

长期股权投资成本法下 投资收益核算小议

湖南株洲 邹德军

的规定,债权人将以重组债权的账面价值作为受让的非流动资产的入账价值,此时非流动资产的入账价值常常被高估,同时在期末或年末也无法进行减值调整,从而使高估的资产长期挂账,造成会计信息严重失真。

例2:2004年1月1日,乙企业赊欠甲企业购货款340 000元,由于财务发生困难,直到2004年12月1日仍未偿还。经双方协商决定,2004年12月10日乙企业以一台旧设备抵偿债务。设备的账面原价为360 000元,已提折旧60 000元,设备的公允价值为292 500元。甲企业已对该项债权提取坏账准备20 000元。假定不考虑其他相关税费。

在2004年12月10日债务重组时,乙企业的会计处理为:借:固定资产清理300 000元,累计折旧60 000元;贷:固定资产360 000元。借:应付账款340 000元;贷:固定资产清理300 000元,资本公积——其他资本公积40 000元。甲企业的会计处理为:借:固定资产320 000元,坏账准备20 000元;贷:应收账款340 000元。

从甲企业的会计处理中可以看出,债权人未能充分估计该债权的收账风险而较低地提取了坏账准备,致使债务重组时固定资产的入账价值高于公允价值。实质上,甲企业的债务重组损失已被错误地计入了固定资产价值。由于《小企业会计制度》对长期投资、固定资产、在建工程、无形资产等非流动资产不进行减值准备的计提,从而造成了明知该项固定资产价值被高估而无法进行调整的状况。

例3:在例2中,若甲企业对该债权按个别认定法提取了坏账准备47 500元,其他条件不变。

那么,债务重组时甲企业的会计处理为:借:固定资产292 500元,坏账准备47 500元;贷:应收账款340 000元。这样,固定资产的入账价值与公允价值相同,能确保该项固定资产在会计报表中公心地反映。因此,债权人是否合理地估计并提取了坏账准备,对债务重组中换入非流动资产的入账价值的公允性影响很大。按个别认定法充分地计提坏账准备,使重组债权的账面价值与非流动资产的公允价值比较接近,既可以使债权人取得的非流动资产在会计报表中公心地反映,避免资产的高估,又可以将债务重组损失作为费用入账,冲减应纳税所得,有利于债权人按照《企业债务重组业务所得税处理办法》的规定正确地进行所得税的纳税申报。

笔者认为,债务重组在小企业日常经营中虽然不经常发生,但《小企业会计制度》作为制度规范,也应该对债务重组的会计处理方法进行明确规定,而不简单地照搬《企业会计准则——债务重组》中的相关规定。笔者建议,《小企业会计制度》应允许债权人在做出让步的债务重组中取得的非流动资产可以按公允价值入账,以维护会计信息的公允性要求。□

《〈企业会计制度〉及讲解》(以下简称《讲解》)对长期股权投资成本法下核算举有一例:A企业2001年1月1日以银行存款购入C公司的股票,并准备长期持有,初始投资成本110 000元。C公司于2001年5月2日宣告分派2000年现金股利100 000元。假设C公司2001年1月1日股东权益合计为1 200 000元,其中股本为1 000 000元,未分配利润为200 000元;2001年实现净利润400 000元;2002年5月1日宣告分派现金股利300 000元。

A公司的会计处理如下:①2001年1月1日投资时:借:长期股权投资——C公司110 000元;贷:银行存款110 000元。②2001年5月2日宣告发放现金股利时:借:应收股利10 000元;贷:长期股权投资——C公司10 000元。③2002年5月2日宣告发放现金股利时:借:应收股利30 000元,长期股权投资——C公司10 000元;贷:投资收益——股利收入40 000元。

《讲解》特别说明:第③笔分录中“投资收益——股利收入”科目金额40 000元是由2001年度净利润的分配额30 000元与由2001年度实现净利润弥补2001年度已作冲减的初始投资成本回收处理的现金股利10 000元的合计。按照这样理解,A公司虽然是在2001年开始投资C公司的,如果投资后至本年末止被投资单位积累分派的利润或现金股利小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净收益,那么2000年的收益分配也被确认为A公司的投资收益。因此问题的焦点是,如果投资在宣告发放上一年股利前完成,那么宣告发放的上年股利是否应该确认为投资收益。《讲解》认为在一定条件下应当将其确认为收益,这个条件就是只要投资后至本年末止被投资单位积累分派的利润或现金股利小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净收益。

这显然不合理。第一,企业的投资收益是投资活动带来的收益,时间应在投资之后,应当属于被投资企业在此时之后的收益。如果允许将投资前的收益确认为投资活动带来的收益,那么将无法确定长期投资成本与收益的边界。由于投资后宣告发放的上年股利来自被投资单位接受该投资之前发生的收益,所以不应当确认为投资收益。第二,虽然投资后宣告发放的上年股利是在投资后收到的利润或现金股利,但这实质上是投资企业在投资时提前对其投资前应该得到股利的回收,在性质上类似于一笔应收款项,因而不能作为清算性股利分配处理。第三,按照《讲解》的解释,投资后宣告发放上年股利时,投资企业已经将其应分得的现金股利确认为应收股利,同时冲减长期投资成本,这实质上已经承认其是一项负债,但是在第③笔分录中确认投资收益的同时增加了长期股权投资的成本,这使得前后两笔分录对同一事物形成相互矛盾的处理方法。第四,如果投资后宣告发放上年股利被确认为长期股权投资的成本和投资收益,将会使资产和收益增加,企业可以通过这种方式人为调整资产与收益的金额,使得会计报表信息失真。

所以,如果投资在宣告发放上一年股利前完成,那么宣告发放的上年股利不应该被认为是投资年度以后分派的利润或现金股利,也就不应该确认为投资收益。因此,上例中第③笔分录应当改为:借:应收股利30 000元;贷:投资收益——股利收入30 000元。□