

清算性股利的 简捷计算方法介绍

河南财经学院 周宇

长期股权投资成本法核算的难点在于清算性股利。清算性股利是指投资企业所获得的被投资单位累积分派的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净损益由投资企业所享有的数额。从性质上看,清算性股利是投资的返还而不是资本所带来的收益。对于清算性股利的计算,笔者在此介绍一种简便的计算方法。

从清算性股利的实质看,如果设置一个“清算性股利”账户,那么实际上是“长期股权投资”账户的备抵账户,其记账方向应与“长期股权投资”账户相反。从清算性股利的涵义可以看出,每次分派利润或现金股利时需要计算:①A=投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利×投资企业的持股比例;②B=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。由“A-B”可以得出至本次分配为止的清算性股利的累积数(即本期的清算性股利的应有数额)。与采用备抵法计提坏账准备类似,还要同时考虑“清算性股利”账户的账面余额。如果本期的清算性股利的应有数额大于清算性股利的账面余额,则按其差额提取;如果本期的清算性股利的应有数额小于清算性股利的账面余额,则按其差额冲回清算性股利。

例:2001年,红星公司对H公司进行股权投资,投资成本为200万元,全部以银行存款支付,占H公司有表决权资本的10%,且准备长期持有。2001年3月10日,H公司宣告分派2000年度的现金股利200万元。H公司于2001年实现净利润200万元,2002年实现净利润100万元,2003年实现净利润500万元。H公司于2002年3月10日宣告分派现金股利400万元,2003年3月10日宣告分派现金股利200万元,2004年3月10日宣告分派现金股利100万元。要求:红星公司做出各年度的会计分录。

用T型账户来说明清算性股利的计算:

清算性股利		单位:万元
	2001.3 ^①	20(首次按全额20提取)
2004.3 ^④ 40(按差额冲回)	2002.3 ^②	20(按差额20提取)
	2003.3 ^③	10(按差额10提取)
	至2004.3余额	10

注:①:A-B=200×10%-0=20

②:A-B=[(200+400)×10%-200×10%]=40

③:A-B=[(200+400+200)×10%-(200+100)×10%]=50

④:A-B=[(200+400+200+100)×10%-(200+100+500)×10%]=10

各期的会计分录如下:①2001年1月1日,取得投资:借:长期股权投资200万元;贷:银行存款200万元。②2001年3月10日,分派现金股利:借:应收股利20万元;贷:长期股权投资20万元。③2002年3月10日,分派现金股利:借:应收股利40万元;贷:长期股权投资20万元,投资收益20万元。④2003年3月10日,分派现金股利:借:应收股利20万元;贷:长期股权投资10万元,投资收益10万元。⑤2004年3月10日,分派现金股利:借:应收股利10万元,长期股权投资40万元;贷:投资收益50万元。

此外,还可以通过验证收益性股利和清算性股利来保证会计分录的正确性。因为从2001年1月1日起到2003年12月31日止,被投资单位H公司累积实现利润800万元;而从2001年1月1日到2004年3月10日止,累积分派现金股利900万元,所以:①应确认的收益性股利(投资收益)累计为80万元(800×10%);②应冲减的投资成本(因为《企业会计制度》中没有“清算性股利”这个账户,所以在会计分录中清算性股利的调整数直接记入“长期股权投资”账户)累计为10万元[(900-800)×10%]。□

无形资产减值准备 转回的账务处理

浙江温州 申屠新飞

2005年注册会计师考试辅导教材《会计》提出,转回无形资产减值准备时,无形资产计提减值准备后的摊销额与不考虑减值因素情况下摊销额的差额,无需调整无形资产的账面余额;在转回已计提的无形资产减值准备时,以可收回金额与不考虑减值因素情况下无形资产账面余额两者孰低确定的金额,与其账面价值的差额,确定为可转回计入损益的无形资产减值准备。笔者认为,这种处理方法可能会使会计信息与实际不符,甚至出现自相矛盾的情况。具体分析如下:

当不考虑减值因素情况下无形资产账面余额>可收回金额>目前的账面价值时,无形资产存在一定的减值损失,但实际发生的减值损失小于原来计提的减值准备时,应该对原来的减值准备余额进行调整。例如,2002年年初购入专利一项,价值60万元,摊销年限为6年,2003年年末可收回金额为36万元,2004年年底可收回金额为28万元。按2005年注册会计师考试辅导教材《会计》中的方法处理有关数据,见下表(计算过程略)。

从表中可以看出,2004年年底可收回金额与不考虑减值因素情况下无形资产账面余额两者孰低确定的金额为28万元,与其账面价值27万元的差额为1万元,因此可转回计入损益的无形资产减值准备为1万元。按上述方法处理后,2004年年底无形资产的账面余额为31万元,2004年年底的账面价值为28万元,减值准备余额为3万元。虽然从勾稽关系上

看,上述账户余额不存在任何问题,对资产负债表不产生影响。但是如果2003年没有计提减值准备,则2004年年末无形资产减值准备的余额就只有2万元(账面余额为30万元,可收回金额为28万元),因此这种方法实际上还是会使得账面信息与实际情况不相符。

单位:万元

项 目	金 额
2002年和2003年的摊销额	20
2003年年底计提的减值准备	4
2004年的摊销额	9
2004年年底不考虑减值因素情况下无形资产的账面余额	30
2004年年底调整前的无形资产的账面价值	27
2004年年底无形资产减值准备的调整数	-1
2004年年底无形资产的账面余额	31
2004年年底调整后无形资产减值准备余额	3
2004年年底可收回金额	28

当可收回金额>不考虑减值因素情况下无形资产账面余额时,无形资产不存在减值损失,应将原来计提的减值准备全额冲减。仍以上例,假定2004年可收回金额为33万元,按照2005年注册会计师考试辅导教材《会计》中的方法处理后,2004年年底调整前的无形资产账面余额为31万元,减值准备余额为4万元,可收回金额为33万元。2004年年底以可收回金额与不考虑减值因素情况下无形资产账面余额两者孰低确定的金额为30万元,与其账面价值27万元的差额为3万元,因此可转回计入损益的无形资产减值准备为3万元。调整后2004年年底无形资产的账面余额为31万元,2004年年底的账面价值为30万元,减值准备余额为1万元,与不考虑减值因素情况下无形资产的账面价值相同,对资产负债表不产生影响。但是2004年年底无形资产可收回金额为33万元,账面余额为31万元,因此不应该计提减值准备,但无形资产减值准备账户的余额却还有1万元,从而使得相关的会计信息与实际情况不符,自相矛盾。

笔者建议:①无形资产价值回升以后,将原来计提无形资产减值准备的业务视为差错并进行红字冲销。②补摊销由于计提减值准备而少摊销的无形资产。③根据调整后的无形资产账面余额与目前可收回金额的差异计提减值准备。

仍以上例,2004年调整分录如下:①冲减减值准备:借:营业外支出-4万元;贷:无形资产减值准备-4万元。②补摊销无形资产:借:营业外支出1万元;贷:无形资产1万元。作了上述调整分录后,2004年年底无形资产的账面余额为30万元(也就是不考虑减值因素情况下无形资产的账面余额)。如果2004年年底可收回金额为33万元,就不需要保留减值准备,调整分录到此为止。

如果2004年年底可收回金额为28万元,则在编制上述两笔会计分录的情况下,增加下面的会计分录:借:营业外支出2万元;贷:无形资产减值准备2万元。上述会计分录登记入账后,调整后的无形资产账面余额为30万元,可收回金额为28万元,减值准备余额为2万元。按这种方法处理的最大特点就是无论2003年是否计提了减值准备,2004年年末的减值准备余额总是2万元,与实际情况相符。□

按照《事业单位会计准则(试行)》、《事业单位会计制度》(以下简称《准则》、《制度》)及基建财务管理的规定,事业单位基建项目会计核算一般采用在单位基本会计核算账务体系之外,另行开立账户并建立账务体系。其特点是一切基建项目资金收支都通过这个账户进行核算,资料一并保存,核算完整、有系统性、便于及时结算,能够准确提供基建项目的会计信息。但不足之处是把单位财务管理体系人为地割裂成两个各自独立的核算体系,使参与本级财政决算的拨款要通过基本账务核算体系结转,容易形成虚列支出。如果将基建项目会计报表与基本账务会计报告合并

反映,会形成重复列报收支,反之,容易形成账外账。加之单位能在银行申请开户,这就给转移资金、私设小金库提供了机会,久而久之,会计监督就会失去意义。

另外,在实务中还有一种办法,即按照年终财政决算的不同要求,利用单位基本核算账务体系不同的预算会计科目进行会计核算。其特点是把一笔基建项目款项的支出,按照资金来源预算科目相对应的支出会计科目(如事业支出、专款支出、自筹基建支出等)进行记录反映,对于不参与本单位年终决算的款项就采用在“其他应付款”科目来记录反映。这样做虽便于年终上报财政核销,保持了单位财务管理的统一,杜绝了账外账的产生。但是,这种办法却把一个完整的基建项目的收支分别记录,反映在多个预算会计科目中,记录零乱,无法及时、准确、快捷、真实地提供基建项目的会计信息,给以后的查询也带来不便;而在“其他应付款”科目中直接记录、反映收支也不符合会计规范。

现行的这两种基建项目的会计处理方法各有利弊,都无法完整、充分、真实地反映事业单位多渠道筹措基建费用的状况,也不能充分发挥会计的核算和监督作用。笔者认为,应对《准则》、《制度》的部分内容进行修订,废止事业单位基建财务管理的规定,从以下四个方面来重新构建能够反映事业单位各种经济活动状况的账务体系:

一是在构建统一核算的账务体系中,要体现把基建项目资金作为事业单位净资产的一部分进行管理(经账务处理后再投入基建工程)的思想,从而建立起能够反映事业单位使用净资产进行固定资产投资活动的会计核算体系,以满足财政决算的要求和基建跨年度的实际情况,适应多渠道筹集基建资金的会计核算要求。

二是在《准则》关于净资产的规定中增加多渠道筹措基建资金的内容,在资产规定中增加在建项目费用内容,取消基建投资报告,增设基建项目报告(按项目进行反映)附表内容,将

事业单位基建项目 会计核算问题管见

甘肃庆阳市会计核算中心 郑选宁