

长期股权投资准则条文错序解读

孙建华

(徐州师范大学管理学院 江苏徐州 221009)

【摘要】 本文对《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行了错序解读,将准则的条文不是由前至后逐条予以领会,而是根据处理长期股权投资业务的需要穿插讲解,先简后繁、先易后难、按需索取,以利于初学者掌握长期股权投资业务的实务操作。

【关键词】 长期股权投资 成本法 权益法

一、投资收益的确认时点

1. 在被投资企业宣告发放股利时。长期股权投资是通过投出各种资产取得被投资企业股权且不准随时出售的投资。企业一旦进行长期股权投资,就成为被投资企业的股东,当被投资企业宣告发放股利时,企业就有了获取相应份额股利的权利,应按其投资份额确认投资收益,会计处理上借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目。

2. 在投资后的每个会计年度末。

(1) 设置“长期股权投资——损益调整”科目。投资企业与被投资企业的关系其实就是投资方让渡了资产(资金)的使用权由被投资企业经营,因此在投资后的每个会计期间,被投资企业盈利实质就是投资企业的投资有了收益,被投资企业亏损就是投资企业的投资发生了亏损。同时在该会计年度末,被投资企业还未进行利润分配,对投资企业而言,就如同在其原有投资的基础上又追加了投资(若被投资企业经营亏损,就是原有投资额的减少),而这一追加额(或减少额)是伴随着被投资企业的盈利(或亏损)进行的调整。为反映这一具体业务,以提供与此相关的详细信息,有必要在“长期股权投资”科目下设置“损益调整”明细科目予以单独反映;相应地,投资企业在该会计年度末就应按其投资份额确认投资收益(损失)。

(2) 确认投资损益的基数。投资企业确认投资损益的基数不是被投资企业该年的账面净利润,而是将被投资企业的账面净利润按取得投资时其各项可辨认资产等的公允价值为基础调整后的额度作为基数(暂且称其为“调整后净利润”)加以确定的。即在投资后的每个会计年度末,投资企业应以调整后净利润为基数,按其投资份额计算所得,借记“长期股权投资——损益调整”科目,贷记“投资收益”科目;反之做反向的会计分录。

例1:A公司于20×7年1月1日购入联营企业B公司40%的股权,实际支付价款4 000 000元。购买日,B公司所有者权益账面价值为9 000 000元,公允价值为10 500 000元。此时,B公司的固定资产账面价值为3 000 000元,公允价值

为4 500 000元,其他可辨认资产的公允价值与账面价值一致。按照固定资产账面价值计提的折旧额为200 000元,按照固定资产公允价值计提的折旧额为300 000元。B公司20×7年度实现的账面净利润为1 500 000元。

有关分析及结果见表1:

表1

单位:元

被投资企业20×7年度		投资企业20×7年度末	
账面净利润	1 500 000	确认投资收益	会计分录: 借:长期股权投资 ——损益调整 560 000 贷:投资收益 560 000
固定资产账面价值计提折旧	200 000		
固定资产公允价值计提折旧	300 000		
基于投资时资产的公允价值调整后净利润	1 400 000	1 400 000×40% =560 000	

思考一:在对被投资企业账面净利润进行调整时需要考虑哪些因素?

在对被投资企业账面净利润进行调整时,基于重要性原则,通常应考虑的因素为:以取得投资时被投资企业固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额,投资企业与被投资企业之间购买商品等形成的内部利润以及减值准备的金额对被投资企业净利润的影响。其他项目如为重要的,也应进行调整。

如果无法合理取得投资时被投资企业各项可辨认资产的公允价值,或者投资时被投资企业各项可辨认资产的公允价值与其账面价值相比,两者之间的差额不具有重要性,也可以按照被投资企业的账面净利润与持股比例计算的结果确认投资收益,但应在附注中说明这一事实,以及无法合理确定被投资企业各项可辨认资产公允价值的原因。

思考二:实务中究竟在上述哪个时点确认投资收益?

投资企业是在被投资企业宣告发放股利时确认投资收益还是在投资后的每个会计年度末确认投资收益取决于投资企业对被投资企业的影响程度。影响程度具体可分为控制、共同控制、重大影响及无重大影响等四种。

二、长期股权投资的后续计量

1. 成本法。所谓成本法,就是指长期股权投资应该按照

初始投资成本计价,一般不予变更,只有在追加或收回投资时才调整长期股权投资的成本。可见,采用成本法核算的长期股权投资,只在三个时点(段)涉及账务处理:①取得时——初始投资成本计价。②持有期间——被投资企业宣告发放股利时确认投资收益。③处置时——以出售得款借记“银行存款”科目,同时注销相关账面值,再有差额计入投资收益。

该方法适用于投资企业能够对被投资企业实施控制以及对被投资企业不具有重大影响,并且在活跃市场上没有报价、公允价值不能够可靠计量的长期股权投资。

2. 权益法。所谓权益法,就是指长期股权投资的账面价值要随着被投资企业的所有者权益变动而相应变动,大体上反映在被投资企业所有者权益中占有的份额。可见,采用权益法核算的长期股权投资,除在取得、出售长期股权投资时涉及账务处理外,在被投资企业的所有者权益发生增减变动时,也必须做相应的变动。而导致被投资企业所有者权益变动的业务可分为两类,一是经营当年盈利或亏损;二是资本公积等其他所有者权益的变动,故在“长期股权投资”总账下还必须再设置“所有者权益其他变动”明细科目予以反映。

可见,采用权益法核算的长期股权投资,在下述三个时点(段)涉及账务处理:①取得时——初始投资成本计价。②持有期间——在哪些时点需要进行账务处理及如何进行,参见表2。③处置时——以出售得款借记“银行存款”科目,同时注销相关账面值,再有差额计入投资收益。

表2

时段	时点	会计分录
持有期间	被投资企业盈利的年末	借:长期股权投资——损益调整 贷:投资收益(亏损年度的年末分录方向相反)
	被投资企业所有者权益其他项目增加时	借:长期股权投资——所有者权益其他变动 贷:资本公积——其他资本公积(减少时分录方向相反)
	被投资企业宣告发放股利时	借:应收股利 贷:长期股权投资——损益调整

该方法适用于投资企业对被投资企业具有共同控制或重大影响的长期股权投资。

思考一:投资损失的确认额度及顺序。

在会计年度末,若被投资企业经营亏损,投资企业应按相应份额确认投资损失并冲减长期股权投资账面价值。但考虑到长期股权投资是投资企业的资产,且投资企业只承担有限责任,因此当被投资企业发生巨额亏损时,投资企业确认的投资损失额度应以长期股权投资账面价值及其他实质上构成对被投资企业净投资的长期权益(比如长期应收款)减记至零为限;如果按照投资合同或协议还需要企业承担额外义务的,应按预计承担的金额确认预计负债,同时确认投资损失。按照以上顺序处理后,若仍有未确认的投资损失,就应在投资企业备查簿上记载未确认的亏损额度。此后被投资企业实现盈利时,则在其收益分享额弥补未确认的亏损额度后,再按上述逆顺序恢复确认投资收益。

思考二:权益法核算下处置长期股权投资,就只有一笔会计分录吗?

处置长期股权投资的分录前文已述及,但是,若持有期间被投资企业除净损益外其他所有者权益发生了增减变动,且已计入资本公积(如表2中第2笔分录),则此后发生长期股权投资的处置业务,除反映收款并注销相关账面价值之外,还应将已计入资本公积的数额,转入处置当期的损益,即:借记“资本公积——其他资本公积”科目,贷记“投资收益”科目(或做反方向的分录)。

长期股权投资后续计量是以初始取得为前提的,问题是:投资企业以何种方式取得投资?是直接以资金购入还是利用非现金资产交换?取得时的交易是否公允?这一系列问题都应在取得长期股权投资时予以清晰。

三、不同取得方式下初始投资成本的确定

1. 同一控制下企业合并取得——关键词: 账面价值, 不确认损益。同一控制下的企业合并,是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同多方最终控制,且该控制并非暂时性的。此时合并各方的合并行为不完全是自愿进行和完成的,这种合并行为显然不属于交易行为,因此合并方应按照被合并方所有者权益账面价值的应享有份额进行初始计量。

2. 非同一控制下企业合并取得——关键词: 公允价值, 确认损益。非同一控制下企业合并,是指参与合并的企业在合并前后不受同一方或相同多方的最终控制。显然非同一控制下的企业合并是合并各方自愿的交易行为,作为一种公平交易,理当以公允价值为基础予以计量。

3. 非企业合并取得——关键词: 公允价值, 确认损益。不同取得方式下有关长期股权投资取得时的会计处理,详见表3。

表3

涉及科目及方向	发生额(非合并取得)	发生额(合并取得)	
		非同一控制	同一控制
借:长期股权投资——投资成本	公允价值+直接相关费用	公允价值	被投资企业所有者权益账面价值的应享有份额
贷:相关科目	公允价值	公允价值	账面价值
	付出资产公允价值与账面价值差额计入当期损益	同左	
贷:资本公积——股本溢价			上述借贷差额的贷差
借:资本公积——股本溢价			上述借贷差额的借差
借:盈余公积			资本公积(股本溢价)不足冲减部分
借:利润分配			盈余公积不足冲减部分

思考一:各种取得方式下如何进行后续计量?是否存在对初始投资成本的调整问题?

由表3可知,不同的取得方式将导致投资企业对被投资企业的影响不同,则后续计量采用的方法也就随之不同(参见表4中第三列);对于采用成本法的长期股权投资,因只有在追加或收回投资时才涉及其账面价值的变动,故不存在对其初始投资成本进行调整的问题;但采用权益法核算时,要求长期股权投资的账面价值大体上反映在被投资企业所有者权益中占有的份额,所以此时对长期股权投资的初始投资成本可

投资企业与联营、合营企业间 未实现内部交易损益的抵销

张燕红 石子印(博士)

(上海电视大学宝山分校 上海 201900 聊城大学计算机学院 山东聊城 252059)

【摘要】 本文从连续编报角度、从考虑所得税会计处理角度、从销售存货和固定资产等不同种类产品不同处理方法角度、从理论分析和实际分析相结合角度完整地阐述顺流交易和逆流交易的处理。

【关键词】 顺流交易 逆流交易 联营企业 合营企业

现行会计准则对于关联方交易均采用完全权益法处理,对于投资企业和联营企业、合营企业之间的内部顺流交易和逆流交易中未实现内部交易损益也要进行抵销,本文对此进行讨论。

一、逆流交易和顺流交易的抵销原理

财政部 2007 年 11 月 16 日发布的《企业会计准则解释第 1 号》就投资企业在确认投资收益时,对于与联营企业及合营企业发生的内部交易损益的处理原则做出了明确规定:对于投资企业与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵

销,在此基础上确认投资损益。未实现内部交易损益包括逆流交易损益和顺流交易损益。

销,在此基础上确认投资损益。未实现内部交易损益包括逆流交易损益和顺流交易损益。

1. 逆流交易原理。逆流交易是指联营企业或合营企业向投资企业出售资产。逆流交易下,在未对外部独立第三方出售资产之前,出现未实现内部收益,对于联营企业和合营企业来说收入多了、利润增加;对于投资企业来说,一方面其存货价值提高了,另一方面它根据权益法确定的联营企业、合营企业中的投资收益会增加,相应的长期股权投资也会增加。现行准则统一了未实现内部交易损益的抵销,母子公司在母公司编制合并财务报表中抵销,投资企业和联营企业、合营企业在投

能还存在调整问题(参见表 4 中第四列);具体结合现行准则第三章第九条之规定进行相应处理(参见表 4 中第五列)。

表 4

取得方式		与被投资企业的关系	后续计量	是否存在初始投资成本调整问题	当长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时,按其差额
合并	同一控制	控制	成本法	否	
	非同一控制				
非合并	共同控制	重大影响	权益法	是	借:长期股权投资——投资成本 贷:营业外收入(见例2)
	重大影响				
	三无*	成本法	否		

*三无是指不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场上没有报价、公允价值不能可靠计量。

例 2:沿用例 1 的资料。

分析:该长期股权投资为非合并取得,故 A 公司于 20×7 年 1 月 1 日购入时,借记“长期股权投资——投资成本”4 000 000 元,贷记“银行存款”4 000 000 元。即初始投资成本为 4 000 000 元,小于此刻应享有被投资企业可辨认净资产公允价值份额 4 200 000 元(10 500 000×40%),所以在购入时还存在对初始投资成本的调整问题,即再编制一笔分录,借记“长期股权投资——投资成本”200 000 元,贷记“营业外收入”

200 000 元。

思考二:实务中是否存在成本法与权益法的相互转换问题?

这个问题是肯定会出现的。因为投资企业可能会出于某种原因将原持有股份部分出售或再增加持股,如此一来,投资企业就会由原控制地位降为共同控制或重大影响,或由原共同控制、重大影响转为控制地位,显然此时账务处理上就出现了成本法与权益法的转换。限于篇幅此处不展开论述。

思考三:长期股权投资在会计年度末若发生减值怎么办?

每年年末,企业都应对长期股权投资的账面价值进行检查。如果出现减值迹象,则首先需计算两个数据:一是长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额;二是长期股权投资预计未来现金流量的现值。其次选取这两个数据中较高者定义为可收回金额。最后若此可收回金额低于该长期股权投资的账面价值,说明该长期股权投资已发生减值,则需将其账面价值减记至可收回金额,借记“资产减值损失”科目,贷记“长期股权投资减值准备”科目,且该减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

主要参考文献

1. 戴德明等. 财务会计学. 北京:中国人民大学出版社, 2009
2. 企业会计准则编审委员会. 企业会计准则操作实务. 上海:立信会计出版社, 2007