冲减并且尚未恢复的投资成本时。当投资企业累计应冲减的投资成本小于原已冲减并且尚未恢复的投资成本时,用这个公式计算出的是一个负数。此时,应该恢复而不是



谈施工企业

“工程结算”和“工程施工”科目应用

中国葛洲坝集团公司 张东波

一、会计科目设置的变化对核算的影响

我国财政部于2003年9月颁布的《施工企业会计核算办法》在《企业会计制度》的基础上增设了“周转材料”、“临时设施”、“临时设施摊销”、“临时设施清理”、“工程结算”、“工程施工”和“机械作业”等七个会计科目。其中,对会计核算影响较大的就是“工程结算”和“工程施工”这两个科目。

1. “工程结算”科目。本科目核算施工企业根据施工合同的完工进度,向业主开出工程价款结算账单办理结算的价款。本科目应按工程施工合同设置明细账,进行明细核算。本科目期末贷方余额反映尚未完工工程已开出工程价款结算账单办理结算的价款。“工程结算”科目的开设,将工程价款开单结算业务和收入确认业务作为两个不同的会计业务,分别进行账务处理,便于建造合同收入与费用的确认。这是相对于原《施工企业会计制度》来说变化最大的一项规定,改变了原

冲减投资成本,其金额是这个负数的相反数。当投资企业累计应冲减的投资成本为零时,此公式不能使用,而应当将原已冲减并且尚未恢复的投资成本全部恢复。相应地,“应确认的投资收益”也不应该只有一个计算公式。当存在应冲减投资成本时,它等于投资企业当年获得的利润或现金股利减去应冲减投资成本的金额;当存在应恢复投资成本时,它等于投资企业当年获得的利润或现金股利加上应恢复投资成本的金额。

(二)

综合以上分析,笔者提出以下计算公式:

长期股权投资成本法下投资以后的会计处理公式:①投资年度收到被投资单位分派的上年度的利润或现金股利,一律冲减投资成本。②投资年度以后收到被投资单位分派的上年度的利润或现金股利,按以下不同情况分别处理。但应注意的是,在计算“投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益”时,所包括的投资当年的被投资单位实现的净损益=投资当年被投资单位实现的净损益×[当年投资持有月份÷全年月份(12)]。

1. 当投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利大于投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益时,如果以上两者的差额与投资企业的持股比例的乘积大于原已冲减并且尚未恢复的投资成本时,投资企业应冲减投资成本,其金额按以下公式计算:应冲减投资成本=(投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年年末止被投

来将开单结算和收入确认合在一起进行核算的办法。该科目的设置使许多施工企业财务人员在实际操作时感到难以适应,特别是在初步实施阶段,需要理清“工程结算”与“工程施工”、“主营业务收入”、“主营业务成本”、“存货跌价准备——合同预计损失准备”等科目之间的对应关系。

在实际操作中,通过对“工程结算”科目的归集,能够直观、全面地反映出某个建造合同从签订合同到合同完工交付过程中,所有环节所完成工作量的本期结算情况以及累计结算情况。同时,可以反映出施工企业全部建造合同的本期结算情况和累计结算情况,便于施工企业与合同成本对比,掌握结算进度。

2. “工程施工”科目。本科目核算施工企业实际发生的工程施工合同成本和合同毛利。本科目应设置以下两个明细科目:①“合同成本”明细科目,核算各项工程施工合同发生的实际成本。按成本核算对象和成本项目进行归集,可设置

资单位累积实现的净损益)×投资企业的持股比例-原已冲减并且尚未恢复的投资成本。

2. 当投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利大于投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益时,如果以上两者的差额与投资企业的持股比例的乘积小于原已冲减并且尚未恢复的投资成本,投资企业应恢复部分投资成本,其金额按以下公式计算:应恢复的投资成本=原已冲减并且尚未恢复的投资成本-(投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利-投资后至上年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。

3. 当投资后至本次收到利润或现金股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利小于或等于投资后至上年年末止被投资单位累积实现的净损益时,如果存在原已冲减并且尚未恢复的投资成本,投资企业应恢复全部原已冲减并且尚未恢复的投资成本,其金额按以下公式计算:应恢复的投资成本=原已冲减并且尚未恢复的投资成本。

4. 以上各种情况下投资收益的确认:当存在应冲减投资成本时,应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减投资成本的金额;当存在应恢复投资成本时,应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利+应恢复投资成本的金额;当既不存在应冲减投资成本,也不存在“恢复投资成本时,应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利。○