

长期股权投资成本法核算之简化技巧

河南经贸职业学院 刘志国

长期股权投资成本法,是指投资后按实际成本确认长期股权投资的账面金额,并且在持有期间一般不因被投资单位净资产的增减而变动投资账面余额的方法。在被投资单位宣告发放的是清算股利,或者发生了较大亏损而使以前年度发放的股利转变为本年度的清算股利,或者实现了较多净利润而只发放少量的股利,使留存利润弥补了以前年度的清算股利时,按《企业会计制度》及其讲解的要求,就必须变动投资的账面金额,从而使成本法核算变得复杂起来。

例1:甲公司于2008年1月1日以银行存款购入C公司10%的股份,并准备长期持有,初始投资成本为110 000元,采用成本法核算。C公司于2008年5月2日宣告分派2007年度的现金股利100 000元。C公司2008年1月1日的股东权益合计为1 200 000元,其中股本为1 000 000元、未分配利润为200 000元;2008年实现净利润400 000元;2009年5月1日宣告分派现金股利300 000元。

甲公司的账务处理如下:①2008年1月1日投资时,借:

长期股权投资——C公司 110 000;贷:银行存款 110 000。
②2008年5月2日C公司宣告分派现金股利时,借:应收股利 10 000;贷:长期股权投资——C公司 10 000。
③2009年5月1日C公司宣告分派现金股利时,应冲减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利润或现金股利400 000-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益400 000)×投资企业的持股比例10%-投资企业已冲减的初始投资成本10 000=-10 000(元),应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利(300 000×10%)-应冲减初始投资成本的金额(-10 000)=40 000(元)。借:应收股利 30 000,长期股权投资——C公司 10 000;贷:投资收益——股利收入 40 000。

如果C公司于2009年5月1日分派现金股利450 000元。按前述公式计算确认应冲减初始投资成本的金额和投资收益如下:应冲减初始投资成本的金额=(100 000+450 000-400 000)×10%-10 000=5 000(元),应确认的投资收益=450 000×

三、对事业单位财政拨款结余资金会计核算的改进建议

参考《财政部关于政府收支分类改革后事业单位会计核算的问题的通知》(财会[2006]10号)在“财政补助收入”科目下设置“基本支出”和“项目支出”明细科目的规定,结合笔者在基层实践工作中的经验,建议在“事业结余”科目下设二级明细科目“基本支出结余”、“项目支出结余”和“其他结余”,其中“项目支出结余”明细科目下按具体项目名称再设三级明细科目。“基本支出结余”明细科目借方登记“事业支出——基本支出”和“拨出经费——基本支出”科目借方发生额,贷方登记“财政补助收入——基本支出”科目贷方发生额;“项目支出结余”明细科目借方按下说明细项目登记“财政补助收入——项目支出结余”下各明细科目借方发生额,贷方按下说明细项目登记“事业支出——项目支出”和“拨出经费——项目支出”下各明细科目贷方发生额;“其他结余”明细科目借方登记“上缴上级支出”、“销售税金”(非经营业务)、“对附属单位补助”、“结转自筹基建”等科目借方发生额,贷方登记“上级补助收入”、“事业收入”、“附属单位缴款”、“其他收入”等科目贷方发生额。

具体会计分录为:①借:财政补助收入——基本支出、——项目支出——××项目上级补助收入,附属单位缴款,事业收入,其他收入;贷:事业结余——基本支出结余、——项目支出结余——××项目、——其他结余。②借:事业结余——基

本支出结余、——项目支出结余——××项目、——其他结余;贷:拨出经费——基本支出、——项目支出——××项目,事业支出——基本支出、——项目支出——××项目,上缴上级支出,销售税金,对附属单位补助,结转自筹基建。

在此基础上,分析“事业结余”各个明细科目,项目未完或需要结转下年使用的资金,在“事业结余”科目的贷方进行反映,无需转入“结余分配”科目,不参与分配。下年度,上年度结余资金使用的收支在会计账簿上按原科目进行核算,在决算报表中按上年度预算的“类”、“款”、“项”进行反映。年终按项目名称分别归集到“事业结余”科目,按预算管理的要求确定本年度结余资金的性质是否列入“结余分配”科目核算。

对于基本支出结余和项目支出结余,“事业结余——基本支出结余”和“事业结余——项目支出结余”科目的借方或贷方余额转入“事业结余——其他结余”科目中。按《事业单位财务规则》的要求,如果“事业结余——其他结余”科目出现贷方余额则这部分资金转入“结余分配”科目进行分配,若出现借方余额则转入“事业基金”科目进行弥补。

可以看出,经过上述会计核算,年终会计账簿上“事业结余”科目的余额,即为决算报表结余资金结转下年使用数。这样既能清晰反映资金的使用过程,又能实现预算管理、会计核算、部门决算的一致性,能从各个方面清晰反映资金来源、使用及结余情况,便于加强财政资金的管理和监督。○

10%-5 000=40 000(元)。借:应收股利 45 000;贷:投资收益——股利收入 40 000,长期股权投资——C公司 5 000。

如果C公司于2009年5月1日分派现金股利200 000元。按前述公式计算确认应冲减初始投资成本的金额和投资收益如下:应冲减初始投资成本的金额=(100 000+200 000-400 000)×10%-10 000=-20 000(元),应确认的投资收益=200 000×10%-(-20 000)=40 000(元)。借:应收股利 20 000,长期股权投资——C公司 20 000;贷:投资收益——股利收入 40 000。

这样处理显然是错误的。因为在按前述公式计算时,如果“应冲减初始投资成本的金额”计算公式中,前者小于后者,应将原已冲减的初始投资成本恢复增加长期股权投资的账面价值,但恢复增加数不能大于原冲减数。

在实践中,很多人不理解成本法核算的实质,只是一味套用公式进行计算,使成本法的运用效果不尽如人意。笔者拟揭示成本法核算的本质,探讨其核算技巧,提出一个简化的方法——累积比较法,并用实例加以说明。

一、长期股权投资成本法的本质

《企业会计制度》及其讲解对成本法核算作了如下阐述:投资企业应于被投资单位宣告分派利润或现金股利时确认投资收益;企业确认投资收益,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,作为初始投资成本的收回,冲减长期股权投资的账面价值;如果已冲减的清算股利又在投资后由被投资单位实现的净利润弥补,应将其转回,并确认为当期的投资收益。

由此可以看出,长期股权投资成本法核算中的清算股利和投资收益是按累积比较法确定的,即把投资后至本年末止被投资单位累积分派(或宣告分派)的利润或现金股利,与相应的被投资单位累积实现的净损益进行比较,确定投资企业至本年末止应确认的累积清算股利或者累积投资收益,再与至上一次分派利润或现金股利的年末止应确认的累积清算股利或累积投资收益相减,就可确定投资企业本年应确认的清算股利或投资收益。若本年应确认的清算股利为负数,即为清算股利的弥补额,应增加长期股权投资的账面价值;若本年应确认的投资收益为负数,即为投资损失。长期股权投资成本法核算的基本特点是:在分派利润或现金股利的年度进行会计处理时,有可能冲减投资成本也有可能恢复投资成本,有可能确认投资收益也有可能确认投资损失,但是按累积比较法确定的累积清算股利和累积投资收益始终大于或等于零。

二、累积比较法

在我国,企业当年实现的盈余一般于下一年度一次性分派利润或现金股利。设本年是企业投资后的第n次分派利润或现金股利, K_n 表示投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利, S_n 表示投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益。累积比较法的核算步骤为:

1. 确定投资收益。在长期股权投资成本法以后年度核算中,比较 K_n 与 S_n 的大小。当 $K_n \geq S_n$ 时,应确认的投资收

益= $S_n \times$ 持股比例;当 $K_n < S_n$ 时,应确认的投资收益= $K_n \times$ 持股比例。据此,上例可作如下处理:①2008年1月1日投资时,借:长期股权投资——C公司 110 000;贷:银行存款 110 000。②2008年5月2日C公司宣告分派现金股利时,借:应收股利 10 000;贷:长期股权投资——C公司 10 000。③2009年5月1日C公司宣告分派现金股利时,因为, $K_n=400 000$ (元), $S_n=400 000$ (元),故,应确认的投资收益=400 000×10%=40 000(元)。借:应收股利 30 000,长期股权投资——C公司 10 000;贷:投资收益——股利收入 40 000。

如果C公司于2009年5月1日分派现金股利450 000元。因为, $K_n=550 000$ (元), $S_n=400 000$ (元),故,应确认的投资收益=400 000×10%=40 000(元)。借:应收股利 45 000;贷:投资收益——股利收入 40 000,长期股权投资——C公司 5 000。

如果C公司于2009年5月1日分派现金股利200 000元。因为, $K_n=300 000$ (元), $S_n=400 000$ (元),故,应确认的投资收益=300 000×10%=30 000(元)。借:应收股利 20 000;长期股权投资——C公司 10 000;贷:投资收益——股利收入 30 000。

2. 检验原已冲减的初始投资成本再恢复增加长期股权投资的账面价值时,恢复增加数不能大于原冲减数。运用“有借必有贷,借贷必相等”的记账规则确认投资收益。

例2:A公司于2006年1月1日以银行存款180万元购买B公司5%的股份,投资采用成本法核算。B公司于2006年3月1日宣告发放2005年度现金股利100万元,2006年B公司实现净利润200万元。B公司于2007年3月10日宣告发放2006年度现金股利150万元,2007年B公司实现净利润160万元。B公司于2008年3月15日宣告发放2007年度现金股利50万元,2008年B公司实现净利润80万元。

A公司的账务处理如下:①2006年1月1日投资时,借:长期股权投资——B公司 1 800 000;贷:银行存款 1 800 000。②B公司2006年宣告发放现金股利时,借:应收股利 50 000;贷:长期股权投资——B公司 50 000。③B公司2007年宣告发放现金股利时,因为, $K_n=2 500 000$ (元), $S_n=2 000 000$ (元),故,应确认的投资收益=2 000 000×5%=100 000(元)。累积冲减投资成本的金额为25 000元,2003年冲减50 000元,则2004年恢复投资成本25 000元。借:应收股利 75 000,长期股权投资——B公司 25 000;贷:投资收益——股利收入 100 000。④B公司2008年宣告发放现金股利时,因为,应收股利累积数为150 000元[(1 000 000+1 500 000+500 000)×5%],投资后应得净利润累积数为180 000元[(2 000 000+1 600 000)×5%],因此,累积冲减的投资成本的金额为零,2003年已冲减50 000元,2004年已恢复投资成本25 000元,则2005年只能恢复25 000元。借:应收股利 25 000,长期股权投资——B公司 25 000;贷:投资收益——股利收入 50 000。

由此可见,上述方法比《企业会计制度》及其讲解中的核算方法更为简便,而且简明易懂,更容易被广大会计工作者所接受。○