

本(C);

确认的投资收益=本次应获得的利润或现金股利-本次应冲减的初始投资成本(Y)。

当 $A>B$ 且 $X>C$ (即 $Y>0$)时, X 与 C 之差应冲减初始投资成本,本次应分得的利润或现金股利减去应冲减初始投资成本的金额确认为投资收益;若本次应分得的利润或现金股利小于应冲减的初始投资成本的金额,则初始投资成本的冲减以本次应分得的利润或现金股利为限。当 $X\leq C$ (即 $Y\leq 0$)时,则 X 与 C 之差应恢复初始投资成本,本次应分得的利润或现金股利全部确认为投资收益。当 $A\leq B$ 即 $X\leq 0$ 时,累计应冲减的初始投资成本以零为限;因为 $X\leq 0$,则 $Y<0$,本次应分得的利润或现金股利全部确认为投资收益,并将原已冲减的初始投资成本全部转回。

二、成本法改为权益法的核算有待明确

《制度》规定,投资企业因追加投资等原因使长期股权投资的核算从成本法改为权益法的,应自实际取得对被投资单位控制、共同控制或对被投资单位实施重大影响时,按股权投资的账面价值作为初始投资成本,初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额,作为股权投资差额。笔者认为《制度》的这一规定有待斟酌。

1.关于新投资成本确定的表述不严密。《制度》规定,按股权投资的账面价值作为初始投资成本。但股权投资的账面价值是指原账面价值还是原账面价值加上追加投资成本,《制度》中并未明确。从字面理解似乎不包括追加投资成本,而事实上成本法改为权益法时,应按原股权投资的账面价值加上追加投资成本作为新的投资成本。

2.成本法改为权益法时是否追溯调整也不够明确。《制度》规定,成本法改为权益法,按股权投资的账面价值作为新的投资成本,未明确股权投资的账面价值是原账面价值还是追溯调整后的账面价值。而《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》规定,变更会计政策的条件是:法律或会计准则等行政法规、规章的要求,或者这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。因符合前一个条件而变更会计政策的,应按国家发布的相关会计处理规定执行;如果没有相关的会计处理规定,应采用追溯调整法。因符合后一个条件而变更会计政策的,应采用追溯调整法进行处理。由于本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策不属于会计政策变更。那么,由于追加投资或其他原因使投资企业对被投资单位的持股比例增加,长期股权投资核算由成本法改为权益法是否属于会计政策变更呢?《制度》对此并未明确,这就需要会计人员做出职业判断。

笔者认为《制度》应明确规定,由于追加投资等原因使长期股权投资核算由成本法改为权益法的,不应追溯调整。其理由有三点:①虽然这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息,但追加投资后的长期股权投资在性质上与以前相比具有本质的差别,因此改用权益法核算不属于会计政策变更,不应予以追溯调整。②追溯调整法比较复杂,无疑会增加会计核算的成本,而长期股权投资业务对大部分企业而言并非主要业务,

且由成本法改为权益法的业务更少,根据重要性原则适当简化核算也不影响财务报告的相关性,所以不予以追溯调整更为合理。③由于我国会计人员整体素质还比较低,职业判断能力也比较差,成本法改为权益法是否追溯调整如果由会计人员判断势必造成混乱。而且追溯调整法操作起来有一定的难度,容易造成会计信息的技术性失真。

三、权益法下长期股权投资是否需要计提减值准备尚需商榷

《制度》规定,企业应当定期对长期投资的账面价值逐项进行检查,至少于每年年末检查一次。如果由于市价持续下跌或被投资单位经营状况变化等原因导致长期投资可收回金额低于账面价值的,应将可收回金额低于长期投资账面价值的差额,确认为当期投资损失。可收回金额是指企业投资的出售净价与预期从该投资的持有和投资到期处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中的较高者。

按照《制度》要求,长期股权投资的账面价值高于可收回金额的,应按其差额计提长期投资减值准备,并直接计入当期损益。当投资企业对长期股权投资采用成本法核算时,由于长期股权投资的账面余额是投资成本,不能反映投资的真实价值,所以当预计投资的可收回金额低于账面价值时,根据稳健性原则应计提减值准备。但是,权益法下投资企业长期股权投资的账面余额随着被投资单位所有者权益的增减变化而作相应调整,调整后的余额表示投资企业对于被投资单位净资产所享有的份额,能够反映长期股权投资的实际价值。因此,笔者认为权益法下对长期股权投资再计提减值准备显然不甚合理。

1.权益法下,被投资单位的资产减值已反映于长期股权投资的账面余额中,若再对长期股权投资计提减值准备,则属于过度稳健。被投资单位对于各项资产在期末均要按《制度》规定计提减值准备,以真实地反映自身财务状况和经营成果。投资企业按被投资单位净资产的金额和相应的持股比例计算确认长期股权投资的账面余额,也就真实地反映了长期股权投资的价值。若对长期股权投资再计提减值准备,就是过度稳健,不符合实际情况。

另外,当被投资单位发生严重亏损,所有者权益减少时,投资企业按持股比例相应调减长期股权投资的账面余额,确认投资损失。此时长期股权投资的减值损失已经确认,若再计提减值准备,实际上是对损失的双重确认。

2.长期股权投资减值准备的计提标准缺乏可操作性,给企业操纵利润留下隐患。长期股权投资减值准备是否计提以及计提多少,取决于可收回金额的确定。可收回金额的确定需主观估计未来一定时期的现金流量和贴现率,企业未来经营情况的不确定性使得这些数据更加不确定。管理当局往往会利用资产减值准备计量标准的这种模糊性和复杂性,通过多提或少提减值准备来调节利润。

所以,权益法下长期股权投资在持有期间不应计提减值准备,只有在被投资单位被接管、破产或进行清理整顿,不能提供净资产真实信息时,才确认长期股权投资损失。这既反映了资产减值的经济实质,也便于实务操作,能够减少会计核算成本,抑制利润操纵行为,提高会计信息质量。□