



# 长期股权投资成本法公式的 教学解析：量杯原理

重庆工商大学 陈煦江 西南财经大学 符刚

**【摘要】** 本文运用日常生活中的量杯原理对长期股权投资成本法下投资年度和投资年度以后年度两种情况的计算公式进行教学解析,并提出投资年度以后年度的计算公式可采用各年分别计算和各年汇总计算两种方法。

**【关键词】** 量杯原理 I 量杯原理 II

在中级财务会计教学中,采用成本法核算长期股权投资下对被投资单位投资年度和投资年度以后年度分派利润或现金股利时,投资企业应确认投资收益和应冲减初始投资成本的计算公式是难点。笔者试用日常生活中的量杯原理对这两组公式进行形象解读,实践证明其对初学者帮助较大。

## 一、投资年度被投资单位分派利润或现金股利的处理

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称《投资准则》)的规定,投资企业投资当年分派的利润或现金股利(简称股利)的处理分三种情况:①来自投资前被投资单位实现的净利润分配,一般不确认为当期投资收益,而应冲减初始投资成本。②若有部分来自投资后被投资单位的盈余分配,且能分清投资前后被投资单位净利润情况,则应享有投资前的部分应冲减初始投资成本,应享有投资后的部分应确认为投资收益。③若有部分来自投资后被投资单位的盈余分配,但不能分清投资前后被投资单位净利润情况,则按以下公式计算:公式一,应确认的投资收益=投资当年被投资单位实现的净损益×投资企业持股比例×(当年投资持有月数÷全年月数);公式二,应冲减的初始投资成本=被投资单位分派的股利×投资企业持股比例-应确认的投资收益。这种情况要求在投资后被投资单位实现利润较为均衡(以提高计算准确性)的前提下按公式计算,对计算结果需分四种情况处理。下面试用量杯原理 I 进行解读:

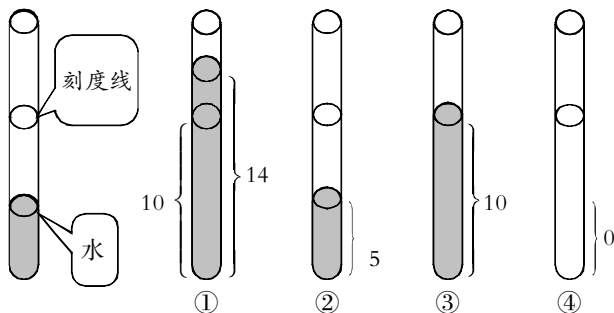


图1 量杯原理 I 示意图

图1中:“水”表示投资企业分得的被投资单位当年分派的股利;“刻度线”表示投资后被投资单位当年实现的净利润中按投资企业持股比例计算的部分,其实质为长期股权投资

在被投资单位已实现的经济利益,是投资企业确认投资收益的最高界限。因成本法下投资企业对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响,不符合按期将被投资单位实现的净损益确认为资产(长期股权投资)和收入(投资收益)的条件,故只能在被投资单位分派股利时,按应享有部分根据以下情况处理:

1.水=14万元,刻度线=10万元。表明超过“刻度线”分配的股利为4万元,应作为清算股利冲减初始投资成本,在投资成本恢复前不能作为投资收益处理。应确认的投资收益为10万元,这是分派的股利14万元中投资后被投资单位已实现且投资企业能够享有的净利润部分。

2.水=5万元,刻度线=10万元。表明投资后长期股权投资在被投资单位已实现净利润10万元,但仅分派其中的5万元,因此投资企业应确认的投资收益为5万元,余下未分派的5万元暂不处理,需等到以后年度分派股利时视具体情况处理。该情况不涉及冲减初始投资成本。

3.水=10万元,刻度线=10万元。表明投资后在被投资单位已实现净利润10万元,并作等额分派,投资企业应确认的投资收益为10万元,不需冲减初始投资成本。

4.水=0万元,刻度线=10万元。表明投资后在被投资单位已实现净利润10万元,但由于被投资单位未分派,故投资企业不确认投资收益,也不冲减初始投资成本,即不作账务处理。

综上所述,可将量杯原理 I 归纳为:有水要处理,无水不处理;线上之水冲成本,线(含线)下之水作收益。

## 二、投资年度以后年度被投资单位分派利润或现金股利的处理

《投资准则》规定,投资企业在投资年度以后年度分得的股利,应确认的投资收益和应冲减的初始投资成本按以下公式计算:公式三,应冲减的初始投资成本=(投资后至本年末止被投资单位累积分派的股利-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益)×投资企业持股比例-投资企业已冲减的初始投资成本;公式四,应确认的投资收益=投资企业当年分得的股利-应冲减的初始投资成本。这两个公式涉及情况较多,是教学的难点。下面试用量杯原理 II 进行解读:

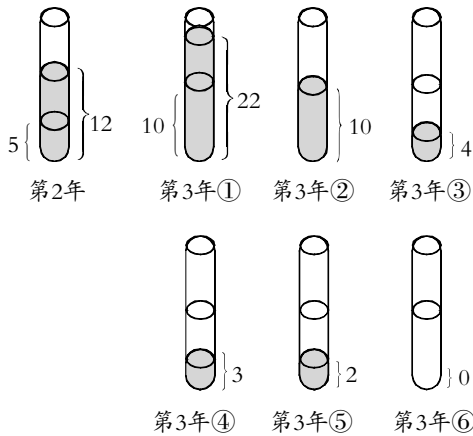


图2 量杯原理 II 示意图

图 2 中的资料为:假设投资企业于第 1 年年度中间投资,投资后应享有被投资单位第 1 年实现的净利润为 5 万元,应享有第 2 年实现的净利润为 10 万元。为简化起见,假设被投资单位第 1 年末未分派股利;第 2 年分派股利,投资企业应享有 12 万元;第 3 年投资企业应享有股利可能存在 6 种情况:①22 万元,②10 万元,③4 万元,④3 万元,⑤2 万元,⑥0 万元。假设均为当年分派上年的股利,“水”与“刻度线”的含义与量杯原理 I 相同。下面用两种方法进行解读:

**1. 各年分别计算法。**该法是从投资后的第 2 年起,将各年均视为一个独立的投资年度,根据量杯原理 I 计算各年应冲减(恢复)的初始投资成本和应确认的投资收益,再根据以前各年已冲减(恢复)的初始投资成本和已确认的投资收益,分析计算最后分派股利年度应冲减(恢复)的初始投资成本和应确认的投资收益。根据图 2 中的 6 种情况分析如下:

(1)第 3 年分得股利 22 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本 $=22-10=12$ (万元),应确认的投资收益为 10 万元。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,则第 3 年实际应冲减的初始投资成本为 12 万元,实际应确认的投资收益为 10 万元。

(2)第 3 年分得股利 10 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本 $=10-10=0$ ,应确认的投资收益为 10 万元。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,则第 3 年实际应冲减的初始投资成本为 0 万元,实际应确认的投资收益为 10 万元。

(3)第 3 年分得股利 4 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本 $=4-10=-6$ (万元)(恢复),应确认的投资收益为 4 万元。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,则第 3 年应恢复的初始投资成本为 6 万元,实际应确认的投资收益为 10 万元(4+6)。

(4)第 3 年分得股利 3 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本 $=3-10=-7$ (万元)(恢复),应确认的投资收益为 3 万元。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,则第 3 年应恢复的初始投资成本为 7 万元,实际应确认的投资收益为 10 万元(3+7)。

(5)第 3 年分得股利 2 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本 $=2-10=-8$ (万元)(恢复),应确认的投资收益为 2 万元。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,则第 3 年应恢复的初

始投资成本只能为 7 万元,实际应确认的投资收益为 9 万元(2+7)。

(6)第 3 年分得股利为 0,不作账务处理。

各年分别计算法是量杯原理 I 在各年的多次连续应用。由此归纳出各年分别计算法下的量杯原理 II:各年分别算,运用原理 I;有水要处理,无水不处理;线上之水冲成本,线(含线)下之水作收益;分析以前(各年)算末年,求得成本与收益。

**2. 各年汇总计算法。**该法是将投资年度和投资年度以后年度视为一个整体,根据量杯原理 I 计算这个整体投资年度应冲减的初始投资成本和应确认的投资收益,再扣除以前各年已冲减(恢复)的初始投资成本和已确认的投资收益,计算出最后分派股利年度应冲减(恢复)的初始投资成本和应确认的投资收益。根据图 2 中的 6 种情况分析如下:

(1)第 3 年分得股利 22 万元,则整体投资年度应冲减的初始投资成本 $=(12+22)-(5+10)=19$ (万元)[(12+22)相当于将两杯“水”合并为一杯,(5+10)相当于将两条“刻度线”叠加为一条,下同],应确认的投资收益 $=5+10=15$ (万元)。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,已确认投资收益 5 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本为 12 万元(19-7),应确认的投资收益为 10 万元(15-5)。

(2)第 3 年分得股利 10 万元,则整体投资年度应冲减的初始投资成本 $=(12+10)-(5+10)=7$ (万元),应确认的投资收益 $=5+10=15$ (万元)。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,已确认投资收益 5 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本为 0 万元(7-7),应确认的投资收益为 10 万元(15-5)。

(3)第 3 年分得股利 4 万元,则整体投资年度应冲减的初始投资成本 $=(12+4)-(5+10)=1$ (万元),应确认的投资收益 $=5+4=9$ (万元)。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,已确认投资收益 5 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本为-6 万元(1-7)(恢复),应确认的投资收益为 10 万元(9+6-5)。

(4)第 3 年分得股利 3 万元,则整体投资年度应冲减的初始投资成本 $=(12+3)-(5+10)=0$ ,应确认的投资收益 $=5+3=8$ (万元)。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,已确认投资收益 5 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本为-7 万元(0-7)(恢复),应确认的投资收益为 10 万元(8+7-5)。

(5)第 3 年分得股利 2 万元,则整体投资年度应冲减的初始投资成本 $=(12+2)-(5+10)=-1$ (万元) $<0$ (只能为 0),应确认的投资收益 $=5+2=7$ (万元)。因第 2 年已冲减初始投资成本 7 万元,已确认投资收益 5 万元,则第 3 年应冲减的初始投资成本为-7 万元(0-7)(恢复),应确认的投资收益为 9 万元(7+7-5)。

(6)第 3 年分得股利为 0,不作账务处理。

各年汇总计算法是量杯原理 I 的各年一次整体应用。由此归纳出各年汇总计算法下的量杯原理 II:各年整体算,运用原理 I;有水要处理,无水不处理;各杯并一杯,各线叠一线;线上之水为总冲减(成本),线(含线)下之水为总收益;扣除以前(各年)算末年,求得成本与收益。

#### 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006