

# 盈余管理： 成本法与权益法的选择

□ 苏新龙 张雪梅

在房地产上市公司的购并业务中，采用权益法还是成本法、采用权益法时是否纳入合并会计报表范围等相关会计处理方面还存在着认识上的差异。由于所采用的方法不同，不仅不同持股比例下投资价差的确认与计量、投资价差的摊销期存在着差异，对投资收益的确认也存在着较大的差异。本文将以前母公司(上市公司)对目标公司的购并在不同持股比例时出现的相关会计问题为基点展开讨论。

## 一、首次收购30%股权是否采用权益法核算

2001年3月21日，Q上市公司(以下简称Q公司)下属控股(持有85%)子公司W房地产开发公司(以下简称W公司)为开拓异地房地产开发市场，试探性地以现金3 000万元向X公司收购N房地产开发公司(以下简称N公司)30%的股权。N公司于2000年5月份由Y公司、P公司、X公司、Z公司组建，注册资本为1亿元人民币，其股权比例分别为20%、25%、30%、25%，董事会成员由四家股东派出及所选聘的总经理五人组成。N公司所在地实行的税务政策是营业税及附加按预售房款的5.5%预缴，所得税则按当年会计确认的销售收入计算的利润总额进行汇算清缴(即收入的会计确认越迟，企业所得税的缴纳越迟)，因此，N公司实行的是《房地产开发企业会计制度》开具发票作为销售收入实现的标准。而W公司实行的是《企业会计制度》规定的四个标准，即：(1)销售房款已全部收到或大部分收到(90%)；(2)工程已经完工并经政府相关部门验收合格；(3)业主已前来办理交房手续或已发出交房通知书；(4)相关成本已能可靠计量。

W公司、N公司在收入确认上的会计政策不同，可能使公司在收入确认的时间上产生较大的差异。即由于在发出交房通知书、业主入住后的一段相当长的时间，政府测量部门才对商品房进行实际测量，按实际测量面积对所预售房款多退少补，并在汇算房款一段时间后才可能办理产权，这时业主才会要求房地产开发商开具发票，会计上才确认收入；而N公司如果按W公司收入确认标准确认其收入，则应提前缴纳所得税，因此，N公司的董事会否决了W公司派出

董事所提出的变更N公司收入确认等两项会计政策。按照财政部《企业会计制度讲解》对“重大影响”的表述，W公司虽然持有N公司30%的股权，是N公司的四家股东中拥有股权最多的股东单位，但其重要的会计政策与N公司有重大差别，W公司认为它对N公司并不具备参与财务决策的能力，因此，对N公司的长期投资只能采取成本法反映(本例只为说明会计核算问题，不讨论税收政策)。

## 二、母子公司累计收购目标公司50%股权的相关会计问题

经过一番对异地房地产开发市场的了解与熟悉后，Q公司以N公司2001年12月31日经审计后的会计报表(表1)为基础，于2002年3月25日，以2 300万元向Y公司收购了N公司20%的股权。至此，Q公司除了直接向N公司投资20%的股权外，还通过控股子公司W公司对N公司投资30%的股权，从而累计持有N公司50%的股权，而P公司、Z公司则分别持有N公司25%的股权。

Q公司与W公司累计取得N公司50%的股权时，N公司所开发的商品房已完成了部分交房，其收入中符合W公司收入确认标准的达1 000万元。Q公司再次提出变更会计政策的问题，N公司董事会同意采取与Q公司相同的坏账准备计提比例的会计政策，而收入的确认，则由于涉及到N公司须提前缴纳所得税，董事会未同意W公司的收入确认的会计政策。

根据《企业会计准则——投资》的规定，本案例中由于Q公司与W公司对N公司的投资才使Q公司对N公司实施重大影响，而非单独的Q或W公司对N公司投资，其投资价差的追溯是以Q公司对N公司的权益部分进行追溯调整还是以W公司为主体进行追溯调整？或者是W公司、Q公司分别按对N公司持股比例进行追溯调整？显然，在上述制度或准则中并无明确的规定。对此，笔者认为，应按投资比例分别计算Q公司、W公司对N公司的投资价差，同时W公司对N公司的投资成本应作追溯调整。

(一)确认Q、W公司对N公司的投资价差

根据表1所示,N公司截至2001年12月31日,所有者权益为94 407 514.88元,W公司拥有其30%的股权,投资成本为28 322 254.46元(94 407 514.88 × 30%),W公司原投资成本为3 000万元,即确认W公司对N公司的长期股权投资的投资价差为1 677 745.54元。

Q公司以2 300万元收购N公司20%的股权,新的投资成本为18 881 502.98元(94 407 514.88×20%),由此计算Q公司对N公司的长期股权投资价差为4 118 497.02元。

(二)投资价差的摊销

根据《企业会计准则2001》中对《企业会计准则——投资》的讲解精神,本案例的投资价差的摊销应自收购N公司30%的股权时开始摊销,即从2001年3月起摊销投资价差。

至2001年12月31日,应追溯调整的投资价差计10个月,按10年作为摊销期限,应追溯调整的投资价差为483 020.22元(5 796 242.56 ÷ 120 × 10),其中W公司应追溯调整139 812.13(1 677 745.54 ÷ 120 × 10);而Q公司本身应追溯调整343 208.09(4 118 497.02 ÷ 120 × 10),同时,由于W公司的追溯调整年初留存收益而影响Q公司对W公司的长期投资的账面价值也应作追溯调整留存收益118 840.31元(139 812.13 × 85%),两因素累计影响金额为462 048.40元(343 208.09 + 118 840.31)。

### 三、收购目标公司75%股权的相关会计问题

为了进一步拓展上市公司房地产业务,Q公司以经审计后的N公司截至

表1 N公司资产负债表 单位:人民币元

资产	2001.12.31	2002.9.30	负债及所有者权益	2001.12.31	2002.9.30
货币资金	12 720 566.56	10 030 869.71	短期借款	23 000 000.00	23 000 000.00
应收账款	440 127.57	644 427.36	应付账款	308 780.57	257 380.23
其他应收款	2 461 557.34	2 689 345.54	预收账款	35 648 783.00	63 782 472.58
坏账准备	252 446.59	400 052.75	应交税金	-1 960 683.06	-3 508 035.99
应收款项净值	2 649 238.32	2 933 720.15	其他负债	280 277.71	385 253.78
存货	153 981 879.22	181 107 950.92	长期借款	20 000 000.00	20 000 000.00
流动资产合计	169 351 684.10	194 072 540.78	负债合计	77 277 158.22	103 917 070.60
固定资产原值	2 769 584.00	2 769 584.00	实收资本	100 000 000.00	100 000 000.00
累计折旧	436 595.00	644 316.00	未分配利润	-5 592 485.12	-7 719 261.82
固定资产净值	2 332 989.00	2 125 268.00	所有者权益合计	94 407 514.88	92 280 738.18
资产总额	171 684 673.10	196 197 808.78	负债及所有者权益合计	171 684 673.10	196 197 808.78

2002年9月30日的净资产(见表1)为基础,于2002年11月1日以2 800万向P公司收购N公司25%的股权,以控制N公司房地产经营活动。而截至2002年9月30日,N公司的预收销售款为63 782 472.58元,其中符合Q公司收入确认的金额为4 000万元。

(一)购并日目标公司会计报表的重新编制

当Q公司与W公司累计持有N公司75%的股权,构成了上市公司对N公司的控制关系时,N公司需纳入Q上市公司的合并会计报表范围。如果由于缴纳所得税需要,N公司收入会计确认的会计政策可以不予变更,可以财政部“财会[2003]10号”的相关规定进行会计处理。即N公司可以采用原有会计政策进行收入确认,而Q公司在编制合并会计报表时,再按Q公司的会计政策对N公司的会计报表进行调整。其中,在取得控制N公司前,采用追溯调整,即对截至

表2 N公司调整前后资产负债表 单位:人民币元

是否调整	调整后	调整前	是否调整	调整后	调整前
资产			负债及所有者权益		
货币资金	10 030 869.71	10 030 869.71	短期借款	23 000 000.00	23 000 000.00
应收账款	644 427.36	644 427.36	应付账款	257 380.23	257 380.23
其他应收款	2 689 345.54	2 689 345.54	预收账款	23 782 472.58	63 782 472.58
坏账准备	400 052.75	400 052.75	应交税金	-395 925.26	-3 508 035.99
应收款项净值	2 933 720.15	2 933 720.15	其他负债	385 253.78	385 253.78
存货	157 107 950.92	181 107 950.92	长期借款	20 000 000.00	20 000 000.00
流动资产合计	170 072 540.78	194 072 540.78	负债合计	67 029 181.33	103 917 070.60
固定资产原值	2 769 584.00	2 769 584.00	实收资本	100 000 000.00	100 000 000.00
累计折旧	644 316.00	644 316.00	未分配利润	5 168 627.45	-7 719 261.82
固定资产净值	2 125 268.00	2 125 268.00	所有者权益合计	105 168 627.45	92 280 738.18
资产总额	172 197 808.78	196 197 808.78	负债及所有者权益合计	172 197 808.78	196 197 808.78

2002年9月30日前的会计报表进行追溯调整;在取得控制,即2002年9月30日后的当年Q公司对N公司按Q公司的会计政策进行调整。另一种办法是:N公司执行Q公司房地产收入的会计确认政策,并对相关项目进行直接的追溯调整。当然,不管采用哪一种办法,对Q公司、W公司的结果是一样的。

假设N公司采用前一种办法,则Q公司对N公司截至2002年9月30日的会计报表进行重新编制。N公司所在地实行的所得税税率为15%,符合Q公司收入确认的预收账款为4 000万元,而营业成本为2 400万元,营业税金及附加为营业收入的5.5%,计算出需调整的税前利润为1 380万元,扣减以前年度亏损-7 719 261.82元后应纳税所得额为912 110.73元,应调整未分配利润为12 887 889.27元。根据上述资料,重新编制N公司购并日资产负债表如表2所示。

截至2002年11月2日,Q公司、W公司分别持有N公司45%、30%的股权,享有N公司的权益(以2002年9月30日调整后净资产计算)分别为47 325 882.35元、31 550 588.24元。同时Q公司、W公司对N公司的长期股权投资的投资成本与投资价差如表3所示。

这里还存在着一个较大的会计难题:即Q公司与W公司是进行投资价差的后续再确认;还是将原持有的30%(W公司)、20%(Q公司)按权益法计提投资收益。不同的选择,对Q公司2002年利润将产生较大的影响。

(二)第一种选择:投资价差后续再确认

根据表3所示,如果重新计算投资价差(原始投资成本与2002年9月30日享有N公司权益之差),即W公司对N公司的长期股权投资应产生贷方差额1 550 588.24元,而Q公司对N公司的长期股权投资应产生借方差额3 674 117.65元,两者相抵产生借方差额2 123 529.41元(81 000 000.00 - 78 876 470.59),然后再进行追溯调整法。

1、W公司对N公司投资价值的后续再确认

在采用追溯调整法下,该项投资价差应追溯到W公司购买N公司30%的股权,即2001年3月。其

中W公司应调整如下:

- (1)2002年1月1日前应增加留存收益金额:  
1 550 588.24÷120×10=129 215.69(元)
  - (2)2002年1月1日前已调减的留存收益:139 812.13元
  - (3)2002年1月1日应调增年初留存收益金额:  
129 215.69+139 812.13=269 027.82(元)
- 同时,W公司应重新调整本年度已摊销的投资价差:
- (1)计算2002年1-9月应摊销的贷方投资价差:  
1 550 588.24÷120×9=116 294.12(元)
  - (2)2002年1-9月已摊销借方投资价差:125 830.92元
  - (3)调整投资价差金额:  
116 294.12+125 830.92=242 125.04(元)

2、Q公司对N公司投资价差的后续再确认

Q公司持有N公司股权的45%,其长期股权投资应产生借方差额3 674 117.65元,同样应追溯调整至2001年3月,则应调整金额结果如下:2002年1月1日前应调减的留存收益金额306 176.47元,已调减的留存收益为343 208.09元,应调增年初留存收益金额37 031.62元,Q公司还持有W公司85%的股权而应调增留存收益228 673.65元,两因素共同影响使Q公司应调增的年初留存收益金额265 705.27元;2002年1-9月应摊销的借方投资价差275 558.82元,已摊销借方投资价差308 887.28元,调减投资价差金额、调增投资收益33 328.46元。

(三)第二种选择:按原有权益计提投资收益

如果Q公司、W公司在取得N公司50%的股权时,N公司若按Q公司(或W公司)的会计政策,应确认营业收入1 000万元,而本年度符合Q公司收入确认的会计政策的营业收入为3 000万元。为简便起见,应将所调整N公司12 887 889.27

表3 Q、W公司对N公司投资价差摊销情况表 单位:人民币元

项目	Q持有N股权20%部分	Q持有N股权25%部分	小计(45%)	W持有N股权30%部分	合计(75%)
2002年9月30日享有N权益	21 033 725.49	26 292 156.86	47 325 882.35	31 550 588.24	78 876 470.59
原始投资成本	23 000 000.00	28 000 000.00	51 000 000.00	30 000 000.00	81 000 000.00
账面投资成本	18 881 502.98	26 292 156.86	46 881 502.98	28 322 254.46	75 203 757.44
新账面投资成本	21 033 725.49	26 292 156.86	47 325 882.35	31 550 588.24	78 876 470.59
原始投资价差	4 118 497.02	—	4 118 497.02	1 677 745.54	5 796 242.56
新投资价差	1 966 274.51	1 707 843.14	3 674 117.65	-1 550 588.24	2 123 529.41
已摊销追溯调整价差	343 208.09	0	343 208.09	139 812.13	483 020.22
再追溯调整价差	-37 031.62	—	-37 031.62	-269 027.82	-306 059.44
已摊销计入2002年损益的价差	308 887.28	0	308 887.28	125 830.92	434 718.20
需冲减金额	-33 328.46	0	-33 328.46	-242 125.10	-275 453.56
截至2002年9月30日投资价差	—	—	3 092 382.36	-1 305 078.37	1 787 303.99
调整后已摊销投资价差	—	—	581 735.29	-245 509.87	336 225.42
月摊销额	—	—	30 617.65	-12 921.57	17 696.08

# 对高等学校教育事业的收入 会计处理的探讨

□ 曹宏进

随着我国高校教育体制改革的深化,高等学校已成为面向社会多渠道筹措办学经费,实行自主办学的法人实体。另外,随着《民办教育促进法》的颁布实施,民办教育事业的壮大发展,公办高等学校和私立高等院校共同参与教育市场竞争的机制得到了进一步完善。作为高等学校办学经费重要来源之一的学费、住宿费收入占学校各项收入的比重越来越大,一般高达50%左右,民办学校则高达100%。所以,有效地组织和准确地核算学生的学费、住宿费收入,提高学生的收费率(实际收费金额除以学校学生应缴费金额)是保证学校正常开展教学科研工作的经济基础,同时,也可作为考核学校管理水平的一项重要量化指标。本文将针对现行高校教育事业的收入的会计处理存在的问题,提出相关的改进方法,以供商榷。

## 一、现行高等学校会计制度对教育事业的收入的账务处理及存在的问题

现行《高等学校会计制度》规定:“教育事业收入”是用来核算高等学校开展教学及辅助活动所取得的收入。贷方记收入的增加数;借方记收入的退回数。平时贷方发生额反映教育事业收入的累计数。年终结账时,将非专项教育事业

收入转入“事业结余”科目,借记本科目,贷记“事业结余”科目。假定经财政部门核准,实行预算外资金结余上缴财政专户管理办法,且期末无结余款上交,平时收到学生缴来学费、住宿费收入时,借记“现金”或“银行存款”科目,贷记“教育事业收入”科目。学生因某种原因而退学,如果欠费,则不作账务处理;如果已缴费,则按规定于应退该生部分学费时,借记“教育事业收入”,贷记“现金”或“银行存款”。

对此,笔者认为,该处理至少存在以下问题:(1)对学生收费、退费经济业务活动缺乏有效的内部控制;(2)只能反映学生收费情况,学生欠费金额不能从会计账面上及时反映出来;(3)学生现金缴费,可能造成收入不及时入账的情况,造成贪污或挪用;(4)学生退费、减免欠费的过程不能反映在账上,可能造成利用职务之便进行人情减免或亲情减免,给学校造成一定的经济损失。

## 二、改进高等学校教育事业的收入的账务处理的建议

针对上述存在的问题,高等学校会计制度在会计科目设计上可考虑:

### 1、根据当年在校生人数和相应的收费标准计算出在校

元的未分配利润进行分割,其中1/4的金额3 221 972.32元(12 887 889.27÷4)调整N公司的年初未分配利润,而3/4的金额9 665 916.95元(12 887 889.27÷4×3)作为本年度利润进行调整。再根据追溯原则分别冲减Q公司与W公司已摊销的投资价差。

根据以上计算与划分,W公司对N公司持有30%股权部分应计算的长期股权投资收益,应调整年初留存收益的金额为966 591.70元(3 221 972.32×30%),应计入2002年度投资收益为2 899 775.09元(9 665 916.95×30%),而原已摊销的投资价差仍保持不变,按原有金额继续摊销。同样,Q公司对N公司持有20%股权部分应计算的长期股权投资收益,应调整年初留存收益的金额为644 394.46元(3 221 972.32×20%),应计入2002年度投资收益为1 933 183.39元(9 665 916.95×20%),共计投资收益4 397 992.22元(即加上

W公司投资收益的85%)。而原已摊销的投资价差仍保持不变,按原有金额继续摊销。Q公司持有N公司的另外25%的股权在计算投资价差后追溯调整,即投资价差为1 707 843.14元(28 000 000.00-26 292 156.86),按10年摊销并追溯调整至2001年3月,每月平均摊销14 232.03元。

根据现行会计制度及相关会计准则的要求,以上两种选择均符合其精神,但其结果却有较大差异。第二种选择主要基于原50%的股权比例采用权益法反映,应计提投资收益;而第一种选择则认为,如果Q公司未能在2002年11月份收购N公司25%的股权,根据现行的会计制度或会计准则,N公司的会计报表不可能重新编制,即使原持有N公司50%按权益法反映长期投资,也不可能计入当年的投资收益。

(作者单位:厦门大学会计系与会计发展研究中心  
山东省青州市供电公司) 责任编辑 季建辉