

长期股权投资成本法核算技巧

——账面余额检验法

东南大学经济管理学院 赵珣

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“准则”)中采用成本法对长期股权投资进行核算时,通常分别投资年度和以后年度处理。在投资年度及投资以后年度,确认投资收益和冲减初始投资成本金额的过程比较复杂。下面笔者采用一种相对简单的方法即“账面余额检验法”对其进行核算,将此方法和准则规定的方法进行比较,并将两种方法相互渗透,以便于理解。

一、“账面余额检验法”的核算原理

1. 会计科目的设置。“应收股利”反映被投资单位分派的利润或现金股利中属于投资企业的部分,仅代表投资企业的收款权利,不代表投资企业的损益情况。“长期股权投资”反映投资企业的股权投资成本,在采用成本法核算时,清算性股利的数额也在此科目中反映。“投资收益”反映投资企业确认的收益,在采用成本法核算时,只有此科目中的数值才反映企业的损益。

2. 核算原理及举例。由于在整个成本法的核算程序中,只涉及以上三个科目,视不同的情况分别计入借贷双方,所以当两个科目的数额确定时,账面余额检验法根据借贷平衡的原理,第三个科目的数额可以通过倒挤的方法得出。首先,“应收股利”科目的数额可直接根据被投资单位分派的利润或现金股利乘以投资企业的持股比例得出,借记“应收股利”科目。其次,可以确认投资企业应享有的投资收益,根据被投资单位当年实现的净利润乘以投资企业的持股比例(在投资的第一年还要考虑持有时间,即乘以持有月份再除以12)得出,贷记“投资收益”科目。如果记入“应收股利”和“投资收益”科目的金额有差异,则按差额调整“长期股权投资”科目。至此,可以得出初步会计分录。要注意的是,长期股权投资的账面余额不能够高于初始投资成本。这就是“账面余额检验法”的检验原则,会计分录如不符合这个原则,就要进行相应的调整。

例:甲公司于2001年3月1日以银行存款购入丙公司10%的股份,并准备长期持有。甲公司的实际投资成本为110 000元。丙公司于2001年5月2日宣告分派2000年度的现金股利100 000元。丙公司2001年1月1日的所有者权益合计为1 200 000元,其中股本为1 000 000元,未分配利润为200 000元。2001年实现净利润450 000元,其中1~2月份实现净利润80 000元,2002年4月1日宣告分派现金股利300 000元。2003年4月28日宣告分派现金股利400 000元,2002年实现净利润520 000元。2004年4月27日宣布分派现金股利

600 000元,2003年实现净利润400 000元。

(1)2001年3月1日取得投资,全部作为投资成本。借:长期股权投资——丙公司110 000元;贷:银行存款110 000元。以买价作为长期股权投资的初始投资成本。

(2)2001年5月2日宣布发放现金股利:甲公司先确认属于它的应收股利的金额10 000元(100 000×10%),借记“应收股利”账户。由于丙公司分派的股利来源于2000年度的净利润,这部分利润是丙公司在甲公司投资以前获得的,所以甲公司不能将这部分利润确认为自己的投资收益,相当于贷记“投资收益”账户0。此时借贷双方出现差异,不能平衡。通过调整长期股权投资的投资成本来平衡借贷双方的差额:10 000-0=10 000(贷方),应贷记“长期股权投资——丙公司”。这部分即为清算性股利,此时“长期股权投资——丙公司”的账面余额为100 000元(110 000-10 000),未超出长期股权投资的初始投资成本110 000元。会计分录如下:借:应收股利10 000元;贷:长期股权投资——丙公司10 000元。

(3)2002年4月1日丙公司宣布发放现金股利:甲企业首先确认应收股利金额30 000元(300 000×10%)。丙公司2001年度实现净利润450 000元,其中属于甲公司的部分为37 000元[(450 000-80 000)×10%]。通过与(2)中类似的方法,调整“长期股权投资——丙公司”账户(借方),借贷双方的差额为7 000元(37 000-30 000)。可得到如下会计分录:借:应收股利30 000元,长期股权投资——丙公司7 000元;贷:投资收益37 000元。此时,“长期股权投资——丙公司”账户余额为107 000元(100 000+7 000),小于110 000元(长期股权投资初始投资成本),所以上述会计分录不需要再进行调整。

(4)2003年4月28日丙公司宣布发放现金股利:甲公司应该确认的应收股利为40 000元(400 000×10%)。丙公司2002年实现的净利润为520 000元,其中,甲公司应享有的投资收益为52 000元(520 000×10%)。倒挤出差额12 000元(52 000-40 000),记入“长期股权投资——丙公司”账户借方。会计分录如下:借:应收股利40 000元,长期股权投资——丙公司12 000元;贷:投资收益52 000元。

此时,长期股权投资的账面余额为119 000元(107 000+12 000),大于110 000元(长期股权投资初始投资成本)。与方法“长期股权投资的账面余额不能够高于初始投资成本”的原则相抵触,因此需要将上述会计分录作进一步调整,将“长期股权投资——丙公司”账户的账面余额调增至初始投资成

本的金額 110 000 元,所以借記“長期股權投資——丙公司 3 000 元”、“應收股利 40 000 元”。同時,倒擠甲公司當期確認的投資收益金額為 43 000 元(40 000+3 000)。調整後會計分錄為:借:應收股利 40 000 元,長期股權投資——丙公司 3 000 元;貸:投資收益 43 000 元。

此時,甲公司實際確認的投資收益比它應該享有的投資收益少了 9 000 元,可以在備查簿中做好記錄,以便在以後年度被投資單位分派利潤或現金股利時再確認。

(5)2004 年 4 月 27 日丙公司宣布發放現金股利:甲公司確認的應收股利為 60 000 元(600 000×10%),丙公司在 2003 年度實現的淨利潤為 400 000 元,其中,甲企業應享有的投資收益為 40 000 元(400 000×10%),再加上 2003 年應享有但尚未確認為投資收益的 9 000 元,當期最多能夠確認的投資收益為 49 000 元(40 000+9 000),記入“投資收益”賬戶貸方,則借貸雙方的差額為 11 000 元(60 000-49 000)。該差額調減“長期股權投資——丙公司”賬戶,沖減初始投資成本。所以,會計分錄為:借:應收股利 60 000 元;貸:長期股權投資——丙公司 11 000 元,投資收益 49 000 元。

此時,“長期股權投資——丙公司”賬戶的賬面餘額為 99 000 元(110 000-11 000),小於 110 000 元,符合檢驗條件,上述分錄即為最終會計分錄,無須再作調整。而且,甲公司累計確認的投資收益與丙公司累計實現的淨利潤是成對應關係的,即:投資後至今被投資單位實現的淨利潤×持股比例=投資後至今投資企業累計確認的投資收益。在本例中,投資後至今被投資單位實現的淨利潤為 1 290 000 元(450 000-80 000+520 000+400 000),乘以持股比例 10%,甲企業應享有投資收益等於 129 000 元;而甲企業實際上確認的投資收益為 129 000 元(37 000+43 000+49 000),兩者相等。

但是,投資後至今被投資單位實現的淨利潤×持股比例=投資後至今投資企業累計確認的投資收益,這個等式不是在任何情況下都成立的。

(6)如果 2004 年 4 月 27 日丙公司宣布發放的現金股利為 450 000 元,小於 490 000 元,但丙公司 2003 年度實現的淨利潤仍然是 400 000 元,則甲公司確認的應收股利為 45 000 元(450 000×10%)。如果確認投資收益為 49 000 元(40 000+9 000),則將借記“長期股權投資——丙公司”9 000 元(49 000-40 000)。但是,“長期股權投資——丙公司”的餘額已不能再調增。所以,這種情況下,甲公司能確認的投資收益只能是 45 000 元。會計分錄如下:借:應收股利 45 000 元;貸:投資收益 45 000 元。

讓我們再來看甲公司累計確認的投資收益與丙公司累計實現的淨利潤是否存在對應關係。很顯然,投資後至今被投資單位實現的淨利潤 1 290 000 元(450 000-80 000+520 000+400 000),乘以持股比例 10%,甲企業應享有投資收益等於 129 000 元;而甲企業實際確認的投資收益為 125 000 元(37 000+43 000+45 000),兩者並不相等。

兩者不相等的原因是被投資單位累計發放的現金股利少於其累計實現的淨利潤,使得投資企業在確認投資收益時受

到了限制,而沒有將應享有的投資收益完全確認。但是這種不等的情况只是暫時性的,如果在以後年度被投資單位分派的現金股利增加了,那麼這部分沒有確認的收益就可以在以後年度加以確認。

二、準則中所用方法與賬面餘額檢驗法的比較

仍以前例為資料,用準則中的公式對其進行賬務處理。

(1)2001 年 3 月 1 日取得投資,全部作為投資成本:借:長期股權投資——丙公司 110 000 元;貸:銀行存款 110 000 元。

(2)2001 年 5 月 2 日宣布發放現金股利,應該作為投資成本的回收:借:應收股利 10 000 元;貸:長期股權投資——丙公司 10 000 元。

(3)2002 年 4 月 1 日丙公司宣布發放現金股利:應享有的投資收益=(450 000-80 000)×10%=37 000(元);應沖減的投資成本=400 000×10%-37 000-10 000=-7 000(元);應確認的投資收益=300 000×10%-(-7 000)=37 000(元)。借:應收股利 30 000 元,長期股權投資——丙公司 7 000 元;貸:投資收益 37 000 元。

(4)2003 年 4 月 28 日丙公司宣布發放現金股利:應沖減的投資成本=800 000×10%-890 000×10%-3 000=-9 000-3 000=-12 000(元),小於 0。在成本法下,應將原沖減投資成本的 3 000 元轉回。應確認的投資收益=400 000×10%-(-3 000)=43 000(元)。借:應收股利 40 000 元,長期股權投資——丙公司 3 000 元;貸:投資收益 43 000 元。

(5)2004 年 4 月 27 日丙公司宣布發放現金股利:應沖減的投資成本=1 400 000×10%-1 290 000×10%-0=11 000-0=11 000(元)。借:應收股利 60 000 元;貸:長期股權投資——丙公司 11 000 元,投資收益 49 000 元。

(6)如果 2004 年 4 月 27 日丙公司宣布發放的現金股利為 450 000 元,小於 490 000 元,但丙公司 2003 年度實現的淨利潤仍然是 400 000 元。投資後到本年年末被投資單位累計分派的利潤或現金股利(125 000 元)小於投資後至上年末被投資單位累計實現的淨損益(129 000 元),所以將當期丙公司發放的現金股利屬於甲公司的部分確認為投資收益。由於不存在可沖減投資成本,所以應沖減的投資成本為 0,會計分錄如下:借:應收股利 45 000 元;貸:投資收益 45 000 元。

可以看出,採用準則中的公式計算和用“賬面餘額檢驗法”計算的結果是相同的。但是,應用公式計算時,每一年的賬務處理都需要查找以往各個年度被投資單位分派的利潤或現金股利、被投資單位實現的淨利潤以及以往年度已沖減的“長期股權投資”金額,並且需要對其進行加總、比較。如果其中某一個數據出現差錯,則會影響當期的賬務處理。而“賬面餘額檢驗法”只需要對比“長期股權投資”的賬面餘額以及了解投資企業有多少應享有但尚未確認的投資收益即可。在以前各個年度確認的收益和被投資單位淨利潤都對應的情況下,後者(即投資企業有多少應享有但尚未確認的投資收益)根本不用考慮。而且在整個“賬面餘額檢驗法”的計算過程中,可以避開複雜的公式計算,直接調整分錄,比較起來,這種方法更加簡單明了。○