

# 用数学思维解读长期股权投资成本法

高国琴

(哈尔滨学院 哈尔滨 150080)

**【摘要】** 现行会计准则实施后,由于应用指南对准则的具体操作解释得不够细致,尚存在一些操作上的难点。其中,长期股权投资的成本法核算问题较为突出。本文试图通过对公式的规范分析解决实务操作中的困惑。

**【关键词】** 数学思维 长期股权投资 成本法

对于长期股权投资后续计量的成本法,虽然有关教材、会计准则讲解等都给出了相应的操作原则和公式,但是在实际运用时非常容易出现不知所措的现象。笔者经过多年的教学积累,总结出一种应用数学思维解决会计问题的方法。

### (一)

成本法是长期股权投资后续计量的一种方式,按照现行会计准则,成本法下的会计处理原则归纳如下表所示:

成本法下的会计处理原则

成本法有关项目	会计处理原则
1.投资成本	按初始投资成本计量
2.追加或收回投资	调整投资成本
3.被投资单位分派现金股利或利润	确认当期投资收益(限定条件)

在实际操作中,会计准则讲解及有关教材都给出了下面的公式:

“应收股利”科目发生额=本期被投资单位宣告分派的现

成的固定资产在借款偿还之前确认固定基金似乎有所不妥,于是笔者提出以下解决方法以供讨论。

在项目完工交付使用时,基建会计上将基建投资转作交付使用资产的同时,在预算会计上我们对基建借款形成的固定资产的金额可以不确认固定基金,而作为其他应付款来核算,这样实际上便将基建借款的核算转入了预算会计。账务处理如下:借:固定资产;贷:固定基金,其他应付款——基建投资借款。

次年初,基建会计上冲销交付使用资产时,借:基建投资拨款,基建投资借款;贷:交付使用资产。

归还基建借款时,预算会计上,借:债务还本支出;贷:银行存款。

同时,借:其他应付款——基建投资借款;贷:固定基金。

在这种处理方法中有两个问题值得关注:一是在项目交付当年,基建借款在基建会计和预算会计上分别都进行了反映;二是归还基建借款之前,固定资产和固定基金的金额不相

金股利×投资企业的持股比例 (1)

“长期股权投资”科目发生额=(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-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-投资企业已冲减的投资成本 (2)

其中,式(1)的运用比较简单。只要本期被投资单位宣告对外分派现金股利,投资企业即可按照此公式直接计算出当期应收股利的金额。但是,式(2)在运用时非常容易带来操作上的困惑。现在,笔者运用数学思维来解决这个问题。具体操作步骤如下:

第一,设式(2)中的“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”=A,“投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益”=B,“投资企业的持股比例”=C,“投资企业已冲减的投资成本”=D。

第二,在被投资单位宣告分派现金股利的当期,确定A-B的值。目的是确定被投资单位在本期宣告分派现金股利时,投资企业是作为投资收益还是作为投资成本的收回核算,金额等。

上面两种方法都是将基建借款转入预算会计上作为负债核算,但其实存在着根本的差别,这一差别主要体现在对于基建借款所形成的固定资产所对应的固定基金的确认上,前者及时以结转自筹基建方式对其进行了确认,而后者是在偿还了基建借款之后才进行确认。通过上面的介绍我们不难看出,两种方法各有利弊。

以上分析是建立在目前高校将高等教育经费与基建投资分开核算的基础之上的。如果能做到两账合一、有章可循,很多问题都将迎刃而解。我们期待着在企业会计实现跨越式发展之后,预算会计也能迎来一个快速发展的阶段。

### 主要参考文献

1. 梁慧媛. 建设单位会计. 北京: 中国时代经济出版社, 2006
2. 财政部, 教育部. 关于印发《高等学校会计制度(试行)的通知》. 财预字[1998]105号, 1998-03-31

是多少?这是运用成本法的难点所在,也是式(2)在实务操作中易于出问题之所在。

投资企业应确认冲减或恢复投资成本分析表

项目	不同结果	会计含义分析
A-B	>0	说明投资企业投资后分到及当期即将分到的现金股利多于投资后被投资单位累积实现的净损益,结果必然导致当期投资企业累积冲减的投资成本金额为(A-B)×C;而在会计处理上需要确认当年实际应冲减或应恢复的投资成本。具体分以下三种情况:①当D*=0时,投资企业当年应冲减的投资成本=(A-B)×C;②当D>0,且(A-B)×C-D>0时,投资企业当年应冲减的投资成本=(A-B)×C-D;③当D>0,且(A-B)×C-D<0时,投资企业当年应恢复的投资成本=D-(A-B)×C
	≤0	说明投资企业投资后分到及当期即将分到的现金股利少于或等于投资后被投资单位累积实现的净损益,结果必然导致当期投资企业累积冲减的投资成本金额为0。具体分以下两种情况:①当D=0时,投资企业当年应恢复的投资成本=0;②当D>0时,投资企业当年应恢复的投资成本=D

注:\*表示限定条件为被投资单位当年分派现金股利或利润。

(二)

下文以实例来说明以上公式的具体运用。

例:A公司2007年4月2日购入M公司股票50 000股,每股价格12.12元,另支付相关税费4 500元,占其有表决权资本的5%,并准备长期持有。M公司于2007年5月10日宣告分派2006年度现金股利,每股0.2元。M公司于2008年4月15日宣告分派2007年度现金股利,共分派3 500 000元,M公司2007年共实现净利润3 000 000元。假定M公司于2009年4月5日宣告分派2008年度现金股利,共分派1 600 000元,M公司2008年共实现净利润3 900 000元。要求:编制相关会计分录。

(1)按照会计准则的相关规定,本题属于长期股权投资成本法的核算范围。

2007年初始投资成本=12.12×50 000+4 500=610 500(元)

借:长期股权投资——M(成本)610 500元;贷:银行存款610 500元。

(2)按成本法的规定,投资企业投资当年应收股利如果属于投资前被投资单位已经实现的净损益,则作为投资成本的收回。本题中2007年5月10日被投资单位M宣告分派2006年度现金股利时,A公司账务处理如下:

借:应收股利10 000元(50 000×0.2);贷:长期股权投资——M(成本)10 000元。

由于投资企业的持股比例为5%,所以可以计算出被投资单位2007年分派的现金股利金额为200 000元(10 000÷5%)。

(3)2008年4月15日,M公司宣告分派2007年度现金股利3 500 000元。

按照式(1),2007年应收股利=3 500 000×5%=175 000(元)。

运用分析表,可以推断:

2007年投资企业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A=200 000+3 500 000=3 700 000(元)

2007年投资企业投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益B=3 000 000×9÷12=2 250 000(元)

按照分析表判定,属于A-B>0的情况。且D=10 000(元)、(A-B)×C=(3 700 000-2 250 000)×5%=72 500(元),即投资企业累积冲减投资成本的金额为72 500元。显然属于分析表中“当D>0,且(A-B)×C-D>0”的情况,则投资企业2007年应冲减的投资成本=(A-B)×C-D=72 500-10 000=62 500(元)。

会计处理为:

借:应收股利175 000元;贷:长期股权投资——M(成本)62 500元,投资收益112 500元(倒挤)。

如果再结合T型账户进行反映,就更清楚了。

长期股权投资——成本	
	2007.05.10——10 000
	+62 500
	2008.04.15——72 500

注:这里只关注贷方。

(4)假定2009年4月5日,M公司宣告分派2008年度现金股利。

2008年应收股利=1 600 000×5%=80 000(元)

2008年投资企业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A=10 000÷5%+3 500 000+1 600 000=5 300 000(元)

2008年投资企业投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益B=2 250 000+3 900 000=6 150 000(元)

判定A-B<0,且D=72 500(元)(2007年和2008年累积冲减投资成本72 500元,公式中的D永远都是累积数),则投资企业当年应恢复的投资成本=D=72 500(元)。

会计处理为:

借:应收股利80 000元,长期股权投资——M(成本)72 500元;贷:投资收益152 500元。

长期股权投资——成本	
+72 500	2008.04.15——72 500
	2009.04.05——0

需要进一步说明的是,分析表公式中的D是一项由于以前年度被投资单位分派现金股利或利润而形成的冲减投资成本的累积数,其值变动与否取决于被投资单位是否对外分派现金股利或利润。

主要参考文献

- 林钟高,戴新民.财务会计学.大连:东北财经大学出版社,2008
- 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006