

# 成本法下长期股权投资的备查账辅助核算

赵严翠

(哈尔滨工业大学 山东威海 264200)

**【摘要】** 长期股权投资会计处理采用成本法时,为了方便、准确地对投资收益和初始投资成本进行核算,笔者在教学与实践过程中总结出了一套简便方法,即通过建立备查账来进行辅助核算。

**【关键词】** 成本法 长期股权投资 备查账

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:采用成本法核算的长期股权投资,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。本文建立备查账来进行辅助核算,具体格式见后文的案例分析。为理解与列示方便,把会计准则规定中“被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额”与投资企业持股比例的乘积即投资企业投资后应该得到的部分简称为“应得”,把“所获得的利润或现金股利”与投资企业持股比例的乘积即投资企业投资后实际得到的部分简称为“实得”,把“累计应冲减的初始投资成本金额”简称为“累计应冲减”。

## 一、备查账各栏目之间的关系

《企业会计准则讲解2006》中给出了具体的计算公式:

为,企业会故意迎合这些条件以采用公允价值计价,从而达到粉饰会计报表的目的。

采用公允价值计价,能使房地产企业的巨额资产浮出水面,净资产值将会得到较大幅度的提升。我国会计准则规定:转换当日的公允价值大于原账面价值的,其差额计入所有者权益。而在后续计量中,以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值的,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

例如某企业2007年初用银行存款1亿元购入一块土地使用权,用于出租或资本增值,即完全符合会计准则关于投资性房地产的定义。我们可以看到,该土地使用权若沿用旧会计准则则作为无形资产核算,那么每年必须摊销一部分土地使用权计入企业管理费用。若以10年为摊销期,该土地使用权将会使企业2007年利润减少1 000万元。现在企业采用新会计准则核算投资性房地产,首先是采用公允价值计量,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销,那么2007年该土地使用权将不会产生摊销费用,从而不会导致该企业当年利润减少。其次在公允价值计量模式下,由于投资性房地产公允价值变动的增值部分将进入当年的利润表,从而虚增企业利润。若2007年末该项土地使用权公允价值评估为2.5亿元,那么企业利润将会由于

应冲减初始投资成本=[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

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

根据上面的简称,计算公式可以简化为:

应冲减初始投资成本=累积实得-累积应得-已冲减的初始投资成本 (1)

根据会计准则规定可知:

累积实得-累积应得=累计应冲减 (2)

把(2)式代入(1)式得出:

应冲减初始投资成本=累计应冲减-已冲减的初始投资

该项土地使用权的升值而增加1.5亿元(假定不考虑所得税的影响),所以该企业由于这一土地使用权采用公允价值计量而坐享利润1.5亿元。

可见,由于房地产行业投资性房地产在总资产中所占的比重较大,上市公司中基本符合会计准则规定的投资性房地产特征的也比较多。

现行会计准则的出台,目的是使会计报表能够更加客观地反映这部分资产的真实价值,保证信息的客观性,为信息使用者提供决策有用的信息。但是,在会计准则实施的过程中,应考虑到房地产有其特殊性,不同城市、地段、结构、用途的房地产其价值差别也很大。因此,在公允价值计量模式还是成本计量模式的选择上,笔者认为准则制定机构一方面应制定更加详细并具有操作性的标准,另一方面应加强对准则实施中企业行为的监管,以引导企业规范经营。

## 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.会计.北京:经济科学出版社,2007
2. 财政部会计资格评价中心编.2007年全国会计专业技术资格考试辅导用书《中级会计实务》.北京:经济科学出版社,2007

成本 (3)

$$\text{应确认的投资收益} = \text{本年实得} - \text{应冲减初始投资成本} \quad (4)$$

简化的公式就是备查账中各栏目之间数据关系的依据。把公式(2)、(3)、(4)用栏号表示即:(2)B-D=E;(3)F=E(本年)-E(上年);(4)G=A-F。

根据备查账中各栏目之间的数据关系,可以把发生的相关业务分析登记到备查账,并据此辅助编制会计分录。在登记备查账及进行账务处理过程中要注意以下三点内容:①由于当年实现的净利润一般在下年分配,“本年实得”对应“上年应得”,因此累积实得的截止期是年末(或本期末),而累积应得的截止期是上年末。②应冲减初始投资成本F若大于0,表示该冲减;F若小于0,表示该转回;F若等于0,则不用调整。③累计应冲减E若小于0,计算应冲减初始投资成本的金额F时,按照“转回数不能大于已冲减数”的原则;E若小于0则按0来套用公式计算,即F=0-E(上年),这样算出的转回数最大值为已冲减数。

### 二、应用举例

甲企业20×5年1月1日购入乙公司10%的股份,并准备长期持有,按成本法核算。持有期间乙公司实现净利润及分派现金股利(假设每年都是4月30日宣告分派)情况如下表:

单位:万元

乙公司	20×5年	20×6年	20×7年	20×8年
本年实现净利润	800	-100	600	
本年分派上年股利	400	280	50	200

解析如下:

20×5年4月30日宣告分派股利,甲企业本年实得40万元(400×10%),上年应得为0。

在投资当年,能分得现金股利,说明投资是在分派之前,分派的现金股利是上年实现的,所以应得为0。如果乙公司只在每年4月份分派一次股利,假设甲企业是9月1日投资的,则投资当年不会分得现金股利,就不用做账务处理,到次年计算应得时需考虑持有时间,即应得为“全年应得÷12×持有月份”。

20×6年宣告分派现金股利时,本年实得和上年应得分别为28万元(280×10%)和80万元(800×10%)。

20×7年本年实得为5万元,本年应得为-10万元。

20×8年本年实得为20万元,本年应得为60万元。

在每一年度,把本年实得数和上年应得数先填入备查账中,算出累积数,然后根据前述简化公式即可算出其他项目。只是20×6年和20×8年的E栏小于0要按照上面提到的注意事项③来处理。同样20×7年F=3-0。另外,假如20×9年的E栏也小于0,则20×9年F=0-0。填好的备查账见右上表。

企业各年宣告分派现金股利时,可根据相关原始凭证,结合以上备查账的记录,编制记账凭证。按A栏本年实得数借记

确认日期	实得		应得		累计应冲减	应冲减初始投资成本	应确认的投资收益
	本年	累积	上年	累积			
	A	B	C	D			
20×5.4.30	40	40	0	0	40	40	0
20×6.4.30	28	68	80	80	-12	-40	68
20×7.4.30	5	73	-10	70	3	3	2
20×8.4.30	20	93	60	130	-37	-3	23

“应收股利”科目,按F栏正数贷记“长期股权投资”科目,按F栏负数借记“长期股权投资”科目,按G栏贷记“投资收益”科目。

20×5年会计分录为:借:应收股利400 000;贷:长期股权投资400 000。

20×6年会计分录为:借:应收股利280 000,长期股权投资400 000;贷:投资收益680 000。

20×7年会计分录为:借:应收股利50 000;贷:长期股权投资30 000,投资收益20 000。

20×8年会计分录为:借:应收股利200 000,长期股权投资30 000;贷:投资收益230 000。

通过设计各种不同的情况进行计算证实,运用备查账辅助计算的结果与单独分析或套用讲解中的计算公式计算的结果是一致的,事实上也应该一致,因为备查账就是计算公式的集中表现形式。文中所举的例子特意采用了被投资单位各年利润变化较大的情况,力求最大限度地涵盖各种可能,来验证备查账的功能。如果各年收益比较均衡,则该备查账使用起来更加简便。

### 三、备查账的灵活设计

在实际工作中,备查账的格式及各项目内容可以根据具体情况来灵活设计。例如,累计应冲减数E栏,结果可能大于、等于或小于0,用该栏数据来计算F时,小于0的需要按0计算,为避免算错,可以在累计应冲减栏下再细分为“应冲”与“实冲”两栏,小于0的在“实冲”栏记0。再如,为了在备查账中清晰地反映调整之后长期股权投资的成本,还可以加上一栏“长期股权投资账面价值”,使备查账功能更全面。还可以在“应得”前面加上一栏“被投资单位上年实现净利润”,使应得数的计算依据更直观。

可见,在长期股权投资的成本法核算中设置备查账加以辅助核算,不但省去了查找以往年度相关数据的麻烦,计算更简便、准确,而且有助于加强会计基础工作和企业的内部控制。本文探讨的备查账辅助核算法对其他业务核算也具有借鉴意义。

### 主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007