



长期股权投资成本法的简化处理

河北保定 刘国峰 冯海霞

目前,我国会计界对长期股权投资采用成本法进行核算时,普遍采用按照投资年度和投资年度以后分别考虑并给出相应计算公式的方法。该方法复杂烦琐、不易理解,且公式本身存在局限性。鉴于此,本文对长期股权投资成本法进行简化处理和案例解析。

一、具体处理方法

1.投资企业应冲减初始投资成本的确定。

(1)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利小于或等于投资企业累计应享有的利润份额时,投资企业应将被投资单位本次宣告分派的利润或现金股利中投资企业应分得的部分全部确认为投资收益,如果投资企业在以前分得利润或现金股利时已经把一部分或全部金额作为投资成本收回处理,则本次应将已经冲减的初始投资成本累计数全部转回。

(2)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利大于投资企业累计应享有的利润份额时,差额就是投资企业应冲减的初始投资成本的总额,然后再用应冲减的初始投资成本的总额减去已经冲减的初始投资成本累计数。①结果大于零时,其差额为被投资单

位本次宣告分派利润或现金股利投资企业应冲减的初始投资成本数。②结果小于零时,其差额为被投资单位本次宣告分派利润或现金股利投资企业应转回的已经冲减的初始投资成本数。③结果等于零时,投资企业应将被投资单位本次宣告分派的利润或现金股利中投资企业应分得的部分全部确认为投资收益,既不冲减初始投资成本,也不转回已经冲减的初始投资成本。

2.投资企业应确认投资收益的确定。

(1)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利小于或等于投资企业累计应享有的利润份额时,投资企业应将被投资单位本次宣告分派的利润或现金股利中投资企业应分得的部分全部确认为投资收益,并且确认的投资收益累计总额等于投资企业累计分得的利润或现金股利数。

(2)当从投资日起到本次分得利润或现金股利止,投资企业累计分得的利润或现金股利大于投资企业累计应享有的利润份额时,投资企业应确认的投资收益累计总额等于投资企业累计应享有的利润份额。①如果投资企业以前累计确认的投资收益大于投资企业累计应享有的利润份额,其差额在

而会计按 5%确认坏账费用,会计与税法坏账准备差额部分 10 530 元 $[234\ 000 \times (5\% - 5\%)]$ 为可抵减时间性差异,在报告年度即 2003 年会计比税法多确认坏账费用 10 530 元。由于应付税款法对时间性差异不作调整,应付税款法的所得税费用等于应交税金,所以,在应付税款法下对 2003 年度的应交所得税、所得税费用均不作调整。在纳税影响会计法下,时间性差异对所得税的影响反映在“递延税款”账户中,只能调整所得税费用账户,而不能调整应交所得税。因此,调减报告年度 2003 年度会计多提坏账费用而产生可抵减时间性差异 10 530 元即转回可抵减时间性差异对所得税的影响的会计分录为:借:以前年度损益调整 3 474.90 元 $[234\ 000 \times (5\% - 5\%) \times 33\%]$;贷:递延税款 3 474.90 元。

三、资产负债表日后调整事项发生于报告年度所得税汇算清缴后的处理

例 2:在例 1 中若 A 公司汇算清缴日为 2004 年 3 月 10 日。对报告年度所得税费用的计量根据企业采用的所得税会计处理方法作如下处理。

分析:A 公司销售退回时间为 2004 年 3 月 15 日,在年终所得税汇算清缴日 2004 年 3 月 10 日之后,税法规定在此期间的销售退回所涉及应交所得税的调整,应作为本年度的纳

税调整,即不能作为报告年度即 2003 年度应交所得税调整。按现行会计制度,该业务属于资产负债表日后调整事项,应调减报告年度即 2003 年度相关的收入、成本等,由于应付税款法下的应交所得税等于所得税费用,汇算清缴后的资产负债表日后调整事项涉及损益类项目,税法要求不能调整报告年度即 2003 年度的应交所得税,所以在应付税款法下不能调减 2003 年度所得税费用和应交所得税。因为,汇算清缴后的销售退回涉及损益调整,税法要求冲减 2004 年应纳税所得额 58 830 元 $(200\ 000 - 140\ 000 - 234\ 000 \times 5\%)$,冲减 2004 年应交所得税 19 413.90 元 $(58\ 830 \times 33\%)$,却未冲减报告年度即 2003 年度应纳税所得额,所以 2003 年产生可抵减时间性差异 58 830 元。纳税影响会计法下可抵减时间性差异对所得税影响金额为 19 413.90 元 $[(200\ 000 - 140\ 000 - 234\ 000 \times 5\%) \times 33\%]$,应记入“递延税款”账户借方,同时应冲减报告年度即 2003 年度所得税费用,记入“以前年度损益调整”账户贷方,不能调减 2003 年度应交所得税。转回 2003 年度会计多提坏账费用而产生可抵减时间性差异对所得税影响金额 3 474.90 元 $[234\ 000 \times (5\% - 5\%) \times 33\%]$,在“递延税款”账户中调整;同时应调增 2003 年确认的所得税费用 3 474.90 元,在“以前年度损益调整”账户中调整。○

被投资单位本次宣告分派利润或现金股利时冲减。②如果投资企业以前累计确认的投资收益小于投资企业累计应享有的利润份额,其差额在被投资单位本次宣告分派利润或现金股利时确认。③如果投资企业以前累计确认的投资收益等于投资企业累计应享有的利润份额,则投资企业在被投资单位本次宣告分派利润或现金股利时既不确认投资收益也不冲减投资收益。

二、案例解析

甲公司 2001 年 1 月 1 日对乙公司进行长期股权投资,占乙公司有表决权资本的 10%,该投资采用成本法进行核算。

1. 2001 年 3 月 6 日乙公司分派现金股利 500 万元。

(1)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2001 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 50 万元($500 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 0。甲公司应冲减的初始投资成本的总额为 50 万元($50-0$),已经冲减的初始投资成本累计数为 0,所以公司本次宣告分派利润或现金股利时,甲公司应冲减的初始投资成本数为 50 万元($50-0$)。

(2)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2001 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 50 万元($500 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 0。甲公司应确认的投资收益累计总额等于甲公司累计应享有的利润份额 0。所以,乙公司本次宣告分派利润或现金股利时,甲公司既不确认投资收益也不冲减投资收益。

(3)会计处理为:借:应收股利 50 万元;贷:长期股权投资——乙公司 50 万元。

2. 2001 年 12 月 31 日乙公司共盈利 1 000 万元,2002 年 3 月 6 日乙公司分派现金股利 300 万元。

(1)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2002 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 80 万元($50+300 \times 10\%$)小于甲公司累计应享有的利润份额 100 万元。甲公司应将乙公司本次宣告分派的利润或现金股利中甲公司应分得的部分全部确认为投资收益,并且,本次应将已经冲减的初始投资成本累计数 50 万元全部转回。

(2)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2002 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 80 万元($50+300 \times 10\%$)小于甲公司累计应享有的利润份额 100 万元。甲公司应将乙公司本次宣告分派的利润或现金股利中甲公司应分得的部分(30 万元)全部确认为投资收益。并且,确认的投资收益累计总额 80 万元等于投资企业累计分得的利润或现金股利数 80 万元。

(3)会计处理为:借:应收股利 30 万元,长期股权投资——乙公司 50 万元;贷:投资收益 80 万元。

3. 2002 年 12 月 31 日乙公司共盈利 400 万元,2003 年 3 月 6 日乙公司分派现金股利 700 万元。

(1)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2003 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 150 万元($50+30+700 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 140 万元($100+400 \times 10\%$)。甲公司应冲减初始投资成本总额为 10 万元($150-140$),已经冲减的初始投资成本累计数为

0,所以乙公司本次宣告分派利润或现金股利时,甲公司应冲减的初始投资成本数为 10 万元。

(2)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2003 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 150 万元($50+30+700 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 140 万元($100+400 \times 10\%$)。甲公司应确认的投资收益累计总额等于甲公司累计应享有的利润份额 140 万元。甲公司以前累计确认的投资收益 80 万元小于甲公司累计应享有的利润份额 140 万元,其差额 60 万元在乙公司本次宣告分派利润或现金股利时确认。

(3)会计处理为:借:应收股利 70 万元;贷:长期股权投资——乙公司 10 万元,投资收益 60 万元。

4. 2003 年 12 月 31 日乙公司共盈利 60 万元,2004 年 3 月 6 日乙公司分派现金股利 200 万元。

(1)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2004 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 170 万元($50+30+70+200 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 146 万元($100+40+60 \times 10\%$)。甲公司应冲减初始投资成本总额为 24 万元($170-146$),已经冲减的初始投资成本累计数为 10 万元,所以乙公司本次宣告分派利润或现金股利时,甲公司应冲减的初始投资成本数为 14 万元。

(2)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2004 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 170 万元($50+30+70+200 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 146 万元($100+40+60 \times 10\%$)。甲公司应确认的投资收益累计总额等于甲公司累计应享有的利润份额 146 万元。甲公司以前累计确认的投资收益 140 万元小于甲公司累计应享有的利润份额 146 万元,其差额 6 万元在乙公司本次宣告分派利润或现金股利时确认。

(3)会计处理为:借:应收股利 20 万元;贷:长期股权投资——乙公司 14 万元,投资收益 6 万元。

5. 2004 年 12 月 31 日乙公司共亏损 50 万元,2005 年 3 月 6 日乙公司分派现金股利 200 万元。

(1)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2005 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 190 万元($50+30+70+20+200 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 141 万元($100+40+6-50 \times 10\%$)。甲公司应冲减的初始投资成本总额为 49 万元($190-141$),已经冲减的初始投资成本累计数为 24 万元,所以乙公司本次宣告分派利润或现金股利时,甲公司应冲减的初始投资成本数为 25 万元。

(2)从投资日 2001 年 1 月 1 日起到本次 2005 年 3 月 6 日分得利润或现金股利止,甲公司累计分得的利润或现金股利 190 万元($50+30+70+20+200 \times 10\%$)大于甲公司累计应享有的利润份额 141 万元($100+40+6-50 \times 10\%$)。甲公司应确认的投资收益累计总额等于甲公司累计应享有的利润份额 141 万元。甲公司以前累计确认的投资收益 146 万元大于甲公司累计应享有的利润份额 141 万元,其差额 5 万元在乙公司本次宣告分派利润或现金股利时冲减。

(3)会计处理为:借:应收股利 20 万元,投资收益 5 万元;贷:长期股权投资——乙公司 25 万元。○