

本溢价作股权投资准备调整。故笔者建议,废止制度中:“关于被投资方因增资扩股的资本溢价,作股权投资准备调账”的规定,并同时作如下修改:(1)因被投资单位增资扩股而增加的所有者权益总额(含实收资本、资本溢价),投资企业应按新的持股比例,追溯调整长期股权投资的其他明细账,使投资企业的账面投资权益额与投资企业在被投资单位的所有者权益份额相等,其中投资企业的账面投资权益额为“长期股权投资”的账面余额扣除未摊销股权投资差额后的金额。(2)《制度》中关于持股比例变动的核算规定,仅适用于因股权转让涉及的经济业务,即被投资方不因此项经济业务的发生而影响其资本金(即股本或实收资本)总额变动,不适用于被投资方增资、减资业务的核算。

二、成本法核算时,投资收益确认原则的质疑

《制度》规定:长期股权投资采用成本法核算时,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利润或现金股利超过上述数额的部分,作为初始成本的收回,冲减投资账面价值。

分析:上述规定规范了三个内容:①投资收益的确认时间;②投资收益的计量;③清算股利的计量。但前两个内容笔者认为有歧义,“所获得”指实际已收到,即企业投资收益的确认时间为收到利润或现金股利时,但不论是投资收益的确认还是清算股利的计量都应在被投资单位宣告分派时。故笔者建议将“所获得”改为“应获得”,同时将“累积净利润的分配额”改为“累积净利润中宣告分派的份额”,以使投资收益计量的表述更科学。

三、投资成本有关规定的质疑

1、长期债权投资初始成本规定中的缺陷。

《制度》规定:长期债权投资取得时,应按实际支付的全部价款减去已到付息期但尚未领取的债券利息,作为投资的初始成本。

分析:初始成本是指投资企业取得投资时,应计入投资账户的金额。但若投资企业在债券发行后,购入的是分次付息到期还本的含息债券,按上述规定计算的初始成本则可能有误。

例:甲公司2004年2月2日购入A公司去年1月1日发行,按年付息到期还本,年利率为6%的债券,面值100万元,付款108万元,另外支付相关税费0.4万元(设资本化计入初始成本),上年利息尚未支付。

按《制度》规定,本例中全部价款为108.4万元,已到付息期尚未领取的利息为6万元($100 \times 6\%$),初始成本为102.4万元($108.4 - 6$),未到付息期的应计利息0.5万元($100 \times 6\% / 12 \times 1$),债券溢价1.5万元($102.4 - 0.5 - 0.4 - 100$)。但本例购置时的账务处理则应为增加应收利息6.5万元,增加长期债券投资101.9万元

(其中:债券面值100万元、债券溢价1.5万元、债券费用0.4万元)。另外对按《制度》中的“主要会计事项举例”将本例的未到付息期的应计利息0.5万元计入了“长期债券投资(应计利息)”,笔者认为也是不当的,因为甲公司于2004年底计提当年应收利息5.5万元($100 \times 6\% / 12 \times 11$),按制度规定是增加“应收利息”账户的,将本例的0.5万元记入“长期债权投资”不符合一贯性原则。故笔者建议,在上述初始成本计量规定的后面再补充一部分内容:“若为分次付息到期还本的债券投资,还应减去未到付息期的购价中包含的应计利息。”

2、成本与市价孰低的缺陷。

《制度》规定:企业应当在期末对短期投资按成本与市价孰低计量,对市价低于成本的差额,应当计提短期投资跌价损失准备。

分析:短期投资取得时,实际支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息或已宣告但尚未发放的现金股利不构成短期投资成本,计入应收项目单独核算;若在期末用“孰低法”计量时,上述利息仍未收到或现金股利仍未除权,则短期投资的市价必然含权,确定的成本偏低,不符合稳健原则。

例:甲公司2004年12月27日购入A公司股票付款20.2万元,其中已宣告尚未发放的现金股利2万元,则该项投资成本为18.2万元。若该月底该股票含权市价为19万元(现金股利仍没除权和发放),按《制度》规定不提跌价损失准备,可实际上A股票账面记录的投资总额为20.2万元(包括“应收股利”中的2万元),应提跌价准备1.2万元。

故笔者建议将“按成本与市价孰低计量”改为“按投资总额与市价孰低计量”,若“账面价值”的定义按本文的观点进行修改,也可改为“按投资账面价值与市价孰低计量”,以便与长期投资的期末计量相类似。

(作者单位:四川省内江市财政局 内江职业技术学院)

责任编辑 张智广

·启事·

2005年度本刊继续与东北财经大学出版社 合作为优秀作者赠书

2005年《财务与会计》编辑部继续与东北财经大学出版社合作,为本刊优秀作者免费赠送一定价值的由东北财经大学出版社出版的图书。奖励名次为200名,每名获奖者获赠图书价值200元。优秀作者产生的原则是:1、凡2005年度在本刊发表文章的作者均纳入评选范围;2、“特约观察”、“本刊专稿”、“职业规划征文”、“纳税筹划”、“财会审论坛”、“会计人语”栏目的作者优先。关于优秀作者的具体产生以及如何获得东北财经大学出版社免费赠书的具体操作办法,将会在以后刊期上作详细说明。本刊编辑部