

# 长期股权投资成本法改为权益法的会计处理探析

长沙 施颖

我国《企业会计制度》规定,企业因追加投资等原因,使得对被投资单位的投资份额增加,从而实现控制、共同控制,或者具有重大影响,对长期股权投资的会计核算方法就需要由成本法改为权益法。在相关准则和准则指南中,只是较笼统地讲到了会计处理的方向和方法,具体操作并不详尽,各类教材对于这一会计处理也没有特别详细、全面的分析说明,很多人对于某些账务处理、数据来源难以理解。笔者在教学和自我学习的过程中就这一问题作了一些分析和总结,现阐述如下:

## 一、成本法改为权益法的会计处理步骤

第一步,追加投资前,按成本法进行会计处理。按初始投资成本确认企业的长期股权投资账面价值。被投资单位宣告分派利润或现金股利时,按投资企业应享有的份额确认当期投资收益或作为投资成本的收回,冲减长期股权投资的账面价值。会计分录如下(中括号内的楷体字为数据来源,下同):

初始投资:借:长期股权投资——某公司(投资成本)[初始投资成本];贷:银行存款。被投资单位宣告分派投资前的现金股利:借:应收股利;贷:长期股权投资——某公司(投资成本)[被投资单位宣告分派的投资前的现金股利×投资企业持股比例]。

第二步,追加投资时,投资企业对被投资单位实现了控制、共同控制或具有重大影响,将长期股权投资的会计核算方法由成本法改为权益法,采用追溯调整法进行核算。这是最关键的也是最有难度的一步。我们在做这一步时,可以先将追加投资前已按成本法处理的投资事项按权益法逐步处理,逐步确认长期股权投资的投资成本、股权投资差额、损益调整,再将其汇总整理成一个会计分录:

借:长期股权投资——某公司(投资成本)[初始投资成本-成本法下已获取的投资前的现金股利-追加投资前产生的股权投资差额]、——某公司(股权投资差额)[追加投资前产生的股权投资差额-至追加投资时已摊销的股权投资差额]、——某公司(损益调整)[最初投资至追加投资时被投资单位已实现的净利润×追加投资前的持股比例];贷:长期股权投资——某公司(投资成本)[初始投资成本-成本法下已获取的投资前的现金股利],利润分配——未分配利润[成本法改为权益法的累积影响数]。

通过上述会计分录可以得出追加投资时长期股权投资的投资成本、股权投资差额、损益调整以及成本法改为权益法的累积影响数,解决了财务会计相关教材中没有数据来源说明的问题。

第三步,按新追加的投资成本再次确认长期股权投资的

投资成本并计算追加投资后产生的新的股权投资差额。会计分录如下:

借:长期股权投资——某公司(投资成本)[追加的投资成本];贷:银行存款。借:长期股权投资——某公司(股权投资差额)[追加的投资成本-至追加投资日为止的被投资单位所有者权益×投资企业新增加的持股比例];贷:长期股权投资——某公司(投资成本)。

第四步,期末将追加投资后产生的新的股权投资差额与因追溯调整形成的追加投资前产生的尚未摊销完的股权投资差额一并进行摊销,只是两者摊销的期限有所不同。会计分录如下:

借:投资收益——股权投资差额摊销;贷:长期股权投资——某公司(股权投资差额)[追加投资前产生的尚未摊销的股权投资差额÷(原摊销期限-已摊销期限)+追加投资后产生的新的股权投资差额÷新的摊销期限]。

第五步,期末按追加投资后的持股比例确认追加投资后的投资收益。会计分录为:借:长期股权投资——某公司(损益调整)[追加投资后被投资单位产生的净利润×追加投资后的持股比例];贷:投资收益——股权投资收益。

## 二、需注意的问题

1.在追加投资前按成本法确认投资收益时,应注意该投资收益仅限于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,作为投资企业成本的收回,冲减初始投资成本,具体处理时应分投资年度和以后年度分别处理。

2.追加投资后,摊销股权投资差额时,应注意摊销期限的确定。因追溯调整而形成的股权投资差额,应在剩余股权投资差额的摊销年限内摊销;因追加投资新产生的股权投资差额,按会计制度规定的年限摊销,即股权投资差额按次分别计算、分别摊销。若追加投资新产生的股权投资差额不大,则可以并入原来未摊销完的股权投资差额,按剩余年限一并摊销。

近年来,随着《企业会计制度》及相关会计准则陆续发布实施,长期股权投资的会计核算问题作为一项重要内容被提出,长期股权投资成本法转权益法中涉及的投资成本、损益调整、股权投资差额等项目与企业应纳所得税、追溯调整法下会计政策变更和会计差错更正密切相关。因此,我们要准确、熟练地掌握其核算方法,以便更好地完成财务会计工作。□