



## 成本法下持有收益的简易会计核算方法

西南师范大学 郭晓嫒

《企业会计准则——投资》(以下简称《准则》)中介绍的成本法下的长期股权投资持有收益的会计核算不仅需要区分为“投资当年”、“投资次年”、“以后年度”进行会计处理,而且对于“投资次年”及“以后年度”分得利润或现金股利的会计处理,只有在存在清算性股利的前提下才适用,否则需要按照《准则》中的补充说明进行会计处理。另外,对已冲减初始投资成本及以后恢复的金额还必须设置备查簿进行登记。为此,本文特介绍一种成本法下持有收益的简易会计核算方法,供大家参考。

《准则》规定,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。但又规定,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计净利润的分配额;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计净利润的部分,作为清算股利冲减投资的账面价值。根据规定要求,对于成本法下持有收益的会计核算实际上只需区分“投资当年”和“以后年度”两种会计年度,采用以下简易的会计核算方法进行会计处理即可:

1.“投资当年”分得的利润或现金股利,均应作为投资成本的收回,直接冲减投资成本。

被投资单位当年实现的盈余在下一年度才能派发,投资企业在下一年度才能分得。由此,投资企业在投资当年获得的利润或现金股利是由投资以前年度被投资单位的盈余分派得来的,因此投资企业在投资当年获得的利润或现金股利,均应作为初始投资成本的收回,直接冲减投资成本。

2.“以后年度”分得利润或现金股利的会计处理。

对于“以后年度”分得利润或现金股利的会计处理,应该首先计算应确认的投资收益的金额,然后才确定应冲减或应恢复投资成本的金额,这样才能使问题得以简化。至于投资收益金额的确认,可采用以下简化的计算公式:

应确认的投资收益=本次分派止投资企业累计应确认的投资收益-上一次分派止投资企业已累计确认的投资收益=“投资后至本次分派止投资企业累计分得的利润或现金股利”与“投资后至上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”两者孰低额-“投资后至上一次分派止投资企业累计分得的利润或现金股利”与“投资后至上一次分派时的上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”两者孰低额。

对于应冲减或应恢复投资成本金额的确认,则无需根据公式计算而得,而只需在实际的会计处理分录中根据“借贷平

衡”原理倒挤取得,这样可使问题变得更加简化。当然,也可以采用以下公式计算取得:

应冲减初始投资成本=投资企业本次分得的利润或现金股利-本次应确认的投资收益。这里特别值得说明两点:

其一,“应确认的投资收益”计算公式的由来。根据《准则》规定,“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计净利润的分配额”。结合我国规定的当年实现的盈余在下一年度才能发放利润或股利的实际情况便可知:《准则》中所规定的投资企业应确认的投资收益,实际上仅限于投资后至上年末止被投资单位累计实现的净利润的分配额范围内,而限于投资后至本年末止被投资单位累计实现的净利润的分配额范围内,因为本年度实现的利润本年尚不能分派。由此可知,投资企业累计应确认的投资收益将始终等于“投资企业累计分得的利润或现金股利”与“投资后至上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”两者孰低额,即有以下表达式成立:

投资企业累计应确认的投资收益=“投资企业累计分得的利润或现金股利”与“投资后至上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”两者孰低额。

由此便可知每一次分派利润或现金股利时投资企业累计应确认的投资收益。比如,本次分派利润或现金股利时,投资企业累计应确认的投资收益等于“投资后至本次分派止投资企业累计分得的利润或现金股利”与“投资后至上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”两者孰低额。又比如,上一次分派利润或现金股利时,投资企业累计应确认的投资收益则等于“投资后至上一次分派止投资企业累计分得的利润或现金股利”与“投资后至上一次分派时的上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”两者孰低额。

其二,在整个成本法下持有收益的会计核算过程中,记录和掌握“投资后至本次分派止投资企业投资后累计分得的利润或现金股利”与“投资后至上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”这两项累计数据非常重要。在计算“投资后至上年末止被投资单位累计实现的净利润中应由投资企业分享的金额”时,需要首先计算确认其中“投资后至投资当年末止被投资单位实现的净利润中应由投资企业分享的金额”的数据,其可用以下公式求得:

投资后至投资当年末止被投资单位实现的净利润中应由投资企业分享的金额=被投资单位接受投资当年实现的净损益×当年投资月份÷12×持股比例。□