

长期股权投资成本法的简化

曾庆学

(宜宾学院 四川宜宾 644000)

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,下列长期股权投资应当采用成本法核算:①投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资;②投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。本文阐述了长期股权投资采用成本法核算的一般程序,分析了投资收益确认的简化方法,并列出了实例加以说明。

一、长期股权投资采用成本法核算的一般程序

长期股权投资采用成本法核算的一般程序是:①初始投资或追加投资时,按照初始投资或追加投资时的初始投资成本作为长期股权投资的账面价值;②被投资单位宣告分派的利润或现金股利,投资企业按应享有的部分,确认为当期投资收益,但投资企业确认的投资收益,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被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分,作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。在具体处理时,应当分别投资年度和以后年度处理。

对于投资年度以后分得的利润或现金股利的处理,需要区分两种情况:一种情况是“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”大于或等于“投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益”,这时可以按照《企业会计制度》中的公式计算并进行会计处理。另一种情况是“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”小于“投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益”,此时应先计算当年的应收股利,确认为投资收益。同时,将以前年度分得的现金股利也全部确认为投资收益,并将已冲减初始投资成本的金额转回。

需要注意的是,确认的投资收益不能大于投资后累积分得的利润或现金股利,转回长期股权投资的金额不能大于原冲减的金额。

二、投资收益确认的简化方法

在具体操作中可不必计算“累积实现的净损益”和“累积分派的利润”,而是直接根据被投资单位当年分派的利润以及实现的净损益来计算投资方的投资收益,不需对以前年度进行累计计算,收到简化的效果。

具体方法是:①当年投资方分得的利润(A表示)若大于

投资后实现的净损益份额(B表示),即 $A > B$,则按差额冲减初始投资成本;②当年投资方分得的利润(A表示)若小于投资后实现的净损益份额(B表示),即 $A < B$,则转回已冲减的投资成本,但不超过限额 $B - A$;③当年投资方分得的利润(A表示)若等于投资后实现的净损益份额(B表示),即 $A = B$,则投资收益等于应收股利,不涉及投资成本的变动。此外,要建立投资成本冲减及转回的台账。

例:甲公司2002年4月1日购入W公司股份100 000万股,每股价格10元,占该公司有表决权股本的3%,采用成本法核算。W公司于2002年5月2日宣告分派上年现金股利,每股1元。2002年W公司每股盈余2元。2003年4月5日宣告分派每股现金股利2元,2003年W公司每股盈余2.5元。2004年4月15日宣告分派每股现金股利1.8元。

则甲企业的会计处理如下:

1. 2002年4月1日投资时。

会计分录为:借:长期股权投资——W公司1 000 000元;贷:银行存款1 000 000元。

2. 2002年5月2日W公司宣告发放2001年度的现金股利时。由于宣告发放的现金股利全部是投资前被投资单位实现的利润分配得来的,因此不能作为投资收益,而应作为初始投资成本的收回。

会计分录为:借:应收股利100 000元;贷:长期股权投资——W公司100 000元。

3. 2003年4月5日W公司宣告发放2002年度的现金股利时。 A (投资方分得的利润) $=100\ 000 \times 2 = 200\ 000$ (元); B (投资后实现的净损益份额) $=100\ 000 \times 2 \div 12 \times 9 = 150\ 000$ (元),计入投资收益; $A > B$,则按差额冲减初始投资成本 $200\ 000 - 150\ 000 = 50\ 000$ (元)。

会计分录为:借:应收股利200 000元;贷:投资收益150 000元,长期股权投资——W公司50 000元。

4. 2004年4月15日W公司宣告发放2003年度的现金股利时。 A (投资方分得的利润) $=100\ 000 \times 1.8 = 180\ 000$ (元); B (投资后实现的净损益份额) $=100\ 000 \times 2.5 = 250\ 000$ (元); $A < B$,则转回已冲减的投资成本,但不超过限额70 000元($B - A$)。已冲减初始投资成本150 000元,可以转回70 000元。

会计分录为:借:应收股利180 000元,长期股权投资——W公司70 000元;贷:投资收益250 000元。○