

长期股权投资中成本法与

权益法转换的会计处理

陈文军

财政部颁布的《投资》准则规定,长期股权投资应根据投资企业对被投资企业的影响不同,分别按权益法和成本法核算,当投资企业投资后对被投资企业产生控制、共同控制或实施重大影响时,要求采用权益法。若投资企业投资后对被投资企业无控制、无共同控制或无重大影响时,则采用成本法。但是,由于企业在投资活动中,投资企业持有被投资企业的股份比例并非一成不变,而是随着投资企业购买股份或出售股份而处于变化之中,所以投资企业就必须改变其长期股权投资的核算方法。现将成本法和权益法转换的会计处理介绍如下:

一、由成本法转换为权益法的会计处理

当投资企业以逐步购买股份的方式来获得被投资企业的股份,其投资对被投资企业的影响由无控制、无共同控制或无重大影响变为具有控制、共同控制或重大影响情况下,投资企业长期股权投资的核算方法必须由成本法转换为权益法,以充分反映投资企业与被投资企业的经济联系。应自实际取得被投资单位控制或共同控制或实施重大影响时,按股权投资的账面价值作为投资成本,投资成本与投资企业的享有被投资企业所有者权益份额的差额作为股权投资差额,并按期摊销,摊销金额计入当期投资收益。

例:甲公司于1995年1月2日以520 000元购入乙公司发行的普通股股票400 000股,每股面值1元,占乙公司实际发行在外股数的10%,另支付2 000元税费等相关费用,甲公司采用成本法核算此项投资。1996年5月2日乙公司宣告分派每股0.1元的现金股利。1996年7月2日甲公司再以180 000元购入120 000股,另支付900元税费等相关费用。至此持股比例达35%(仅为说明下列问题假定如此),对乙公司具有控制、共同控制或实施重大影响,改用权益法核算此项投资,若1995年1月1日所有者权益合计为4 500 000元,1995年度净利润为500 000元,1996年度净利润为1 000 000元。

甲公司应做以下会计处理:

(1)1995年投资时:

借:长期股权投资—乙公司(投资成本) 522 000
贷:银行存款 522 000

(2)1996年宣告分派股利时:

借:应收股利—乙公司 40 000

贷:长期股权投资—乙公司(投资成本) 40 000

(3)1996年再投资时:

借:长期股权投资—乙公司(投资成本) 180 900

贷:银行存款 180 900

(4)计算1996年全年加权平均持股比例=10%×12/12+25%×6/12=22.5%,计算1996年应享有的投资收益=1 000 000×22.5%=225 000(元)

借:长期股权投资—乙公司(损益调整) 225 000

贷:投资收益 225 000

(5)计算股权投资差额

股权投资差额=(522 000+180 900+225 000-40 000)-

(4 500 000+500 000+1 000 000)×35%

=-1 212 100(元)

会计分录如下:

借:长期股权投资—乙公司(投资成本) 1 212 100

贷:长期股权投资—乙公司(股权投资差额) 1 212 100

假设股权投资差额按10年摊销,每年摊销 121 210

借:长期股权投资—乙公司(股权投资差额) 121 210

贷:投资收益—股权投资差额摊销 121 210

二、由权益法转换为成本法的会计处理

前已述明,投资企业投资后对被投资企业具有控制、共同控制或实施重大影响时,采用权益法。但经过若干会计期后,投资企业出于经营上的考虑,可能让售部分股份,致使其对被投资企业的影响为无控制、无共同控制或无重大影响,此时投资企业长期股权投资的核算,必须由权益法转为成本法。投资企业应于终止权益法时,按投资账面价值作为投资成本,其后,被投资企业宣告分配利润或现金股利时,属于已计入投资账面价值部分作为投资成本的收回。

例:甲公司1995年3月1日以400万元的价格购买乙公司40万股普通股股票,每股面值10元,占乙公司股份总数的30%,具有控制影响,甲公司按权益法核算其对乙公司的长期股权投资,至1996年1月1日,长期股权投资余额由400万元增至430万元,1996年7月1日,甲公司以250万元的价格将其所持乙公司股份的一半出售,使其持股比例由30%,降至15%,1996年1月1日至6月30日乙公司实现税后净利100万元,中期派发现金股利60万元,1996年7月1日至12月31日,乙公司实现税后净利

“非营利组织”的概念是从美国的会计理论中借鉴过来的。我国在使用这一概念时,常常将其与“非盈利组织”混淆。事实上,这两个概念是有区别的。

一、语言学上的差别

从汉语的意思上看,“营利”与“盈利”的含义并不相同。“营”,带有“谋求”的意思,“营利”就是“谋求利润”,与“不谋求利润”相对。而“盈”,则是指“多出来,多余”,“盈利”就是“赢得,或获得利润”,与“亏损”相对。可见,“非营利”是就组织的动机而言的;而“非盈利”则是就组织运营的结果而言的。

二、动机与结果的差别

非营利组织与营利组织最根本的区别在于其建立与运营的动机。

非营利组织的非营利动机,既包括形式上的,也包括实质上的;既包括组织活动开始前的阶段,又包括组织活动过程及活动结束后的阶段。具体来说,这种非营利动机主要体现在以下几个方面:

1. 运营目的。如前所述,非营利组织业务运营的目的,主要不是为追求利润或利润等同物而提供产品或服务。虽然有的非营利组织的业务收支也有差额,但总体上不是以微观的经济效益而是以宏观的社会效益为目的。

2. 资财的来源。美国财务会计准则委员会在归纳非营利组织的特征时,指出非营利组织“大部分资财来源于资财的供给者,他们不期望收回或据以取得经济上的利益”。在我国,非营利组织所需要的资财,全部或部分来自政府预算

100万元,派发现金股利50万元。

根据上述实例,甲公司应做以下会计处理:

(1)1995年3月1日投资时:

借:长期股权投资—乙公司(投资成本) 4 000 000

贷:银行存款 4 000 000

(2)1995年计算应享有乙公司所有者权益的份额(计算过程略):

借:长期股权投资—乙公司(损益调整) 300 000

贷:投资收益 300 000

(3)计算1996年上半年应享有乙公司所有者权益的份额=1 000 000×30%=300 000(元)

会计分录为:

借:长期股权投资—乙公司(损益调整) 300 000

贷:投资收益 300 000

(4)1996年上半年收到分派的现金股利时:

借:银行存款 180 000

贷:长期股权投资—乙公司 180 000

至此,甲公司长期股权投资账面余额为:430+30-18=442(万

元)

(5)1996年7月1日出售一半股份时,股份出售净收益=250-442×50%=29(万元)

借:银行存款 2 500 000

贷:长期股权投资—乙公司(投资成本) 2 210 000

投资收益 290 000

(6)1996年底收到现金股利时:

借:银行存款 75 000

贷:投资收益 75 000

从以上账务处理程序可知,权益法改为成本法后,投资不需编制反映对被投资单位分享税后净利的会计分录,从1996年7月1日起,除非发生支付清算性股利或永久性贬值,否则,在甲公司将乙公司的股份出售之前,长期股权投资账面价值将一直保持为221万元(442-221=221万元)。

(作者单位:江西财经大学会计学院)

责任编辑 温彦君

“非营利组织”

不是“非盈利组织”

荆新 曹平璜