

# 长期股权投资成本法运用之我见

潘英朝

(山西运城汽车运输集团有限公司 山西运城 044000)

**【摘要】** 本文针对长期股权投资运用成本法核算时,受到被投资企业客观的净利润和宣告现金股利分配方案影响出现的问题进行了分析,提出了几点改进意见,以供实务工作者参考。

**【关键词】** 长期股权投资 成本法 投资收益

## 一、成本法的含义及适用范围

1. 成本法的含义。成本法是指在长期股权投资持有期间,长期股权投资的账面价值始终保持按其初始投资成本计量的方法,即在一般情况下长期股权投资的成本按原始金额计量,一直保持不变。

### 2. 适用范围。

(1)投资企业能够对被投资企业实施控制的长期股权投资。这里所指的控制分两种情形:投资企业直接拥有被投资企业50%以上的表决权资本;投资企业虽然直接拥有被投资企业50%或者以下表决权资本,但具有实质控制权(通过章程或协议对被投资企业的财务、经营决策、人事任免有控制权的)。

(2)投资企业对被投资企业不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价,公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

## 二、成本法的核算

1. 核算理论。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,成本法的投资收益核算取决于两个方面:一是被投资企业宣告发放现金股利或分派利润;二是投资后被投资企业实现的净利润。现行会计准则同时规定了成本法核算的基本理论:当投资企业从被投资企业分回的现金股利超过其投资后产生的累积净利润,应冲减长期股权投资成本;如果投资企业从被投资企业分回的现金股利小于投资后产生的累积净利润,则应将以前年度冲减的长期股权投资成本予以转回,转回多少需通过计算确定。

### 2. 具体核算方法。

(1)设置账户科目。可设置“长期股权投资——成本”、“应收股利”、“投资收益”科目。

(2)确定账务处理时间。只有当被投资企业宣告发放现金股利时,投资企业才进行账务处理,其他一律不做账务处理。

(3)计算应收股利。应收股利=被投资单位宣告发放的现金股利×持股比例,记入“应收股利”账户借方。

(4)计算应冲减的投资成本。冲减或恢复长期股权投资成本=(投资后到本年末为止累计发放的现金股利-投资后到上年末为止累计实现的净利润)×持股比例,将计算结果与以前

年度冲减的长期股权投资成本进行比较。如果冲减或恢复长期股权投资成本-以前年度冲减的长期股权投资成本>0,则继续冲减成本,冲减金额为计算值,记入“长期股权投资”账户贷方;如果冲减或恢复长期股权投资成本-以前年度冲减的长期股权投资成本<0,则恢复长期股权投资成本,把以前冲减的长期股权投资成本全部恢复,记入“长期股权投资”账户借方。

(5)计算投资收益。根据(3)、(4)的计算结果以及借贷平衡原则倒挤出投资收益。

### 3. 举例说明。

例:甲公司在1998年1月1日投资100万元持有乙公司10%的股份,乙公司于1998年、1999年、2000年、2001年分别实现净利润100万元、200万元、300万元、50万元,乙公司各年4月1日发放的现金股利依次为50万元、200万元、300万元、400万元,2001年末将该股份以150万元转让出去。

1998年1月1日取得股份,会计分录为:

借:长期股权投资——成本	100
贷:银行存款	100

1998年4月1日宣告发放现金股利,会计分录为:

借:应收股利	5
贷:长期股权投资——成本	5

1999年4月1日宣告发放现金股利,冲减或恢复长期股权投资成本=(投资后到本年末为止累计发放的现金股利-投资后到上年末为止累计实现的净利润)×持股比例-以前年度冲减的长期股权投资成本=(50+200-100)×10%-5=10(万元)>0,所以应继续冲减长期股权投资成本10万元,会计分录为:

借:应收股利	20
贷:长期股权投资——成本	10
投资收益	10

2000年4月1日宣告发放现金股利,冲减或恢复长期股权投资成本=(投资后到本年末为止累计发放的现金股利-投资后到上年末为止累计实现的净利润)×持股比例-以前年度冲减的长期股权投资成本=(50+200+300-100-200)×10%-

$(5+10)=10$ (万元) $>0$ ,所以应继续冲减长期股权投资成本 10 万元。会计分录为:

借:应收股利	30
贷:长期股权投资——成本	10
投资收益	20

2001 年 4 月 1 日宣告发放现金股利,冲减或恢复长期股权投资成本=(投资后到本年末为止累计发放的现金股利-投资后到上年末为止累计实现的净利润)×持股比例-以前年度冲减的长期股权投资成本= $(50+200+300+400-100-200-300) \times 10\% - (5+10+10) = 10$ (万元) $>0$ ,所以应继续冲减长期股权投资成本 10 万元。会计分录为:

借:应收股利	40
贷:长期股权投资——成本	10
投资收益	30

2001 年年末转让投资时:

借:银行存款	150
贷:长期股权投资——成本	65
投资收益	85

### 三、现行成本法存在的缺陷

分析可知,成本法在实际应用中存在以下缺陷:

1. 成本法的理论与实际应用相冲突。成本法要求在长期股权投资持有期间,在不存在减值的情况下应保持其账面价值保值不变,也就是说,“长期股权投资”账户金额应保值不变,但在实际应用中却不是这样。成本法的实际账务处理与其理论相冲突,现行会计准则规定按成本法核算时,长期股权投资的成本一直处于变动状态,这就使得成本法的理论与实际应用存在一定的偏差。

2. 计算复杂繁琐。一般长期股权投资时间较长,计算收益时还要考虑到以前年度冲减或恢复的成本,一旦中间某一年度的计算结果出错,就可能影响到以后年度投资收益的计算。其工作量大,出错率较高,特别是对初学者来说,冲减成本的同时还要考虑成本的恢复,计算时容易发生混淆。

3. 缺乏实用性。一项投资在初始投资时成本就已确定,如果按现行会计准则计算,其成本一直处于变动状态,而领导决策者考虑的只是初始投资成本与回报的投资收益有多少,在进行投资决策的时候并没有考虑成本变化,因此计算出来的成本变化无法在决策中起到作用。

4. 可能误导判断决策。在例 2 中,如果 1999 年亏损为 50 万元,发放现金股利不变,则依据现行会计准则的规定来计算,其会计分录为:

借:应收股利	30
贷:长期股权投资——成本	30
投资收益	5

我们从此会计分录可以看出,当年由于该投资引入的现金流量为+30 万元,现金流量表中体现为现金的流入;而投资收益却为-5 万元,而利润表中表现为亏损,形成利润的抵减项。这样投资者依据现金流量和投资收益做决策时,会形成截然不同的判断决策,使报表使用者形成错觉,不便于决策工作的开展。

### 四、改进建议

针对以上缺陷,笔者认为应对长期股权投资成本法的核算进行改进,寻找一种简化的方法来核算长期股权投资。在采用成本法时可具体按以下方法进行核算:只有在被投资单位宣告发放现金股利时按应收的股利金额来确认投资收益,不考虑取消应冲减投资成本的计算。如果按照这种简化的成本法来核算,则例 2 的会计处理如下:

1998 年 4 月 1 日宣告发放现金股利时,会计分录为:

借:应收股利	5
贷:投资收益	5

1999 年 4 月 1 日宣告发放现金股利时,会计分录为:

借:应收股利	20
贷:投资收益	20

2000 年 4 月 1 日宣告发放现金股利时,会计分录为:

借:应收股利	30
贷:投资收益	30

2001 年 4 月 1 日会计分录为:

借:应收股利	40
贷:投资收益	40

2001 年年末转让投资时:

借:银行存款	150
贷:长期股权投资——成本	100
投资收益	50

通过以上分析可得出以下结论:

现行会计准则下计算的投资收益= $10+20+30+85=145$ (万元),则由于该投资行为导致企业的现金流为 145 万元。

简化的成本法计算结果为:投资收益= $5+20+30+40+50=145$ (万元),则由于该投资行为导致企业的现金流也为 145 万元,可见两者计算结果是一致的。

通过以上分析,笔者认为现行计算方法过于复杂,若采用简化的成本法核算,则计算简单、便于操作,特别是对于初学者来说通俗易懂,更容易掌握。

### 主要参考文献

1. 叶昆蓉.长期股权投资成本法核算的疑难解析.现代商业,2009,6
2. 叶茂然.长期股权投资成本法会计处理探析.现代审计与会计,2009,11