

# 长期股权投资视同清算股利的

## 账务处理

□ 孙军 方明

(一)投资企业长期股权投资在采用成本法(或权益法)核算时,分得属于投资前被投资单位实现的累积净利润的部分(包括投资年度和以后年度),亦即分得清算性股利,应冲减长期股权投资的账面价值(或投资成本)

**例1:**A企业2003年4月1日以600万元人民币(包含税费2万元)购买了B企业5%的股份,当日所有手续均已办妥。4月11日B企业宣告分派2002年度现金股利1 000万元人民币。

根据资料,A企业的账务处理如下(单位:万元)

(1)2003年4月1日,A企业投资时

借:长期股权投资——B企业 600  
贷:银行存款 600

(2)2003年4月11日,B企业宣告分配2002年度现金股利,A企业按持股比例计算应享有的份额,同时分得该部分现金股利属于A企业投资前B企业实现的累积净利润的分配(清算性股利),应作为A企业对B企业初始投资成本的收回

借:应收股利 50 (1 000×5%)  
贷:长期股权投资——B企业 50

(3)若B企业2003年实现净利润1 200万元(假定各月实现利润均衡),2004年4月1日宣告分配2003年现金股利1 000万元。A企业账务处理如下:

2004年4月1日,B企业宣告分配2003年度现金股利,A企业按持股比例计算应享有的份额 $[1\ 000 \times 5\% = 50(\text{万元})]$ 中,属于2003年4月1日前B企业实现的累积净利润分配的份额[清算性股利 $= (1\ 000 - 1\ 200 \times 9/12) \times 5\% = 5(\text{万元})$ ],应作为A企业对B企业初始投资成本的收回;属于2003年4月1日后B企业实现净利润分配的份额 $[(1\ 200 \times 9/12) \times 5\% = 45(\text{万元})]$ ,A企业应作为投资收益加以确认

借:应收股利 50  
贷:长期股权投资——B企业 45  
投资收益——股利收入 5

(二)投资企业对被投资单位的持股比例下降,或其他原因对被投资单位不再具有控制、共同控制或重大影响,长期股权投资由权益法改为成本法核算后,分得属于采用成本法核算前被投资单位实现的累积净利润的部分(包括采用成本法核算当年和以后年度),因该部分分配额,已包含在采用权益法核算时的长期股权投资账面价值中,在长期

股权投资由权益法改为成本法核算时,已转入到采用成本法核算的长期股权投资新的初始投资成本中,因此,收到的这部分股利亦应视为清算性股利,冲减采用成本法核算后的长期股权投资的账面价值

**例2:**2000年A公司对B公司投资,占B公司注册资本的36%,对B公司具有重大影响,A公司按权益法核算对B公司的投资。至2002年12月31日,A公司对B公司投资的账面价值为432万元,其中投资成本360万元、损益调整72万元。2003年2月10日,A公司因业务调整需要,以270万元出售所持有的B企业20%的股份,至此,A公司持有的B公司股份降为16%,并失去了重大影响。因此,A公司改按成本法核算。2003年4月1日,B公司宣告分派2002年度现金股利100万元。

根据资料,A公司的账务处理如下(单位:万元):

(1)2003年2月10日,A公司出售20%股权时

借:银行存款 270  
贷:长期股权投资——B公司(投资成本) 200  
——B公司(损益调整) 40  
投资收益 30

(2)出售部分股权后,投资的账面价值 $= 432 - 240 = 192(\text{万元})$

即,新的投资成本 $= 192(\text{万元})$

借:长期股权投资——B公司 192  
贷:长期股权投资——B公司(投资成本) 160  
——B公司(损益调整) 32

(3)2003年4月1日,B公司宣告分派2002年度现金股利,A公司可获得现金股利 $(100 \times 16\%)16$ 万元。由于B公司分派的现金股利属于A公司采用成本法前实现净利润的分配额,该部分分配额已记入A公司对B公司投资的账面价值,因此,A公司应作为冲减投资账面价值处理

借:应收股利 16  
贷:长期股权投资——B公司 16

(三)投资企业因追加投资对被投资单位的持股比例增加,长期股权投资由成本法改为权益法核算时,应进行追溯调整,并按追溯调整后长期股权投资的账面价值(不含股权投资差额)加上追加投资成本作为新的初始投资成本,并以此为基础计算追加投资后的股权投资差额;之后分得属于

追加投资前被投资单位实现的累积净利润的部分(包括采用权益法核算当年和以后年度),因该部分净利润已包含在追加投资后新的长期股权投资成本中,因此收到的这部分股利亦应视为清算性股利,应冲减追加投资后的长期股权投资的投资成本

例3:A公司总股本为1 500万股,每股面值1元。

①H公司2001年4月1日以937.50万元(含税费4.5万元)购入A公司股票150万股,占A公司实际发行在外股数的10%,H公司采用成本法核算,2001年5月8日,A公司宣告以每股0.1元分派2000年现金股利。2001年4月1日A公司股东权益合计为9 150万元,A公司2001年实现净利润为600万元(各月均衡)。

②2002年4月18日,A公司宣告以每股0.5元分派2001年现金股利;A公司2002年实现净利润为900万元。

③2003年1月1日,H公司又购入A公司股票300万股,实际支付价款1 965万元(含税费5万元)。至此,H公司持有A公司30%的股份,改用权益法核算并进行追溯调整。2003年4月5日A公司宣告以每股0.4元分派2002年现金股利;A公司2003年实现净利润为750万元。

根据资料,H公司有关投资的账务处理如下(单位:万元):

(1)2001年4月1日投资

借:长期股权投资——A公司 937.5

贷:银行存款 937.5

(2)2001年5月8日,A公司宣告分配2000年现金股利,属于H公司投资前A公司实现累积净利润的分配,应冲减H公司对A公司的初始投资成本

借:应收股利 15 (150×0.1)

贷:长期股权投资——A公司 15

(3)2002年4月18日,A公司宣告分派2001年现金股利,其中属于H公司投资前A公司实现累积净利润的分配,应冲减H公司对A公司的初始投资成本

应冲减投资成本=150×0.5-600×9/12×10%=30(万元)  
或=[(150×0.1+150×0.5)-600×9/12×10%]-15=30(万元)

借:应收股利 75 (150×0.5)

贷:长期股权投资——A公司 30

投资收益 45

(4)2003年1月1日,H公司追加投资

①追溯调整

2001年4月1日股权投资差额=937.50-9 150×10%=22.50(万元)

2001年应摊销的股权投资差额=22.50÷10×9/12=1.69(万元)

2001年应确认的投资收益=600×10%×9/12=45(万元)

2002年应摊销的股权投资差额=22.50÷10=2.25(万元)

2002年应确认的投资收益=900×10%=90(万元)

累积影响数=90+45-45-1.69-2.25=86.06(万元)

借:长期股权投资——A公司(投资成本) 870

——A公司(股权投资差额) 18.56

——A公司(损益调整) 90

贷:长期股权投资——A公司 892.50

利润分配——未分配利润 86.06

②追加投资

借:长期股权投资——A公司(投资成本) 1 965

贷:银行存款 1 965

追溯调整分录中的“长期股权投资——损益调整”在追加投资重新计算股权投资差额时,其实质已成为新的投资成本的一部分,应转入“长期股权投资——投资成本”

借:长期股权投资——A公司(投资成本) 90

贷:长期股权投资——A公司(损益调整) 90

追加投资产生的股权投资差额=1 965-[9 150+(600×9/12-1 500×0.1)+(900-1 500×0.5)]×20%=45(万元)

借:长期股权投资——A公司(股权投资差额) 45

贷:长期股权投资——A公司(投资成本) 45

追加投资使长期股权投资由成本法改为权益法核算时,新的投资成本=(870+90)+(1 965-45)=2 880(万元),H公司应享有A公司所有者权益份额=[9 150+(600×9/12-1 500×0.1)+(900-1 500×0.5)]×30%=2 880(万元)。即,新的投资成本等于H公司应享有A公司所有者权益份额。

(5)2003年4月5日,A公司宣告以每股0.4元分派2002年现金股利,H公司可获得现金股利(450×0.4)180万元,由于A公司分派的现金股利属于H公司采用权益法前实现的净利润分配额,该部分分配额已记入H公司对A公司采用权益法投资的初始投资成本中,因此,H公司应将该部分现金股利作为冲减投资成本处理

借:应收股利 180

贷:长期股权投资——A公司(投资成本) 180

冲减投资成本后,投资成本的余额=2 880-180=2 700(万元),H公司应享有A公司所有者权益份额=[9 150+(600×9/12-1 500×0.1)+(900-1 500×0.5)-1 500×0.4]×30%=2 700(万元)。即,新的投资成本等于H公司应享有A公司所有者权益份额。

(6)2003年A公司实现净利润750万元

借:长期股权投资——A公司(损益调整) 225

贷:投资收益 225

(7)摊销2003年股权投资差额

2003年应摊销额=18.56×12/(120-9-12)+45÷10=2.25+4.5=6.75(万元)

借:投资收益 6.75

贷:长期股权投资——A公司(股权投资差额) 6.75

(作者单位:山东省文登市电业总公司财务部)

责任编辑 季建辉