

# 长期股权投资成本法之改进

李丽霞

(西安石油大学经济管理学院 西安 710000)

**【摘要】** 现行企业会计准则中,对长期股权投资成本法的核算作了较大的改动,使得长期股权投资的核算更加合理化和系统化。本文主要对长期股权投资成本法下核算两项内容进行改进:一是对《企业会计准则讲解》给出计算“冲减长期股权投资”公式的改进;二是对其会计分录的改进。

**【关键词】** 长期股权投资 成本法 公式

## 一、成本法概述

成本法,是指投资成本计价的方法。在《企业会计准则讲解》中,对成本法核算作了如下介绍:采用成本法核算的长期股权投资,初始投资或追加投资时,按照初始投资或追加投资的成本增加长期股权投资的账面价值。被投资单位宣告分派的现金股利或利润中,投资企业按应享有的部分确认为当期投资收益;但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,应冲减长期股权投资的账面价值。具体可按以下公式计算(以下简称“累计公式”):

应冲减初始投资成本的金额 = [投资后至年末(或本期末)止被投资单位分派的现金股利或利润 - 投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益] × 投资企业的持股比例 - 投资企业已冲减的初始投资成本 (公式1)

如果投资后至本年(或本年末)止被投资单位累积分派的现金股利或利润大于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益,则按上述公式计算应冲减初始投资成本的金额;如果投资后至本年(或本年末)止被投资单位累积分派的现金股利或利润小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益,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,应确认为投资收益。

可见,按照《企业会计准则讲解》的思想,当某一期分派的现金股利或利润小于投资后实现的净损益时,不应回冲投资成本,只确认投资收益。但是,在实际中,我们的做法常常是恢复投资成本,这也是会计界争论的一个焦点。这里,我们以实际中恢复投资成本为前提。

例1:甲公司2011年1月1日以银行存款购入A公司10%的股份准备长期持有。实际投资成本为15万元。甲公司于2011年5月2日宣告分派2010年度的现金股利10万元。假

设A公司2004年度实现的净利润为40万元。2012年5月2日,A公司宣告分派现金股利2011年实现的现金股利。假设不考虑其他因素,则甲公司的会计处理如下:

1. 2011年1月1日投资时,甲企业按照实际投资成本作为长期股权投资的成本。借:长期股权投资——成本——A公司150 000;贷:银行存款150 000。

2. 2011年5月2日,A公司宣告分派2010年度的现金股利10万元,由于分派的10万元现金股利不属于甲公司投资后累积实现的净利,故不能作投资收益,而应作为初始投资成本的收回,按照“累计公式”计算:

应冲减的投资成本金额 =  $(100\ 000 + 0 - 0) \times 10\% - 0 = 10\ 000$  (元)。本年度实际分得现金股利 =  $100\ 000 \times 10\% = 10\ 000$ 。

因此应确认投资收益为0。

会计分录为:借:应收股利10 000;贷:长期股权投资——成本——A公司10 000。

3. 2012年5月2日,A公司宣告发放现金股利时,假定有以下3种情况。

(1)宣告发放的现金股利为500 000元,则根据“累计公式”可得:应冲减的投资成本金额 =  $(100\ 000 + 500\ 000 - 400\ 000) \times 10\% - 10\ 000 = 10\ 000$  (元)。本年度实际分得现金股利 =  $500\ 000 \times 10\% = 500\ 000$  (元)。应确认投资收益 =  $500\ 000 - 10\ 000 = 490\ 000$  (元)。

会计分录为:借:应收股利50 000;贷:长期股权投资——成本——A公司10 000;投资收益40 000。

(2)宣告分派的现金股利为400 000元,则:应冲减的投资成本金额 =  $(100\ 000 + 400\ 000 - 400\ 000) \times 10\% - 10\ 000 = 0$ 。本年度实际分得现金股利 =  $400\ 000 \times 10\% = 40\ 000$ 。应确认投资收益 =  $40\ 000 - 0 = 40\ 000$  (元)。

会计分录为:借:应收股利40 000;贷:投资收益40 000。

(3)宣告分派的现金股利为300 000元,则:应冲减的投资成本金额 =  $(100\ 000 + 300\ 000 - 400\ 000) \times 10\% - 10\ 000 =$

-10 000(元)。本年度实际分得现金股利=300 000×10%=30 000(元)。应确认投资收益=30 000-(-10 000)=40 000(元)。

会计分录为:借:应收股利 30 000,长期股权投资——成本——A公司 10 000;贷:投资收益 40 000。

## 二、长期股权投资成本法下核算的缺陷

下面笔者将从账务处理和数学推理两个角度谈谈“累计公式”的局限性及不合理性。

承例1,假设A公司2012年5月1日宣告发放现金股利为200 000元,其他条件不变,根据“累计公式”计算如下:

应冲减的投资成本金额=(100 000+200 000-400 000)×10%-10 000=-20 000(元);本年度实际分得现金股利=200 000×10%=20 000(元);应确认投资收益=20 000-(-20 000)=40 000(元)。

会计分录为:借:应收股利 20 000,长期股权投资——成本——A公司 20 000;贷:投资收益 40 000。

此时“长期股权投资成本”账户的余额为160 000元(150 000-10 000+20 000),大于初始投资成本150 000,显然不合理。

很显然,此时就不能按“累计公式”进行核算了,正确的账务处理应当是:借:应收股利 20 000,长期股权投资——成本——A公司 10 000;贷:投资收益 30 000。

可见,当年计算得出的“应冲减投资成本金额”大于“投资后至本年末止累积冲减的投资成本金额”时,“累计公式”失效的。

进一步作数学说明:若我们设每期分配的现金股利或利润为a,每期实现的净损益为b,占投资单位所有者权益的份额为R,投资企业冲减的初始投资成本为C,期数为n,“累计公式”可表示为:

$$C_n = (\sum_{i=1}^n a_i - \sum_{i=1}^n b_i)R - \sum_{i=1}^{n-1} C_i$$

$$C_{n-1} = (\sum_{i=1}^{n-1} a_i - \sum_{i=1}^{n-1} b_i)R - \sum_{i=1}^{n-2} C_i$$

$$C_n - C_{n-1} = [(\sum_{i=1}^n a_i - \sum_{i=1}^{n-1} a_i) - (\sum_{i=1}^n b_i - \sum_{i=1}^{n-1} b_i)]R - (\sum_{i=1}^{n-1} C_i - \sum_{i=1}^{n-2} C_i)$$

$$C_n - C_{n-1} = (a_n - b_n)R - C_{n-1}$$

$$C_n = (a_n - b_n)R \quad (\text{公式2})$$

可见,每期确认的“冲减投资成本金额”,只需要用当期分派的现金股利或利润减去当期实际的净损益,再乘上投资比例即可。应该注意的是,如果投资后的某一期没有分派现金股利或利润,则本期的净损益应该累积到下一期。

由上述分析可知,我们可以发现两个问题:第一,“累计公式”本身的局限性和复杂性,但其可以进一步化解。第二,账务处理时,我们需判断“冲减的投资成本是否大于已冲减的投资成本”,这就给实际的会计处理带来了诸多问题,如:①公式不易理解,使会计人员难以掌握其本质。②公式本身的复杂性,使会计处理中的计算变得复杂,若期数过多的,若

期数过多的话,需要进行累加计算。③会计分录的处理中,需要考虑“冲减的投资成本不能大于已冲减的投资成本”的限制条件,这样就增加了会计信息错弊的可能。

## 三、改进措施

笔者认为,长期股权投资成本法下核算的原则、原理是正确的,但对其核算方法和会计处理建议作如下改进:

1. 建议采用化简后的公式进行核算。

承例1,采用化简后公式即公式2计算如下:

2011年5月2日应冲减投资成本金额=(100 000-0)×10%=10 000(元)。

借:应收股利 10 000;贷:长期股权投资——成本——A公司 10 000。

在2012年5月2日应冲减投资成本金额=(500 000-400 000)×10%=10 000(元)。

借:应收股利 50 000;贷:长期股权投资——成本——A公司 10 000,投资收益 40 000。

可见,计算过程简单了很多,其结果也是完全正确的。

2. 对于需要判断“冲减的投资成本是否大于已冲减的投资成本”的问题,建议作如下改进:增设“长期股权投资”的二级科目“长期股权投资——成本调整”,我们的原则是保证其借方余额为零,这样便可解决问题。

具体程序是:

①将每一期“应收股利”和“投资收益”的差额记入“长期股权投资——成本调整”,若出现贷方余额,则不作处理;若出现借方余额,则借记“投资收益”,贷记“长期股权投资——成本调整”;②处置长期股权时,结转“长期股权投资——成本调整”的贷方余额,借记“长期股权投资——成本调整”,贷记“长期股权投资”。

承例1.在2011年5月2日:借:应收股利 10 000;贷:长期股权投资——成本——A公司(成本调整) 10 000。

在2012年5月2日:借:应收股利 30 000,长期股权投资——成本——A公司(成本调整) 10 000;贷:投资收益 40 000。

因为此时“长期股权投资——成本——A公司(成本调整)”出现了借方余额10 000元,故应转入“投资收益”:借:投资收益 10 000;贷:长期股权投资——成本——A公司(成本调整) 10 000。

改进后的长期股权投资成本法下的会计处理,与现行的方法相比,简单易懂,容易掌握,在一定程度上可以减少会计信息出错的几率。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社2007
3. 刘永泽,陈立军.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社2007