再议被投资单位发生超额亏损的账务处理

赵海鹰

（温州职业技术学院财会系　浙江温州　325035）

《财会月刊》2012年5月（上）刊发了曹文芳同志《权益法下长期股权投资超额亏损账务处理的改进》一文（以下简称“曹文”），对被投资单位发生超额亏损情况下投资方长期股权投资账务处理作了详细的分析。曹文指出，在这种情况下，投资方的处理有两种方法：第一种方法称为“一对一”核算方式，即被投资单位发生超额亏损后，投资方一方面确认投资损失，另一方面以长期股权投资账面价值为限只对应冲减“长期股权投资——损益调整”一个子目，其余两个子目不予冲减；第二种方法是“一对三”核算方式，即被投资单位发生超额亏损后，投资方一方面确认投资损失，另一方面以长期股权投资账面价值为限分别对应冲减“长期股权投资”三个子目，其中首先冲减的是“损益调整”子目，其次是“其他权益变动”子目，最后是“成本”子目，要求将长期股权投资账户每一个子目都冲销为零，将来被投资单位盈利恢复长期股权投资时按照相反顺序进行调整。

曹文指出，当被投资单位的所有者权益为零或负数时，投资企业的长期股权投资实际上已经毫无价值，因此长期股权投资账户每一个子目的余额都应该直接减记为零，从而实现从经济内容到核算形式的高度统一，这种核算方式思路清晰，对应关系简单直观，便于理解和应用，因此应该采用“一对三”核算方式。

一、曹文存在的问题

笔者认为，采用“一对三”的核算方式是否合适，不仅要从理论上加以分析，还要看其实践运用效果，如果采用“一对三”核算方式，那么将产生以下问题：

1. *理论依据不充分*。曹文认为，当被投资单位的所有者权益为零或负数时，投资企业的长期股权投资实际上已经毫无价值，因此长期股权投资账户每一个子目的余额都应该直接减记为零。笔者认为，被投资单位发生重大亏损，导致权益法下长期股权投资账户余额为零，但这并不意味着长期股权投资账户每一个子目的余额都应该直接减记为零。众所周知，长期股权投资三个子目“成本”、“损益调整”、“其他权益变动”

制合并日与投资有关的抵销分录：借：股本等股东权益 15 000万元，商誉 500万元；贷：长期股权投资 11 750万元，少数股东权益 3 750万元。

第二种处理规范：①追加投资，借：长期股权投资 7 800万元；贷：银行存款 7 800万元。②重新计量原有股权投资，借：长期股权投资 250万元；贷：投资收益 250万元。③合并成本=3 750+7 800=11 550（万元）。④合并商誉=11 550−15 000×75%=300（万元）。⑤借：固定资产 1 000万元；贷：资本公积 1 000万元。⑥工作底稿中的调整与抵销分录：借：股本等股东权益 15 000万元，商誉 300万元；贷：长期股权投资 11 550万元，少数股东权益 3 750万元。

（三）

以上两种处理方法造成的差异主要体现在合并财务报表中资本公积的账面价值、商誉的账面价值和投资收益的账面价值上，第一种处理规范对于第二种处理规范，商誉的账面价值多200万元，资本公积的账面价值多450万元，投资收益的账面价值少250万元。由于编制合并财务报表时，对于控制公司的长期股权投资要由成本法改变为权益法，所以所持股份的公允价值变动要影响长期股权投资和投资收益，由此相对来说第一种处理规范影响资本公积的处理方式与采用权益法对长期股权投资的后续计量不符。

鉴于目前公允价值不易取得及可靠性较低，按照第一种处理规范比较每一单项交易的成本与交易时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额确定的每一单项交易中应予确认的商誉金额，相比于第二种处理规范只是比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额确定购买日应予确认的商誉金额，第一种处理规范不符合会计信息质量要求的可靠性。

再者，第一种处理规范中分次根据取得日公允价值计算商誉的结果会偏高，而商誉只是虚资产，它独立于有形资产和无形资产之外。而一旦确认商誉除非发生资产减值否则是不改变商誉账面价值的，显然根据现状发生减值的可能性是很低的。

综上所述，笔者认为根据当前的中国市场采用第二种处理规范进行会计处理更符合会计的谨慎性原则。

【注】本文系2011年度德州学院资助研究项目（课题编号：JGLX−A1104）的阶段性成果。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.会计.北京：中国财政经济出版社，2010

2. 袁晶珠. 浅析公允价值在中国的应用. 经济研究导刊，2012；1

分别核算长期股权投资成本、被投资单位由于损益和利润分配引起的所有者权益的变化中投资方应分享或承担的金额、被投资单位由于资本公积变化引起的所有者权益的变化中投资方应分享或承担的金额，如果将长期股权投资三个子目的余额都调整为零，那就意味着没有投资成本、被投资单位损益和利润分配对投资方的影响也没有、被投资单位在接受投资后的资本公积也没有发生变化，这显然与事实不符。同时长期股权投资三个子目分别与被投资单位所有者权益中的“实收资本和资本公积——资本溢价”、“盈余公积”和“未分配利润”、“资本公积——其他资本公积”的发生额或余额存在一定的对应关系，被投资单位的所有者权益为零或负数时，其明细内容如“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”并不等于零，如果因为被投资单位的所有者权益为零或负数，就将长期股权投资账户每一个子目的余额都直接减记为零，反而破坏和隐瞒了“长期股权投资”各个子目与被投资单位所有者权益各项目之间的内在联系，根本没有实现长期股权投资经济内容到核算形式的高度统一。

2. *不利于日常查询和投资管理*。如果采用“一对三”核算方式，那么被投资单位发生重大亏损后，长期股权投资账户每个子目都冲减为零，年结以后，新年度账上无法反映该投资的投资成本和其他权益变动，也无法了解该投资实际承担的重大亏损，以后年度被投资单位发生盈利，投资方按照投资比例恢复账面价值时，必须查询以前年度账簿，否则无法完成日常会计核算；在开展报表审计时，往往要对往来款和对外投资进行函证，但由于长期股权投资账户每个子目都冲减为零，当年度账簿上已经没有该投资的任何信息，因此在函证时容易出现重大遗漏，有可能导致审计报告出现重大失误，同时也不利于日常查询和投资方的内部管理。

3. *账簿记录难以理解*。如果采用“一对三”核算方式，那么发生重大亏损后，为了将“长期股权投资”账户余额调整为零，必须对“损益调整”、“其他权益变动”、“成本”等子目的余额进行相互调整，从而出现无法理解的账簿记录。

例：A公司拥有B公司25%的股份，取得成本为1 200万元，投资当年按比例应承担的B公司损失为100万元，第二年B公司发生重大亏损，A公司应承担的损失为1 500万元，由于A公司第二年末调整前该投资账面价值为1 100万元，因此第二年A公司应承担的亏损也是1 100万元，其余应承担的400万元亏损在备查簿上进行登记。第三年B公司盈利2 500万元。如果采用“一对三”核算方式，则A公司应编制如下会计分录：

(1)投资时的处理：借：长期股权投资——B公司(成本)1 200万元；贷：银行存款1 200万元。

(2)投资当年年末的处理：借：投资收益100万元；贷：长期股权投资——B公司(损益调整)100万元。

(3)第二年年末的处理。由于第二年发生重大亏损，“一对三”核算方式下就必须将长期股权投资三个明细科目的余额调整为零，因此我们不得不编制如下分录：①将“损益调整”明细账余额调整为零：借：长期股权投资——B公司(损益调整)100万元；贷：投资收益100万元。②冲减“成本”明细账余额1 200万元：借：投资收益1 200万元；贷：长期股权投资——B公司(成本)1 200万元。

或者：①将“损益调整”明细账余额调整为零：借：长期股权投资——B公司(损益调整)100万元；贷：长期股权投资——B公司(成本)100万元。②冲减“成本”明细账余额1 100万元：借：投资收益1 100万元；贷：长期股权投资——B公司(成本)1 100万元。

我们可以看出，上述两种情况下的第一笔分录的理解都有问题，明明是亏损，为什么要确认收益？“成本”和“损益调整”两个子目之间不应该存在对应关系，这样的账簿记录让人不好理解。

(4)第三年的处理：本年度应分享的盈利为625万元，但是第二年尚未确认的在备查簿上登记的亏损还有400万元，因此抵销后本年度只能确认收益225万元，按照曹文的解释应按照相反顺序进行调整，因此编制如下分录：借：长期股权投资——B公司(成本)225万元；贷：投资收益225万元。

经过上述处理后，“成本”子目余额为225万元，在日常查询中，我们往往会以为该项投资的成本就是225万元，因此会计信息使用者从账簿上查询得到的信息实际上是错误的的，违背了会计质量要求的可靠性。同时确认收益时与“成本”子目相对应也不好理解。

4. *与“损益调整”子目核算内容不符*。按照会计信息要分类集中核算的要求，凡是被投资单位由于损益引起的所有者权益的变化对长期股权投资的影响都应该集中在“损益调整”子目进行反映，以便于有关方面及时了解该项投资累计分享的收益或亏损及其累计派发股利等情况。如果采用“一对三”核算方式，那么上述信息无法从账簿中予以体现。

二、改进建议

笔者认为，被投资单位发生超额亏损时，长期股权投资应确认的损失不应该采用“一对三”核算方式，应该采用“一对一”核算方式，这种方式不存在以上四个方面的问题。仍然沿用前例，投资当年的会计处理与前面相同，第二年和第三年的处理如下：第二年的处理：借：投资收益1 100万元；贷：长期股权投资——B公司(损益调整)1 100万元。

上述分录登记入账后，长期股权投资——B公司账户余额为零，三级科目“成本”为借方余额1 200万元，“损益调整”为贷方余额1 200万元，即累计承担亏损为1 200万元，该项投资损失1 200万元，因此有关方面了解该项投资的成本和累计损失非常方便。

第三年的处理：借：长期股权投资——B公司(损益调整)225万元；贷：投资收益225万元。

上述分录登记入账后，长期股权投资——B公司账户余额为225万元，三级科目“成本”为借方余额1 200万元，“损益调整”为贷方余额975万元，即该项投资成本为1 200万元，目前累计承担损失975万元。“损益调整”余额与核算内容相符，账簿记录也非常清晰，不容易让人误解，因此“一对一”核算方式更优于“一对三”核算方式。○