

谈成本法下获得现金股利 或利润的会计处理

王彦德

(陕西工业职业技术学院 陕西咸阳 712000)

【摘要】采用成本法核算长期股权投资有两种情况,即投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润一是大于、二是等于或小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润。本文用实例阐述了这两种情况的会计处理。

【关键词】长期股权投资 成本法 现金股利 投资成本 投资收益

一、成本法下获得现金股利或利润的两种情况

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第七条规定:长期股权投资采用成本法核算时,被投资单位宣告分派的现金股利或利润,确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益,仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。这就是说,在采用成本法核算长期股权投资时,若被投资单位每年分派的现金股利或利润,均为至上年末累积实现的净利润的分配,而投资企业对获得的现金股利或利润的会计处理,首先要判断投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润是大于、等于还是小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润,然后再根据具体情况进行相应的账务处理。

第一种情况,投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润大于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润。这说明投资企业累积获得的现金股利或利润大于按持股比例应享有投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润的份额,其中一部分或全部属于投资前被投资单位累积实现的净利润的分配。所以,在会计处理上对属于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润的分配部分,应确认为投资收益,而对属于投资前被投资单位累积实现的净利润的分配部分,应作为初始投资成本的收回,冲减初始投资成本。而且,在以后年度获得的现金股利或利润中,当属于投资前被投资单位累积实现的净利润的分配部分相对前期有所增加时,其增加的部分仍应作为初始投资成本的收回,继续冲减初始投资成本。当属于投资前被投资单位累积实现的净利润的分配部分相对前期有所减少时,其减少的部分则应作为已冲减初始投资成本的转回,相应地调增当期投资收益。

第二种情况,投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润等于或小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润。这说明投资企业累积所获得的现金股利或利润全部属于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润的分配,且等于或小于按持股比例应享有的份额,其差额已

形成被投资单位的留存收益。所以,在会计处理上不但当期获得的现金股利或利润应全部确认为投资收益,而且,前期已冲减的初始投资成本也应全部予以转回,相应地调增当期的投资收益。

二、两种情况下的会计处理

1. 第一种情况下的会计处理。在第一种情况下,投资企业获得现金股利或利润的会计处理,关键在于正确确定应冲减初始投资成本的金额或应转回初始投资成本的金额和当期应确认的投资收益。对此,财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》一书中使用了下列两个公式:①应冲减初始投资成本的金额=[投资后至本年末(或本期末)止被投资单位分派的现金股利或利润-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益]×投资企业的持股比例-投资企业已冲减的初始投资成本;②应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本的金额。

2. 第二种情况下的会计处理。在第二种情况下,投资企业获得现金股利或利润的会计处理,关键在于正确确定当期应转回初始投资成本的金额和应确认的投资收益。可见第二种情况与第一种情况的会计处理是不同的,所以第一种情况适用的上述两个公式并不适用于第二种情况。因为当投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润时,如果用这两个公式来计算确定应转回初始投资成本的金额,就会导致累积转回的初始投资成本突破累积已冲减的初始投资成本的限制,同时会虚增当期的投资收益。因此笔者认为,在第二种情况下,应采用下列两个公式来计算确定当期应转回初始投资成本的金额和应确认的投资收益:①应转回初始投资成本的金额=累积已冲减初始投资成本的金额-累积已转回初始投资成本的金额;②应确认的投资收益=当年获得的现金股利或利润+应转回初始投资成本的金额。

例:A公司于20×5年1月1日购入B公司10%的股份,并打算长期持有。A公司对B公司不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠地计量,采用成

本法核算。B公司取得投资后,每年年末实现的净利润及现金股利分派情况见下表:

年 度	实现的净利润	分派的现金股利
20×5年	250	200
20×6年	300	300
20×7年	250	100
20×8年	500	200
20×9年	400	300

假设每个年度分派的现金股利都为至上年末止累积实现的净利润的分配。A公司20×5~20×9年每年获得现金股利时,应做如下会计处理:

(1)20×5年获得现金股利的会计处理。由于A公司20×5年投资当年获得的现金股利属于投资之前B公司累积实现的净利润的分配,所以投资后至上年末止B公司累积实现的净利润应视为0,而投资后至本年末止B公司累积分派的现金股利200万元大于0,属于上述第一种情况,应采用《企业会计准则讲解》一书中的公式计算:应冲减初始投资成本的金额 $= (200-0) \times 10\% - 0 = 20$ (万元);当年获得的现金股利 $= 200 \times 10\% = 20$ (万元);应确认的投资收益 $= 200 \times 10\% - 20 = 0$ (万元)。会计分录(实际收到现金股利时应做的会计分录略,下同):借:应收股利200 000;贷:长期股权投资200 000。

20×5年获得的现金股利20万元由于全部属于投资前被投资单位累积实现的净利润的分配,所以应全部作为初始投资成本的收回,冲减初始投资成本。

(2)20×6年获得现金股利的会计处理。20×6年投资后至本年末止B公司累积分派的现金股利500万元(200+300)大于投资后至上年末止B公司累积实现的净利润250万元,仍属于上述第一种情况,应采用《企业会计准则讲解》一书中的公式计算:应冲减初始投资成本的金额 $= (500-250) \times 10\% - 20 = 5$ (万元);当年获得的现金股利 $= 300 \times 10\% = 30$ (万元);应确认的投资收益 $= 300 \times 10\% - 5 = 25$ (万元)。会计分录:借:应收股利300 000;贷:投资收益250 000,长期股权投资50 000。

20×6年获得的现金股利属于投资前被投资单位累积实现的净利润的分配部分,相对20×5年增加了5万元,所以这5万元仍作为初始投资成本的收回,冲减初始投资成本。

(3)20×7年获得现金股利的会计处理。20×7年投资后至本年末止B公司累积分派的现金股利600万元(200+300+100)大于投资后至上年末止B公司累积实现的净利润550万元(250+300),尽管投资后至上年末止B公司累积实现的净利润有所增加,但仍属于上述第一种情况,应采用《企业会计准则讲解》一书中的公式计算:应冲减初始投资成本的金额 $= (600-550) \times 10\% - 25 = -20$ (万元);当年获得的现金股利 $= 100 \times 10\% = 10$ (万元);应确认的投资收益 $= 100 \times 10\% - (-20) = 30$ (万元)。会计分录:借:应收股利100 000,长期股权投资200 000;贷:投资收益300 000。

20×7年获得的现金股利属于投资前被投资单位累积实现的净利润的分配部分,相对20×6年减少了20万元,这20万

元应作为已冲减初始投资成本的转回,相应地调增当期的投资收益。

(4)20×8年获得现金股利的会计处理。20×8年投资后至本年末止B公司累积分派的现金股利800万元(200+300+100+200),等于投资后至上年末止B公司累积实现的净利润800万元(250+300+250),属于上述第二种情况,应采用本文所提供的公式计算:应转回初始投资成本的金额 $= 20 + 5 - 20 = 5$ (万元);当年获得的现金股利 $= 200 \times 10\% = 20$ (万元);应确认的投资收益 $= 200 \times 10\% + 5 = 25$ (万元)。会计分录:借:应收股利200 000,长期股权投资50 000;贷:投资收益250 000。

20×8年分得的现金股利20万元全部属于投资后被投资单位累积实现的净利润的分配,所以应全部确认为投资收益。而且前期已冲减的投资成本还剩余5万元,也应全部转回,确认为投资收益。

(5)20×9年获得现金股利的会计处理。20×9年投资后至本年末止B公司累积分派的现金股利1 100万元(200+300+100+200+300),小于投资后至上年末止B公司累积实现的净利润1 300万元(250+300+250+500),属于上述第二种情况,仍应采用本文所提供的公式计算:应转回初始投资成本的金额 $= 20 + 5 - 20 - 5 = 0$ (万元);当年获得的现金股利 $= 300 \times 10\% = 30$ (万元);应确认的投资收益 $= 30 + 0 = 30$ (万元)。会计分录:借:应收股利300 000;贷:投资收益300 000。

20×9年获得的现金股利全部属于投资后被投资单位累积实现的净利润的分配,而且已冲减的投资成本到上年末为止已经全部转回,所以只能将当年获得的现金股利30万元全部确认为投资收益。

三、小结

根据上述分析,可以得出如下结论:投资企业每年获得现金股利或利润的会计处理应分两步进行:第一步,先比较投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润与投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润孰大孰小,判断其属于上述哪一种情况,然后确定会计处理应采用的计算公式;第二步,用确定的公式计算应冲减初始投资成本的金额或应转回初始投资成本的金额和应确认的投资收益,并进行相应的账务处理。当投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润大于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润时,可以采用《企业会计准则讲解》一书中所列公式来计算确定应冲减初始投资成本的金额和应确认的投资收益;当投资后至本年末止被投资单位累积分派的现金股利或利润小于或等于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净利润时,最好采用本文所提供的公式来计算确定应转回初始投资成本的金额和应确认的投资收益。这样处理,既能弥补《企业会计准则讲解》一书中所列公式的不足,又能避免初学者在第二种情况下不用公式计算而可能产生的无所适从或容易出错的情况。

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007