

成本法下长期股权投资会计处理探讨

重庆工商大学 章新蓉 熊 涛

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“新准则”)对被投资单位实现净利润情况下成本法的处理作了详细说明,但对被投资单位发生净损失情况下成本法的处理却未作任何说明。鉴于此,本文拟就被投资单位发生亏损情况下长期股权投资成本法的会计处理进行探讨。

一、投资年度的会计处理

我国公司法规定,公司在纳税、弥补亏损和提取法定公积金和公益金前,不得分配股利。公司当年无利润时,一般不得分配股利,但经股东大会决议也可用盈余公积(弥补亏损后)分派股利。

(1) 被投资单位投资上年发生亏损(或实现盈利),投资当年盈利。若股利全部来自被投资单位对投资前的分派,投资企业应将获得的股利冲减初始投资成本,不确认为投资收益;若股利有部分来自被投资单位对投资后的盈余分派,应根据投资当年实现的净利润计算应确认的投资收益,按获得的股利与确认的投资收益的差额冲减初始投资成本。(2) 被投资单位投资上年发生亏损(或实现盈利),投资当年也发生亏损。若股利全部来自被投资单位对投资前的分派,投资企业应将获得的股利冲减初始投资成本,不确认为投资收益;若股利有部分来自被投资单位对投资后的分派,应根据投资后被投资单位发生的净亏损计算应确认的投资损失,按获得的股利与确认的投资损失的合计数冲减初始投资成本。

二、投资年度以后的会计处理

根据新准则规定,被投资单位宣告分派的股利,投资企业按应享有的部分确认为当期投资收益,但投资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,所获得的被投资单位宣告分派的股利超过接受投资后产生的累积净利润的部分,作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。故笔者认为,被投资单位在投资年度以后发生净损失,投资企业应将获得的股利作为初始投资成本的收回,并确认投资损失。计算公式为 应冲减的初始投资成本的金额=(投资后至本年末止被投资单位累积分派的股利-投资后至上年末止被投资单位累积的净损益)×投资企业持股比例-已冲减的初始投资成本。“应确认的损失=应冲减的初始投资成本-当年获得的股利”。值得一提的是,若被投资企业亏损年度未分配股利,则投资企业当年无需作会计处理,但在以后年度计算 投资后至上年末止被投资单位累积的净损益”时,应包括该亏损部分。

另外,投资企业在亏损年度大额冲减初始投资成本,很容易导致长期股权投资账面价值减至为零,甚至出现负数,然而新准则未规范投资企业应冲减的初始投资成本超过长期股权投资账面价值情况下的处理。笔者认为,结合长期股权投资应具有未来经济利益的实质,我国公司制企业仅负有限责任的法律规定,以及长期股权投资的账面价值受被投资单位实现的净损益与分派

的股利的影响需要保留账户以备调整等特点,应在计算出应冲减的初始成本超过长期股权投资账面价值时,以长期股权投资的账面价值冲减至零为限,将应冲减的初始投资成本超过长期股权投资的账面价值的差额作备查登记,待初始投资成本得以恢复时首先冲减备查金额,若有余额再以原冲减的初始投资成本金额为限恢复长期股权投资的账面价值。

[例] A企业2000年7月1日以银行存款140万元购入C公司股票,占C公司有表决权资本10%的股份,并准备长期持有,C公司近年实现的净利润及股利分配情况如下表所示(单位:万元)。

年度	2000年	2001年	2002年	2003年	2004年
净损益	-200	200	-300	-500	500
宣告分派日	2001年2月	2002年2月	2003年2月	2004年2月	2005年2月
宣告分派额	150	500	0	100	100

(1) 2001年2月C公司宣告分派股利时:C公司2001年2月宣告分派的股利有部分来自对投资后的分派,故A企业应根据投资后C公司发生的净亏损计算应确认投资损失,按获得的股利与确认的投资损失的合计数冲减初始投资成本。

应收股利=150×10%=15(万元)

应确认的投资损失=200×10%×6÷12=10(万元)

应冲减的初始投资成本=15+10=25(万元)

借:应收股利 150000

投资收益 100000

贷:长期股权投资 250000

(2) 2002年2月C公司宣告分派股利时:C公司2002年2月宣告分派的是2001年度的股利,应按C公司在接受投资后产生的累积净利润的分配额确认投资收益,按获得的股利超过C公司接受投资后产生的累积净利润的部分冲减初始投资成本。

应收股利=300×10%=30(万元)

应冲减初始投资成本=[500+150-200-(-100)]×10%-25=30(万元)

应确认投资收益=50-30=20(万元)

借:应收股利 500000

贷:长期股权投资 300000

投资收益 200000

(3) 2003年2月C公司未宣告分派股利,故无需作会计处理。

(4) 2004年2月C公司宣告分派股利时:C公司上一年度发生亏损,则A企业应按上述公式计算应冲减的初始投资成本,同时确认投资损失。

应收股利=100×10%=10(万元)

应冲减初始投资成本=[100+500+150-(-500)-(-300)-200-(-100)]×10%-(30+25)=90(万元)

长期股权投资账面价值=140-(25+30+90)=-5(万元)

实际利率法下经营租赁承租人的会计处理

九江学院 乐长征 刘苏雨

《企业会计准则第21号——租赁》第22条规定,对于经营租赁的租金,承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益;其他方法更为系统合理的,也可以采用其他方法。与修订前的准则相比,承租人租金的会计处理方法基本上没有变化。笔者认为,除直线法、工作量法和劳动量法外,对于重大的经营租赁业务,特别是对重大的中长期经营租赁业务,承租人采用实际利率法将未来期间的应付租金资本化——按租金的公允价值计入相关的资产和负债也是一种较为系统、合理的会计处理方法。

一是账务处理问题。承租人对重大经营租赁未来租金的会计处理可以参考融资租赁业务的会计处理。例如,设置“其他长期资产——经营租赁”,其借方用于登记租金的初始资本化金额,贷方用于登记租金的转出数。设置“待摊费用——租金”,其借方用于登记当年应摊销的租赁资产的租金,贷方用于登记转入成本费用金额。设置“其他长期应付款——经营租赁”用于核算应付的租金总额。设置“未确认租金占用费”科目核算应计的租金利息。设置“财务费用”科目用于核算当期租金占用费等。

二是资产和负债的初始入账价值。对于资产和负债的初始入账价值可以采用现值技术来求解。这里主要涉及到两个问题:第一是未来的现金流量;第二是如何选择折现率。对于第一个问题,可以按协议约定确定各期现金流出量。对于第二个问题,一般按租赁当期的银行贷款利率来确定折现率。

三是相关的会计披露。对于重大的经营租赁租金,除按租赁准则的规定进行表外披露外,同时还应对已列入报表的相关费用进行说明。对于一年内到期的长期应付经营租赁费(用)应在流动负债栏内开设“一年内到期的经营租赁款”项目进行列报。

[例]2003年1月1日,甲公司从乙公司租入运输工具一台(管理部门使用),租期为3年。租赁开始日,运输工具公允价值

为300万元,预计使用8年。租赁合同规定:合同开始日,甲公司向乙公司一次性预付租金120万元,第一年末支付租金10万元,第二年末支付租金10万元,第三年末支付租金25万元。租赁期满后预付租金不退回,乙公司收回该运输工具的使用权。假设当时银行贷款利率为10%。

该项租赁不符合新准则中关于融资租赁的任何一个标准,应作经营租赁处理。参照重要性标准,甲公司将其界定为重大的经营租赁业务,采用实际利率法核算。

第一步:计算租赁资产和负债的初始入账价值、各期的租金占用费

$$\begin{aligned} \text{入账价值} &= 120 + 10 \times \frac{1}{1+10\%} + 10 \times \frac{1}{1+10\%^2} + 25 \times \frac{1}{1+10\%^3} \\ &= 120 + 10 \times 0.90909 + 10 \times 0.82645 + 25 \times 0.75131 \\ &= 156.1382 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

租金占用费计算见表1。

表1 租金占用费计算表 单位:元

日期	支付租金	确认的租金占用费	应付本金减少	应付本金余额
2003.1.1				1561382
2003.1.1	1200000		1200000	361382
2003.12.31	100000	36138	63862	297520
2004.12.31	100000	29752	70248	227272
2005.12.31	250000	22728	227272	0
合计	1650000	88618	1561382	

第二步:会计处理

1、2003年的会计分录(为简化核算,本例以年为会计期间分摊租赁费,下同)

(1) 1月1日合同生效日

借:其他长期资产——经营租赁 1561382
未确认租金占用费 88618
贷:长期应付款——经营租赁 1650000

“长期股权投资”的账面价值为负值,故实际只能冲减初始投资成本85万元,剩余5万元作备查登记。

应确认的投资损失 = 85 - 10 = 75 (万元)

借:应收股利 100000
投资收益 750000
贷:长期股权投资 850000

(5) 2005年2月C公司宣告分派股利时:C公司2005年2月分派的是2004年的股利,A企业应按C公司在接受投资后产生的累积净利润的分配额确认投资收益,按获得股利超过C公司接受投资后产生的累积净利润的部分冲减初始投资成本。

应收股利 = 100 × 10% = 10 (万元)

应冲减初始投资成本 = [100 + 100 + 500 + 150 - 500 - (-500) -

(-300) - 200 - (-100)] × 10% - (85 + 30 + 25) = -35 (万元)

“应冲减的初始投资成本”为负值,则应先冲减备查金额5万元,再按余额30万元恢复长期股权投资的账面价值,故应确认投资收益40万元(10 + 30)。

借:应收股利 100000
长期股权投资 300000
贷:投资收益 400000

参考文献:

[1] 财政部:《企业会计准则》(2006),经济科学出版社2006年版。

(编辑 熊年春)