

# 长期股权投资准则修订后的条款变动

孙占辉

(泉州中瑞税务师事务所有限公司 福建泉州 362000)

**【摘要】**2014年3月13日财政部发布了修订后的长期股权投资准则,并于2014年7月1日起实施。修订后的准则与旧准则相比无论在篇幅上还是在结构上都有较大的变动,本文拟对此做一分析。

**【关键词】**长期股权投资 修订 条款 变动

2014年3月13日,财政部发布了《关于印发修订〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉的通知》(财会[2014]14号,简称“新准则”),新准则替换了旧准则并于2014年7月1日起实施。本文拟对新旧准则的条款变动做一对比分析。

## 一、条款变动类型

新准则由原来的十七条增加至二十条,从条款数量上而言仅增加了三条,看似变化较小,但若对条款的变动内容做更深入的分析,便可知修订幅度之大。

根据修订方式的不同,可以将新旧准则条款变动分为以下六种类型:①条款保留:修订前后条款内容未作任何变动;②条款删除:将旧准则中的条款予以删除,在新准则中并未以其他条款代替;③条款合并:将旧准则中两条或者两条以上的条款在新准则中合并为一条;④条款拆分:将旧准则中的单一条款拆分为新准则中两个或者两个以上条款;⑤条款新增:在新准则中新增加条款;⑥条款调整:将旧准则中的条款在新准则中通过新增、删除或者修改部分词语或语句而予以修订。

在明确了上述条款变动类型之后,可将新旧准则条款的各种变动类型归纳如下:

变动类型	旧准则	新准则	净变动
条款保留	1	1	0
条款删除	1	0	-1
条款合并	3	1	-2
条款拆分	1	2	1
条款新增	0	5	5
条款调整	11	11	0
合计	17	20	3

## 二、条款变动分析

1. 条款保留。新准则保留了旧准则中的第九条,即新

准则的第十条。

2. 条款删除。新准则将旧准则中的第十七条予以删除,删除的原因在于新准则在第一条中即予以明确其制定的目的不再包含规范“相关信息的披露”,关于长期股权投资的披露通过新制定的《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》予以规范。

3. 条款合并。新准则将旧准则中的第十条、第十二条和第十三条合并为一条,即新准则的第十一条。

旧准则第十条对长期股权投资持有期间对被投资单位当期净损益变动的会计处理做了基本的规定,同时在第十二条对基于确认投资收益的被投资单位当期净损益的调整事项和调整方法做了规定,而第十三条则是对被投资单位其他综合收益的变动对长期股权投资的影响做出的规范。

上述三条虽然是通过不同的条款对长期股权投资的核算做了规范,但由于其都属于持有期间被投资单位综合收益的变动,因此在新准则中将其合并为一条,并将被投资单位综合收益的变动分为当期的净损益变动和其他综合收益变动,并分别进行相应的会计处理。

4. 条款拆分。新准则将旧准则中的第十四条拆分为两个新的条款,即新准则中的第十四条和第十五条。

旧准则中的第十四条是对由于持有的被投资单位权益的增加或者减少致使对被投资单位的财务和经营政策的影响不同,进而影响到长期股权投资核算方式的变动做出的规定。其仅仅通过一个条款且较为原则性的方式予以描述,致使在实务中由于变动情况较为复杂而使得其操作多样化,最终致使财政部不得不在《企业会计准则解释第4号》中将相关内容予以更进一步的明确。

新准则第十四条结合《企业会计准则解释第4号》将投资企业追加投资的情况分为以下三类:①投资企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,并且在活

跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资(简称“非重大权益投资”)增加至对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的权益性投资;②非重大权益投资增加至能够对被投资单位实施控制的权益性投资;③对被投资单位施加重大影响或实施共同控制增加至能够对被投资单位实施控制的权益性投资。新准则第十四条针对上述三种不同情形的长期股权投资初始投资成本及转换损益的计量及会计处理做了明确的规范。

新准则第十五条将投资企业减少投资的情况也分为以下三类:①由对被投资单位控制的权益性投资减少至对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的权益性投资;②由对被投资单位的控制的权益性投资减少至非重大权益投资;③由对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的权益性投资减少至非重大权益投资。新准则第十五条对上述三种情形下的长期股权投资初始投资成本及转换损益的计量及会计处理也做出了明确的规范。

**5. 条款调整。**新准则对于旧准则的条款调整内容较多,有仅针对其中词语描述作调整,也有对整个条款的结构和实质内容进行调整,总结如下表所示。

新准则	旧准则	调整内容
第1条	第1条	删除了制定目的中的“相关信息披露”
第2条	第6条	明确了长期股权投资的核算范围,对相关概念(如控制)不再单独定义,而是引用其他准则的规定
第3条	第2条	细化了旧准则中“本准则未予规范的长期股权投资”范围,明确其包含以下四类:①非重大权益投资;②风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;③投资主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资;④本准则未予规范的其他权益性投资
第5条	第3条	根据《企业会计准则解释第6号》的规定,修订了长期股权投资初始投资成本的计量及中介费用的会计处理
第6条	第4条	去掉了“投资者投入的长期股权投资”这一取得方式,同时对发行权益性证券取得长期股权投资时发行费用的核算进行了明确
第7条	第5条	由于明确了长期股权投资的核算范围,因此对原有条款的描述进行了简化
第8条	第7条	根据《企业会计准则解释第3号》的规定,修订了成本法核算的长期股权投资持有期间宣告分派的现金股利或利润的会计处理
第9条	第8条	明确了长期股权投资的核算范围,调整了权益法核算的长期股权投资的范围;同时对联营企业投资存在间接持股的,对其各自部分的会计处理做了规范
第12条	第11条	将“投资企业”修改为“投资方”,以保持与其他条款用词的一致性
第17条	第16条	由于新准则增加了对联营企业的投资处置类型,因此在处置长期股权投资时也相应区分了相应的投资基础并进行会计处理
第18条	第15条	结合长期股权投资核算范围的调整修订了该条款,同时细化了长期股权投资减值的处理

**6. 新增条款。**新准则中的第四条、第十三条、第十六条、第十九条和第二十条属于新增条款。

新准则第四条明确了长期股权投资的披露应当适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》的规定,这是由于新准则不再规范长期股权投资的披露,因此需要对其披露与其他准则间的衔接作出规范。

新准则第十三条明确计算对被投资单位的净损益时,应当考虑投资企业与联营企业、合营企业之间未实现内部交易损益的影响,这主要是由于在《企业会计准则解释第1号》中对该部分内容予以明确,因此在新准则中通过新增条款予以规范。

新准则第十六条是关于对联营企业和合营企业的投资分类为待售资产会计处理的规范。

新准则第十九条是关于新旧准则衔接的会计处理,其明确准则的变换应当适用追溯调整法,但追溯调整不切实可行的除外。

新准则第二十条是关于新准则开始实施时间的规定,其明确新准则自2014年7月1日起实施。

### 三、修订前后总体对比

**1. 将原有的散见于会计准则应用指南、会计准则讲解及企业会计准则解释的相关内容**在准则中予以规范,提高了准则的适应性和可操作性。

**2. 首次明确了长期股权投资的核算范围,且通过新增的其他准则体系使得长期股权投资的会计核算更加细化,如对于长期股权投资的披露通过《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》予以规范,从而使得会计准则体系更加规范,对会计信息的质量提出了更高要求。**

**3. 明确并细化了对合营企业的投资,单独新增了《企业会计准则第40号——合营安排》,从而实现了与《国际会计准则第28号——联营和合营企业中的投资》的趋同。**

**4. 对长期股权投资后续核算及核算方式的变更进行了更细化的规范,使得长期股权投资的后续会计处理更加明确,确保了会计准则的一贯执行。**

#### 主要参考文献

1. 财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号,2014-03-13

2. 财政部.关于印发《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则的通知.财会[2006]3号,2006-02-15