成本法下长期股权投资收益核算方法的改进

济南　王乐锦

尽管我国《企业会计制度》(以下简称《制度》)对长期股权投资何时采用成本法、何时采用权益法做了详细的规定,《〈企业会计制度〉及讲解》(以下简称《讲解》)也以举例的方式对投资收益的计量、确认做了详细解释,并给出了不同情况下投资收益及冲减初始投资成本的计算办法,但仍然不够清晰,在实务中难以操作。

笔者将《制度》与《讲解》结合起来,对成本法下长期股权投资收益的确认时间、计量标准和具体会计处理方法等诸多问题进行探讨,提出自己的看法。

一、长期股权投资收益核算涉及的几个关键点

1.长期股权投资收益的确认时间。《制度》规定,采用成本法核算时,被投资单位宣告分派的利润或现金股利(简称"股利"),投资企业按应享有的部分确认为当期的投资收益。由此可见,成本法下长期股权投资收益的确认时间应是被投资单位宣告分派股利的时间,而不是会计期末。这也是成本法与权益法的主要区别之一。

2.长期股权投资收益的计量标准。《制度》规定,采用成本法核算时,企业确认的长期股权投资收益仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额。所获得的被投资单位宣告分派的股利超过上述数额的部分,作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。这意味着长期股权投资收益的计量标准是不超过被投资单位在接受投资后所产生的累积净利润分配额中投资企业应享有的份额,而不是投资各期被投资单位所产生的净利润中投资企业应享有的份额。

3.清算性股利。清算性股利是指投资企业获得的被投资单位宣告分派的股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润分配额中投资企业应享有的部分。在会计处理上,应将清算性股利的金额冲减初始投资成本。应该注意的是,如果投资企业获得的被投资单位宣告分派的股利低于被投资单位在接受投资后产生的累积净利润分配额中投资企业应享有的份额,则说明不仅不存在清算性股利,还应将低于的部分在已冲减的初始投资成本范围内恢复已冲减的初始投资成本。

二、长期股权投资收益核算方法的改进

根据《讲解》的解释,在成本法下对长期股权投资收益进行核算时应区分"投资年度"和"以后年度"。但要具体区分"投资年度"和"以后年度"却并不容易,有时还会产生混淆,因而给投资收益的具体计算带来许多不必要的麻烦。例如,甲企业在2003年1月2日购买乙企业的股票,占乙企业股份的10%,并准备长期持有。对此,按规定应采用成本法核算。若乙企业在每年的5月4日宣告分派股利,这样当2003年5月4日乙企业宣告分派股利时,甲企业可以很容易地按"投资年度"的处理办法对投资收益进行确认和计量。假设其他条件不变,若上述甲企业是在2003年9月1日购买乙企业的股票,则甲企业在"投资年度"未分得股利。当乙企业在2004年5月4日宣告分派股利时,从理论上看,甲企业应按"以后年度"的处理办法计算投资收益并冲减初始投资成本,但这种做法无疑会加大其计算和分析的工作量。

实际情况是,在上述第一种情况下的2003年5月4日和第二种情况下的2004年5月4日,投资企业(甲企业)都是第一次分得股利,均不存在投资后被投资单位(乙企业)累积净利润分配额的计算问题,两者并没有实质区别。所以笔者认为,解决上述问题的关键是将现行制度中分别按"投资年度"和"以后年度"核算投资收益的做法,改为按投资后"第一次"和"以后各次"的办法分别处理。具体处理方法如下:

1.投资后第一次宣告分派股利。由于投资时间不同,投资企业在投资后第一次分得股利的时间有可能是投资当年(如上述第一种情况),也有可能是投资后次年(如上述第二种情况)。

(1)若第一次分得股利在投资当年。基于我国企业当年实现的盈利一般于下年度发放股利的现实情况,若被投资单位在接受投资后即当年分配股利,这应是被投资单位对投资企业投资前所实现净利润的分配,并非被投资单位对投资企业投资后所获得净利润的分配,因此投资企业分得的股利不应作为投资收益处理,而应作为初始投资成本的收回(即清算性股利)处理。此时,投资企业应根据实际分得的股利,作如下会计处理:借:应收股利;贷:长期股权投资——某企业。

(2)若第一次分得股利在投资后次年。在这种情况下,投资企业从被投资单位分得的股利中实际包含两个性质不同的部分:一部分来自投资后被投资单位所实现净利润的分配额,应作为投资企业的投资收益处理;另一部分则属于清算性股利,这部分应作为投资成本的收回,冲减初始投资成本。计算公式如下:投资收益=投资年度被投资单位实现的净损益×投资企业的持股比例×投资年度持有月份÷12;清算性股利=应收股利-投资收益=被投资单位宣告分派的股利×投资企业的持股比例-投资收益。

对投资企业来说,清算性股利可能存在,也可能不存在。①当计算出的清算性股利大于零时,则应按计算出的清算性股

分店会计及汇编会计报表相关问题分析

武汉 杨 洪

一、分店会计的账户设置

一般而言,反映总店与分店之间、分店与分店之间业务的会计账户的设置取决于总店对分店的管理模式。分店一般是一个责任中心,总店给予分店一定程度的自主权。总店对分店的管理没有固定模式可循,但大致可归为集权制和分权制两种。相应地,分店会计适用非独立核算的会计制度、半独立核算的会计制度和完全独立核算的会计制度。

1.在集权制、非独立核算的会计制度下,一般采取分店向总店报账形式。总店保持分店的大部分会计记录,几乎不需要专门设置针对分店的账户。

2.在分权制、半独立核算的会计制度下,各分店一般应设置和保持自身经营的全套会计记录。对于总店与分店之间的业务往来,分店设置“总店权益”账户记录从总店收到的各项资产金额及分店未上交给总店的收益金额,总店则设置“对分店投资”账户来记录相应的业务。

3.为了区别于分权制下半独立核算的分店经营,本文将分权制下完全独立核算的分店称为附属企业, 同时称总店为公司。在分权制、完全独立核算的会计制度下,公司设置“拨付所属资金”账户核算公司拨付或收回附属企业经营资金,包括各种财产、物资和货币资金等;相应地,附属企业设置“公司拨入资金”账户核算收到或上交的各种经营资金。公司与附属企业之间以及各附属企业之间因购销和其他业务而发生的债权债务和收付款项,应分别设置“内部往来”账户核算。

可见,无论是在半独立核算还是完全独立核算的会计制度下,分店会计涉及的账户都主要用于反映总店与分店、分店与分店之间的资金往来。只是在半独立核算会计制度下,总店“对分店投资”账户和分店“总店权益”账户核算的内容不仅包括完全独立核算会计制度下公司“拨付所属资金”账户和附属企业“公司拨入资金”账户核算的内容,还包括“内部往来”账户核算的内容及总店与分店之间的存货购销业务。

这种以管理模式为基础设置账户的思路充分体现了不同管理模式的特点,能满足总店对分店管理的要求。如在半独立核算会计制度下,总店与分店、分店与分店之间的存货转移视同内部资金拨付,总店通过“对分店投资”账户核算,分店通过“总店权益”账户核算。而在完全独立核算会计制度下,总店与分店、分店与分店之间的存货转移视同内部购销, 并不通过“拨付所属资金”账户和“公司拨入资金”账户核算,而是通过相应的收入账户和成本账户来核算。但是这种账户设置也存在一些问题,主要表现在:第一,当同时适用半独立核算和完全独立核算会计制度时,同样是核算资金转移的业务,总店必须设置“对分店投资”和“拨付所属资金”账户,各分店也要相应设置“总店权益”和“公司拨入资金”账户。这样,性质相同的业务分别通过不同的账户反映,给账户管理带来不便。第二,当总店对分店的管理模式发生变化时,即同一分店由半独立核算转变为完全独立核算时,或由完全独立核算转变为半独立核算时,需要对相关账户进行转换,增加了调账的工作量。

能否在不改变总店对分店管理模式的同时优化账户的设置呢? 笔者认为,一种可行的思路是按账户核算内容,将“对分

利金额和投资收益金额作会计处理:借:应收股利;贷:投资收益,长期股权投资——某企业。②当计算出的清算性股利小于或等于零时,说明不存在清算性股利,应按应收股利金额作会计处理:借:应收股利;贷:投资收益。

2.以后各次宣告分派股利。在以后各次被投资单位宣告分派股利时,投资企业应首先参考《讲解》中给出的“以后年度”计算公式,计算应冲减的初始投资成本(即清算性股利)和应确认的投资收益金额,然后分别按不同情况进行会计处理。

(1)若计算出的应冲减初始投资成本大于零,则说明存在清算性股利,应将该清算性股利冲减初始投资成本。会计处理为:借:应收股利;贷:投资收益,长期股权投资——某企业。

(2)若计算出的应冲减初始投资成本等于零,则说明不存在清算性股利,应按应收股利金额作会计处理:借:应收股利;贷:投资收益。

(3)若计算出的应冲减初始投资成本小于零,则说明不仅不存在清算性股利, 反而要恢复以前已经冲减的初始投资成本,但恢复金额不能超过原已冲减金额。因此,会出现以下两种情况:

第一, 若计算出的应冲减初始投资成本的绝对数大于或等于原已冲减金额,说明只能按原已冲减金额进行恢复处理。这时应作会计处理:借:应收股利(实际应分得的股利),长期股权投资——某企业(原已冲减的金额);贷:投资收益(实际应分得的股利与原已冲减金额之和)。

第二, 若计算出的应冲减初始投资成本的绝对数小于原已冲减金额,这时应以计算的应冲减初始投资成本绝对数作为恢复数,进行会计处理:借:应收股利(实际应分得的股利),长期股权投资——某企业(应冲减的初始投资成本绝对数);贷:投资收益 (实际应分得的股利与应冲减的初始投资成本绝对数之和)。