

# 长期股权投资成本法核算之改进

张志萍

(济源职业技术学院 河南济源 454650)

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,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。

## 一、长期股权投资成本法会计核算的有关规定

### (一)成本法会计核算基本程序

长期股权投资采用成本法核算的基本程序是: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,但仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,其超过部分,作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。如果投资企业从被投资单位分回的现金股利小于投资后产生的累积净利润,则应把以前年度冲减的长期股权

投资成本予以转回,并确认为当期的投资收益。

### (二)成本法会计核算方法及其应用

长期股权投资采用成本法核算的账务处理为:①被投资单位宣告发放现金股利时,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资——成本”或“投资收益”科目;②冲减或恢复长期股权投资成本=(投资后到本年末为止累计发放的现金股利-投资后到上年末为止累计实现的净利润)×持股比例,与以前年度冲减的长期股权投资成本进行比较。如果其差额大于0,则冲减成本,贷记“长期股权投资——成本”科目;如果其差额小于0,则恢复长期股权投资成本,借记“长期股权投资——成本”科目。③根据①、②的计算结果以及借贷平衡原则倒挤出投资收益。

#### 1. 成本法下投资收益或现金股利的确定。

(1)投资年度。投资企业投资当年分得的利润或现金股利一般作为初始投资成本的收回。如果投资当年分得的利润或

务发生困难,短期内不能支付已于20×7年5月1日到期的贷款。20×7年7月1日,经双方协商,乙公司同意甲公司以其生产的应税消费品偿还债务。该产品最近时期的最高售价250 000元,最低售价200 000元(均为不含税价),实际成本为120 000元。甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。

按照税法规定,甲公司该抵债应税消费品销售额=(250 000+200 000)÷2=225 000(元),则应纳增值税税额=225 000×17%=38 250(元)。

## 五、综合案例分析

例4:甲公司欠乙公司购货款350 000元。由于甲公司财务发生困难,短期内不能支付已于20×7年5月1日到期的贷款。20×7年7月1日,经双方协商,乙公司同意甲公司以其生产的应税消费品偿还债务。该产品的最高售价250 000元,最低售价200 000元(均为不含税价),实际成本为120 000元。甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。乙公司于20×7年8月1日收到甲公司抵债的产品,并作为库存商品入库;乙公司对该项应收账款计提了50 000元的坏账准备。该产品的消费税税率为10%。

甲公司的账务处理:借:应付账款 350 000;贷:主营业务收入 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)38 250,营业外收入——债务重组利得 111 750。借:营业税金及附加

25 000;贷:应交税费——应交消费税 25 000。借:主营业务成本 120 000;贷:库存商品 120 000。

乙公司的账务处理:借:库存商品 200 000,应交税费——应交增值税(进项税额)38 250,坏账准备 50 000,营业外支出——债务重组损失 61 750;贷:应收账款 350 000。

假如乙公司向甲公司单独支付增值税:

甲公司的账务处理:借:应付账款 350 000,银行存款 38 250;贷:主营业务收入 200 000,应交税费——应交增值税(销项税额)38 250,营业外收入——债务重组利得 150 000。借:营业税金及附加 25 000;贷:应交税费——应交消费税 25 000。借:主营业务成本 120 000;贷:库存商品 120 000。

乙公司的账务处理:借:库存商品 200 000,应交税费——应交增值税(进项税额)38 250,坏账准备 50 000,营业外支出——债务重组损失 100 000;贷:应收账款 350 000,银行存款 38 250。

假如乙公司计提坏账准备120 000元:借:库存商品 200 000,应交税费——应交增值税(进项税额)38 250,坏账准备 120 000;贷:应收账款 350 000,资产减值损失 8 250。

综上所述,在债务重组过程中,债务人以应税消费品抵债,该应税消费品近期存在最低售价和最高售价时,会计上按最低价格确认收入和资产;税法上按平均价格计算增值税,按最高价格计算消费税。○

现金股利,有部分是来自投资后被投资单位的盈余分配,则应作为投资年度的投资收益。即能分清投资前和投资后被投资单位实现的净利润,应分别投资前后计算确认投资收益和冲减的投资成本;不能分清投资前后被投资单位实现的净利润,按下列公式计算确认:

投资企业投资年度应享有的投资收益=投资当年被投资单位实现的净损益×投资企业持股比例×当年投资持有月份/全年月份(12) (公式①)

应冲减初始投资成本的金额=被投资单位分派的利润或现金股利×投资企业持股比例-投资企业投资年度应享有的投资收益 (公式②)

假如公式②中前者大于后者,应按上述公式计算应冲减的投资成本;假如前者等于或小于后者,则应分得的利润或现金股利全部确认为当期投资收益。

(2)投资以后年度。投资以后年度投资企业可按下列公式计算确认投资收益或冲减初始投资成本:

应冲减初始投资成本的金额=(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-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③)

应确认的投资收益=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本的金额 (公式④)

假如公式③中前者大于后者,则按上述公式计算应冲减初始投资成本;假如前者等于或小于后者,则被投资单位当期分派的利润或现金股利中应由投资企业享有的部分,应于当期全部确认为投资收益。假如公式③为负数,则应将原已冲减的初始投资成本再恢复增加长期股权投资的账面价值,但恢复增加数不能大于原冲减数。

## 2. 成本法应用举例。

例:甲公司在2005年1月1日投资100万元持有乙公司10%的股份,乙公司2005~2008年净利润分别为200万元、280万元、-50万元、600万元;乙公司2005~2009年宣告发放的现金股利依次为100万元、180万元、280万元、150万元、300万元,2009年末将该股份以160万元出售。

2005年取得投资股份时:借:长期股权投资——成本1 000 000;贷:银行存款1 000 000。

2005年宣告发放现金股利:借:应收股利50 000;贷:长期股权投资——成本50 000。

2006年宣告发放现金股利时:冲减或恢复长期股权投资成本=(投资后到本年末为止累计发放的现金股利-投资后到上年末为止累计实现的净利润)×持股比例-以前年度冲减的成本=(180+100-200)×5%-5=-1(万元),所以应恢复成本1万元。借:应收股利90 000,长期股权投资——成本10 000;贷:投资收益100 000。

2007年宣告发放现金股利时:冲减或恢复长期股权投资成本=(100+180+280-200-280)×5%-(5-1)=0,不需要冲减成本。借:应收股利140 000;贷:投资收益140 000。

2008年宣告发放现金股利时:冲减或恢复长期股权投资

成本=(100+180+280+150-200-280+50)×5%-(5-1+0)=10(万元),应冲减成本10万元。借:应收股利75 000,投资收益25 000;贷:长期股权投资——成本100 000。

2009年宣告发放现金股利时:冲减或恢复长期股权投资成本=(100+180+280+150+300-200-280+50-600)×5%-(5-1+0+10)=-15(万元),因为原成本冲减数=5-1+10=14(万元),所以应恢复投资成本14万元。借:应收股利150 000,长期股权投资——成本140 000;贷:投资收益290 000。

2009年末出售转让股份时:借:银行存款1 600 000;贷:长期股权投资——成本1 000 000,投资收益600 000。

## 二、长期股权投资成本法会计核算的缺陷

1. 计算过程复杂,会计核算工作量大。长期股权投资持有时间较长,投资以后年度应冲减或恢复初始投资成本金额的确定,需计算被投资单位累积分派的现金股利及累积实现的净损益,导致越往后工作量越大;计算收益时还要考虑到以前年度冲减或恢复的成本,如果中间一年出错,会增加以后年度工作量和出错概率。

2. 公式繁琐难记,理论与实际不协调。上述计算公式复杂难懂,尤其是“长期股权投资”账面金额的确定,有时冲减有时恢复,难于记忆;对投资年度先确认投资收益,而对以后年度则先确认应冲减的初始投资成本,再倒推投资收益,缺乏连贯性和规律性;按成本法理论,长期股权投资在持有期间不存在减值的情况下应保持账面价值不变,但按新会计准则规定,长期股权投资的成本在账务处理时一直处于变动状态,理论与账务处理不一致。

3. 重复劳动耗时费力,没有实用价值。每一会计年度重复计算“累积实现的净损益”和“累积分派的利润”,耗时费力;对投资收益的核算,要区分“投资年度”和“投资以后年度”,可实际工作中两者难于区分,甚至混淆。管理者投资决策时仅考虑初始投资成本与投资收益,根本不考虑成本变动。

另外,按新会计准则计算出来的结果有时还会自相矛盾,误导投资者。上例中,2008年盈利为600万元,发放现金股利时依据新会计准则核算“应收股利”为借方7.5万元,“投资收益”为借方2.5万元,“长期股权投资——成本”为贷方10万元。可以理解为当年该投资产生的现金流量为7.5万元,在现金流量表中体现为现金流入而在利润表中投资收益却为-2.5万元,表现为亏损。这样投资者依据不同指标决策时,会形成截然不同的结论。

## 三、长期股权投资成本法会计核算的改进

### (一)简化公式法

投资企业应享有的投资收益=上年投资企业投资持有月份中被投资单位实现净损益×投资企业持股比例 (公式⑤)

应冲减初始投资成本的金额=投资企业当年获得的利润或现金股利-投资企业应享有的投资收益 (公式⑥)

在公式⑥中,结果大于零时,其差额为应冲减的初始投资成本;结果小于零时,其差额为应转回的已经冲减的初始投资成本,但转回增加数不能大于原冲减数;结果等于零时,既不冲减也不转回已经冲减的初始投资成本,投资企业应将当年

获得的利润或现金股利全部确认为投资收益。

仍以上例进行说明:首先,建立“投资成本冲减及转回台账”,然后,将上例中的有关数据分别填入表格中的A、B、C列,并按公式⑤、⑥计算和填入表格中的D和E列。

**表1 甲公司投资成本冲减及转回台账** 单位:万元

会计年度	上年被投资方实现净损益(A)	当年获得利润或现金股利(B)	持股比例(C)	应享有投资收益 D=A×C	应冲减或转回初始投资成本 E=B×C-D
2005	200	100	0.5%	0	5
2006	280	180	0.5%	10	-1
2007	-50	280	0.5%	14	0
2008	600	150	0.5%	-2.5	10
2009		300	0.5%	30	-15

2005年,因“上年投资持有月份”为零,则应确认的投资收益为0,应冲减的初始投资成本=100×5%-0=5(万元),即应冲减初始投资成本5万元。

2006年,应确认的投资收益=200×5%=10(万元),应冲减初始投资成本=180×5%-10=-1(万元),即应转回初始投资成本1万元。

2007年,应确认的投资收益=280×5%=14(万元),应冲减初始投资成本=280×5%-14=0,既不冲减也不转回初始投资成本。

2008年,应确认的投资收益=(-50)×5%=-2.5(万元),即应冲减投资收益2.5万元,应冲减初始投资成本=150×5%-(-2.5)=10(万元),即应冲减初始投资成本10万元。

2009年,应确认的投资收益=600×5%=30(万元),应冲减初始投资成本=300×5%-30=-15(万元),即应转回初始投资成本15万元,但转回增加数不能大于原冲减数14万元(5-1+10),则初始投资成本只能转回14万元。故只能确认投资收益29万元(15+14)。

会计分录同前(略)。

由以上分析可知,该方法与新会计准则规定的方法所得到的结果完全一致。相比之下,该方法具有如下优点:计算公式直接、简练,容易理解和记忆;计算过程由复杂变得简单,提高了工作效率;不分投资年度和以后年度,均先确认投资企业的投资收益,再计算冲减或恢复投资成本的金额,顺序连贯、统一。缺点是:仍然要不断冲减成本或恢复成本,容易记忆混淆,出现错误。笔者认为,可以建立“投资成本冲减及转回台账”,以便每年连续计算登记,防止混淆出错。

**(二) 投资收益法**

《企业会计准则解释第3号》规定,采用成本法核算的长期股权投资,除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外,投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益,不再划分是否属于投资前和投资后被投资单位实现的净利润。根据此规定,可在被投资单位宣告发放现金股利时按应收的股利金额来确认投资收益,不考虑投资成本的计算。该方法

由于优先考虑投资收益,故简称“投资收益法”。仍以上例资料列表进行说明:

**表2 不同方法下各年度投资收益核算表**

	新会计准则下会计分录	投资收益法下会计分录
2005年投资时	借:长期股权投资——成本1 000 000 贷:银行存款1 000 000	相同
2005年发放股利时	借:应收股利50 000 贷:长期股权投资——成本50 000	借:应收股利50 000 贷:投资收益50 000
2006年发放股利时	借:应收股利90 000 长期股权投资——成本10 000 贷:投资收益100 000	借:应收股利90 000 贷:投资收益90 000
2007年发放股利时	借:应收股利140 000 贷:投资收益140 000	借:应收股利140 000 贷:投资收益140 000
2008年发放股利时	借:应收股利75 000 投资收益25 000 贷:长期股权投资——成本100 000	借:应收股利75 000 贷:投资收益75 000
2009年发放股利时	借:应收股利150 000 长期股权投资——成本140 000 贷:投资收益290 000	借:应收股利150 000 贷:投资收益150 000
2009年末出售时	借:银行存款1 600 000 贷:长期股权投资——成本1 000 000 投资收益600 000	相同

从上表可以看出两种方法下各年的投资收益:

2005~2009年发放股利时,新会计准则下投资收益分别为0万元、10万元、14万元、-2.5万元、29万元;“投资收益法”下的投资收益分别为5万元、9万元、14万元、7.5万元、15万元。

2009年末出售时,两种方法下的投资收益均为60万元。

新会计准则下计算的投资收益=0+10+14-2.5+29+60=110.5(万元);“投资收益法”下计算的投资收益=5+9+14+7.5+15+60=110.5(万元),可以得出结论:两种方法下由于该投资行为导致企业的现金流量均为110.5万元。

假设甲公司于2008年末将该股份以160万元出售。

出售时,新会计准则下会计分录为:借:银行存款1 600 000;贷:长期股权投资——成本860 000,投资收益740 000。

投资收益法下的会计分录为:借:银行存款1 600 000;贷:长期股权投资——成本1 000 000,投资收益600 000。

这时,新会计准则下计算的投资收益=0+10+14-2.5+74=95.5(万元);“投资收益法”下计算的投资收益=5+9+14+7.5+60=95.5(万元)。两者产生的现金流量相同。可见,不管将原已冲减的初始投资成本是否恢复增加到原账面价值,两者对投资收益的计算结果完全一致。

以上分析可以看出,《企业会计准则解释第3号》的规定使企业长期股权投资成本法的核算大大简化,不仅具有“简化公式法”的优点,而且克服了其缺点,不用冲减或恢复成本,也不用划分投资年度和以后年度。但缺点是:能对被投资单位实施控制的投资企业,可能会通过控制被投资单位发放股利等方式操纵利润。笔者认为,在简化会计处理的同时,要加强相关信息在附注中的披露,以增强财务信息的可信赖程度,提高会计信息质量。○