再谈长期股权投资成本法

广东惠州学院　江新泉

关于长期股权投资成本法，笔者曾在《关于投资业务核算若干问题的思考》(《当代财经》2003.11)一文中作过探讨，后来陆续收到一些读者的来信咨询及质疑，为进一步阐明对这一问题的看法，笔者在此作专门的论述，不当之处，敬请读者指正。

对于长期股权投资成本法，现行教科书(包括会计职称考试及CPA考试辅导教材)基于投资在不同时点上存在的差别，无一例外地均按“投资当年、投资次年、以后年度”分类做出说明并列出一系列计算公式。笔者认为，这种说明和处理过程没有根据成本法的实质把问题予以简化，不仅冗长繁琐，不易判断和理解，而且还给实际会计工作带来不便。这是因为，每年确认当年的投资收益或冲减当年的投资成本时，要根据各年的累计数进行计算，这就需要找出历年的相关资料，显然非常不便。本文根据《企业会计准则——投资》(以下简称《投资准则》)和《企业会计制度》的基本精神，从成本法的实质出发，总结出成本法核算的基本规律，提出了一套简单明了、行之有效的核算方法。

一、成本法核算的基本规律

根据《投资准则》和《企业会计制度》的基本精神，成本法的实质要求可以概括为：长期股权投资在取得时按投资成本入账；投资企业只有在被投资单位宣告分派利润或现金股利时才可确认投资收益，且确认的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利润或现金股利超过上述数额的部分，作为投资成本的收回，冲减投资的账面价值。成本法的这一实质要求说明，投资企业即使分得现金股利，也不一定能确认投资收益；是否能确认投资收益以及能确认多少投资收益，需要将历年来累计分得的利润与累计应享有的利润进行比较才能确定。而且，在确定这一问题的同时，还需要确定是否要冲减或恢复投资成本。由于在我国当年实现的盈余一般于下一年度发放利润或现金股利，因此在成本法下，投资企业分得利润时是否将其作为投资收益以及可以确认多少投资收益就需要区分以下三种情况：

1.投资当年分得的利润。对于投资前被投资单位实现的利润的分配额，由于其不属于投资企业投资后产生的利润，因此应将其全部视为投资成本的收回，冲减初始投资成本，而不能确认为投资收益。

2.投资次年分得的利润。应明确投资企业的投资行为是发生在上年年初还是发生在上年年中。如果投资行为发生在上年年中，应按下列公式计算确认：投资企业投资年度应享有的利润=投资当年被投资单位实现的利润×投资企业持股比例×(当年投资持有月份÷全年月份)。

然后比较“投资企业投资后至本年末累计分得的利润”与“投资企业投资年度应享有的利润”：如果前者小于或等于后者，则可按累计分得的利润确认本年投资收益；如果前者大于后者，则只能按投资企业投资年度应享有的利润确认本年投资收益。但是，本年投资收益的最终确认数，还要结合上一年度是否冲减了投资成本加以考虑。

如果投资行为发生在上年年初，则上述公式括号内的持股时间比值为1，其余相同。

3.以后年度分得的利润。比较“投资企业投资后至本年末累计分得的利润”与“投资企业投资后至上年末累计应享有的利润”：如果前者小于或等于后者，则将累计分得的利润全部确认为投资收益；如果前者大于后者，则只能按投资企业投资年度应享有的利润确认投资收益。但这里只是指出了投资企业投资后累计可确认的投资收益，本年可确认多少投资收益则必须根据累计可确认的投资收益并结合以前年度累计已确认的投资收益和累计已冲减的投资成本加以计算，其结果可能有多种情况，本文的第二部分作了说明，这里只作一些概括性说明，不再详细列举。

可见，长期股权投资成本法确实比较复杂，如果按照上述思路详细列举，不仅难学，而且难以操作。

事实上，虽然成本法下投资当年、投资次年及以后年度有关指标的计算过程的确有差别，但形式上的差别中却蕴含着一个共同的基本要求，即在成本法下，企业确认的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。换言之，投资企业累计可确认的投资收益只能小于或等于投资后被投资单位累积净利润的分配额，而不能大于这个数额，否则可视为被投资单位发放了清算性股利，投资企业应视同收回了部分投资。根据这一实质要求，可以概括出一个通用判断公式。

设A为投资企业投资后至本年末累计分得的利润额，B为投资后至上年末累计应享有的利润额(在我国，当年实现的利润一般至少延后一年分配，那么为了保持A、B两指标在时间口径上的一致，A、B两指标的截止日期应相差一年)。C=A−B，则当C≥0时，累计确认投资收益为B，累计冲减成本为C；

国有企业计提固定资产减值准备分析

西安工业学院　申　琳

截至2005年年底,国有企业将全部实施《企业会计制度》,计提固定资产减值准备也是贯彻该制度的一项重要内容,它对避免企业不良资产的形成、保证企业资产质量、促进会计信息质量提高等将起到一定的推动作用。但由于种种原因,国有企业在固定资产管理方面还不尽如人意,本文将对此进行探讨。

一、计提固定资产减值准备的理论基础

正确反映企业的货币资金运动以及向社会有关方面提供真实的会计信息是企业义不容辞的责任。现行《企业会计制度》对资产所作的定义为:资产是指过去的交易或事项形成的,并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。按照资产的这一主要特征可知,不能给企业带来未来经济利益流入的资源,不能确认为企业的资产,也不能作为资产继续反映在资产负债表中。既然资产是预期的未来经济利益,那么当企业资产的账面成本高于该资产预期的经济利益时, 用会计记录反映一笔资产减值准备就是合理且恰当的。

作为企业主要资产的固定资产也存在着账面价值与其可变现值不一致的可能, 因此也应按照规定计提减值准备,以真实反映企业的资产实力。

二、国有企业固定资产管理现状

作为企业主要生产资料的固定资产,一般在资产总额中所占的比重较大。企业为获得该项资产及将其投入生产使用而发生的支出,应属于资本性支出而非收益性支出,即固定资产价值应通过折旧的方式进行补偿。固定资产的入账价值因其来源渠道不同而有所差异,其计价原则是企业所购建的某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。目前,一些国有企业在固定资产管理方面存在的主要问题是:

1.固定资产核算不实影响企业资产的正确计量。在一些老牌国有企业中,固定资产的金额大、种类多、来源渠道复杂,外购、自建、投资者投入、经营性和融资性租入、接受捐赠、盘盈或以应收债权换入等,形式多种多样,固定资产价值的计量受到各种因素的影响。因此,明确不同方式增加的固定资产的入账价值所应包括的内容是对其正确计量的前提和基础,这就要求会计人员应具备一定的专业知识。而有些国有企业由于其会计人员的专业知识匮乏,使得其固定资产会计核算中存在一些错误的计量和账务处理。

2.已提足折旧的固定资产还在继续计提折旧。按规定,已提足折旧但仍在继续使用的固定资产不应再计提折旧,因为

当C≤0时,累计确认投资收益为A,累计冲减成本为0。

这一通用判断公式揭示了成本法核算的基本规律,有了这一基本判断式,有些问题也就迎刃而解了。

二、成本法核算的简化方式

根据上述思路,在成本法下,无论哪一年确认投资收益,均可按以下三个步骤进行:首先,计算出“投资企业投资后至本年末累计分得的利润”和“投资企业投资后至上年末累计应享有的利润”两个指标;其次,将这两个指标进行比较,按照“孰小原则”确定“投资企业投资后至本年末累计可确认的投资收益”;最后,用“投资企业投资后至本年末累计可确认的投资收益”减去“投资企业投资后至上年末累计已确认的投资收益”,就可得出“投资企业本年应确认的投资收益”。根据通用判断公式,用同样的方法亦可得到“本年应冲减或恢复的投资成本”。

由于这些指标之间存在着较强的数学逻辑性,为便于理解和实际操作,可设计一张“成本法下投资收益累积计算表”,表中的项目主要有:年份、分得的利润、应享有的利润、差额、投资收益及投资成本。其中,“分得的利润”和“应享有的利润”两项应先计算本年数,再确定累计数,“投资收益”和“投资成本”两项应先根据“差额”项的正负按通用判断公式确定本年累计数,再将本年累计数减去上年累计数确定本年数。该表既可作为原始凭证也可作为记账凭证在投资期间内连续使用,并可编写一个简单的程序插入企业所使用的会计核算软件中,利用计算机实现自动化操作。

必须指出的是,由于按现行《企业会计制度》的规定,投资企业只有在被投资单位宣告分派利润或现金股利时才可确认投资收益,因此易导致人们产生这样一种认识,即如果被投资单位未宣告分派利润或现金股利,成本法下则不需进行会计处理。然而,有时被投资单位并未宣告分配现金股利,投资企业却需要作“借:投资收益;贷:长期股权投资”的会计处理。如果不作此会计处理,则投资企业历年累计确认的投资收益有可能超过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,这显然不符合《企业会计制度》对于成本法所提出的实质要求。

因此,“投资企业只有在被投资单位宣告分派利润或现金股利时才可确认投资收益”并不意味被投资单位未宣告分派利润或现金股利时投资企业不需要进行账务处理,也即投资企业虽不能确认投资收益但却可能需要冲减投资成本并确认投资损失。