修订前后长期股权投资准则核算难点比较

赵英会

（陕西理工学院管理学院，陕西汉中 723001）

【摘要】2014年3月，财政部发布了修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》，并于2014年7月1日起开始实施。修订之后的长期股权投资具体准则，对长期股权投资的确认、初始计量、后续计量等方面均作了调整。本文从修订前后长期股权投资准则规定对比入手，阐释修订后的准则中相关难点的核算方法及其经济实质，以加深会计人员对修订后准则的理解和把握。

【关键词】长期股权投资；成本法；权益法；转换

一、修订前后长期股权投资准则主要变化

2014年3月，财政部发布了修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》，修订和补充后的准则（简称“修订后准则”）中，对长期股权投资定义为“投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资”，而原来的2006年版《企业会计准则第2号——长期股权投资》（简称“修订前准则”）中将长期股权投资中投资企业对被投资企业的影响关系分为控制、共同控制（合营企业）、重大影响（联营企业）、无重大影响。修订后准则中长期股权投资定义的主要变化是取消了“无重大影响”这一影响程度，对该影响程度规定转为按照《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》具体准则核算。

投资方对被投资方不同影响程度间相互转换时的会计处理是财务会计核算难点之一，因此有必要对修订前后具体准则进行对比分析。在成本法与权益法的适用情况方面，修订前准则规定，适用成本法的情况为投资方对被投资单位实施控制，或不具有共同控制和重大影响且在活跃市场中没有报价，公允价值不能可靠计量的长期股权投资，而投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，采用权益法核算；在修订后准则中，规定投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算，取消了“不具有共同控制和重大影响且在活跃市场中没有报价，公允价值不能可靠计量”的情况；而适用权益法核算的情况与修订前准则相同。

在修订后准则中，把修订前准则中“不具有共同控制和重大影响且在活跃市场中没有报价，公允价值不能可靠计量”的长期股权投资改为按照金融资产核算，具体科目为“可供出售金融资产”，因此修订后准则中，可将可供出售金融分为两类：一类是在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量的；另一类是不存在活跃市场、公允价值不能够可靠计量的。前者以公允价值计量，后者以成本为基础计量。因此，修订后的准则由“无重大影响”转为“共同控制”、“重大影响”或“控制”，以及由“共同控制”、“重大影响”或“控制”转为“无重大影响”时，均会涉及可供出售金融资产与长期股权投资两项资产之间的转换。

二、增加投资导致影响程度变化的核算比较

（一）“无重大影响”转为“共同控制”或“重大影响”

“无重大影响”转为“共同控制”或“重大影响”时，修订前准则中规定应由成本法转为权益法，而修订后准则中规定由可供出售金融资产转为长期股权投资的权益法。

1. 修订前的会计核算。由“无重大影响”追加投资转为“共同控制”或“重大影响”时，新的长期股权投资由原投资部分和新增投资部分两部分组成。修订前准则规定，对于原投资部分，原取得投资日至追加投资期初被投资企业累计实现的以公允价值为基础的净利、净亏、发放的现金股利、所有者权益其他变动的调整，同由控制减少投资变为共同控制或重大影响中的调整方法，但追加投资后的长期股权投资成本需按照以下方法确认。

假定原投资部分账面价值为S_1，原投资份额为R_1，原投资初始取得时被投资企业可辨认净资产的公允价值为V_1，新增投资部分投资成本为S_2，追加投资部分所占份额为R_2，追加投资时被投资企业可辨认净资产的公允价值为V_2，且$S_1>V_1\times R_1$时，$S_1-V_1\times R_1=A$；$S_1<V_1\times R_1$时，$V_1\times R_1-S_1=B$；$S_2>V_2\times R_2$时，$S_2-V_2\times R_2=C$，$S_2<V_2\times R_2$时，$V_2\times R_2-S_2=E$。

（1）$S_1>V_1\times R_1$且$S_2>V_2\times R_2$时。这种情况下，A为原投资部分初始取得时所形成的商誉，C为追加投资部分形成的商誉，则不调整长期股权投资投资成本。

（2）$S_1>V_1\times R_1$且$S_2<V_2\times R_2$时。这种情况下，E为追加

投资部分形成的利得，当**A>E**时，不调整长期股权投资的投资成本；当**A<E**时，将其差额计入利得，会计分录如下：

借：长期股权投资——投资成本　　**E-A**

　贷：营业外收入　　**E-A**

（**3**）$S_1<V_1\times R_1$且$S_2>V_2\times R_2$时。这种情况下，**B**为原投资部分初始取得时所形成的利得，若**B>C**，则其差额应调整期初留存收益，会计分录如下：

借：长期股权投资——投资成本　　**B-C**

　贷：盈余公积　　**(B-C)×10%**

　　利润分配——未分配利润　　**(B-C)×90%**

若**B<C**，则不调整长期股权投资投资成本。

（**4**）$S_1<V_1\times R_1$且$S_2<V_2\times R_2$时。由于**B**、**E**均为利得，所以应分别调整期初留存收益和当期利得，会计分录如下：

借：长期股权投资——投资成本　　**B+E**

　贷：盈余公积　　**B×10%**

　　利润分配——未分配利润　　**B×90%**

　　营业外收入　　**E**

2. 修订后的会计核算。

（**1**）以公允价值计量的可供出售金融资产转为长期股权投资的。非控股全新情况下，应以转换日可供出售金融资产的公允价值加上新增投资部分所付对价的公允价值来确定长期股权投资的初始入账成本，但同时要考虑与所获取被投资企业可辨认净资产公允价值份额的关系。假定转换前可供出售金融资产的账面价值为**P**（其中成本为**P1,**公允价值变动为**P2**），转换日可供出售金融资产公允价值为**Q**，新增投资部分所支付对价的公允价值为**Y**，转换日被投资企业可辨认净资产的公允价值为**S**，转换后持股比例为**R**。

①当**Q+Y>S×R**时，其差额为商誉：

借：长期股权投资——成本　　**Q+Y**

　贷：可供出售金融资产——成本　　**P1**

　　——公允价值变动　　**P2**

　　投资收益（借或贷，为**Q**与**P**的差额）

　　银行存款　　**Y**

同时转出公允价值变动形成的资本公积：

借：资本公积——其他资本公积

　贷：投资收益

②当**Q+Y<S×R**时，形成利得：

借：长期股权投资——成本　　**S×R**

　贷：可供出售金融资产——成本　　**P1**

　　——公允价值变动　　**P2**

　　投资收益（借或贷，为**Q**与**P**的差额）

　　营业外收入　　**S×R-(Q+Y)**

同时转出公允价值变动形成的资本公积，分录同情况①。

（**2**）以成本计量的可供出售金融资产转为长期股权投资的。非控股合并情况下，应以转换前可供出售金融资产的成本（假定为**W**）加上新增投资所付对价的公允价值（仍假定为**Y**）作为长期股权投资的初始成本，但仍然要考虑该成本与转换日占被投资企业可辨认净资产公允价值份额的关系。

仍假定转换日被投资企业可辨认净资产的公允价值为**S**，转换后持股比例为**R**。

①当**W+Y>S×R**时，其差额为商誉：

借：长期股权投资——成本　　**W+Y**

　贷：可供出售金融资产——成本　　**W+Y**

②当**W<S×R**时，其差额为利得：

借：长期股权投资——成本　　**S×R**

　贷：可供出售金融资产——成本　　**W+Y**

　　营业外收入　　**S×R-(W+Y)**

（二）“共同控制”或“重大影响”转为“控制”

修订前后的准则中，由“共同控制”或“重大影响”增加投资转为“控制”的会计核算相同，这种情况下，新的长期股权投资由原投资和新增投资两部分组成，原投资的账面价值不调整，而新增投资按照所支付对价的公允价值入账。

（三）“无重大影响”转为“控制”

1. 修订前的会计核算。由于在修订前的准则中，“无重大影响”与“控制”两种影响程度均适用成本法，所以两种情况的转换不涉及会计调整，只需将新增投资并入原投资成本即可。

2. 修订后的会计核算。

（**1**）以公允价值计量的可供出售金融资产转为长期股权投资的。仍假定转换前可供出售金融资产的账面价值为**P**（其中成本为**P1**，公允价值变动为**P2**），转换日可供出售金融资产公允价值为**Q**，同时假定为新增投资所支付的对价的公允价值为**Y**，在非控股合并情况下：

借：长期股权投资——成本　　**Q+Y**

　贷：可供出售金融资产——成本　　**P1**

　　——公允价值变动　　**P2**

　　投资收益（借或贷，为**Q**与**P**的差额）

　　银行存款　　**Y**

同时，转出公允价值变动形成的资本公积：

借：资本公积——其他资本公积

　贷：投资收益

（**2**）以成本计量的可供出售金融资产转为长期股权投资的。非控股合并情况下，以转换前可供出售金融资产的成本（仍假定为**W**）加上新增投资对价的公允价值（仍假定为**Y**）作为长期股权投资的初始成本。

借：长期股权投资——成本　　**W+Y**

　贷：可供出售金融资产——成本　　**W+Y**

三、减少投资导致影响程度变化的核算比较

(一)“控制”转为“共同控制”或“重大影响”

修订前后的准则中,由“控制”转为“共同控制”或“重大影响”的会计核算相同;由控制减少投资变为共同控制或重大影响时,减资后剩余投资部分要由原来适用的成本法转为权益法。这种情况下,有以下三个方面需要考虑调整:

1. 对剩余投资部分账面价值的调整。假定剩余投资的账面价值为**BV**,原取得投资时被投资企业可辨认净资产公允价值为**FV**,剩余持股比例为**R**。当**BV<FV×R**时,应调整剩余长期股权投资账面价值,同时,调整其留存收益,会计分录如下:

借:长期股权投资——投资成本　　**FV×R-BV**

　贷:盈余公积　　(**FV×R-BV**)×**10%**

　　利润分配——未分配利润　(**FV×R-BV**)×**10%**

当**BV>FV×R**时,其差额视为商誉,不调整长期股权投资账面价值。

2. 对原取得投资日至减少投资当期的损益调整。对于剩余投资部分,原取得投资日至减少投资期初被投资企业的损益(“被投资企业损益”为按照公允价值为基础调整后的损益,下同),应调整期初留存收益;减少投资当期被投资企业的损益,计入当期损益。假定原取得投资日至减少投资期初,被投资企业累计实现净利润为(为按照公允价值为基础调整后的损益,下同)NI_0,累计发放的现金股利为D_0,当期实现净利润为**NI**,发放的现金股利为D_1,剩余持股比例为**R**,则会计分录如下:

借:长期股权投资——损益调整

　　$(NI_0-D_0)\times R+(NI-D_1)\times R$

　贷:盈余公积　　$(NI_0-D_0)\times R\times 10\%$

　　利润分配——未分配利润　$(NI_0-D_0)\times R\times 90\%$

　　投资收益　　$(NI-D_1)\times R$

若为净亏损,则应在确认投资损失的同时,首先冲减长期股权投资账面价值,账面价值冲减至零;其次冲减投资方对被投资方的长期权益,同样冲减至零为限,若还有需承担的额外义务,确认为预计负债;完成以上过程后,若还有未确认的投资损失,在备查簿中登记。待以后会计期间被投资方实现盈利时,转回顺序与上述顺序相反。

3. 对被投资企业所有者权益其他变动的调整。原取得投资日至减少投资当期,被投资企业的累计所有者权益其他变动,应按该累计变动金额,计入资本公积,会计分录如下:

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

(二)“共同控制”或“重大影响”转为“无重大影响”

1. 修订前的核算方法。在修订前的准则中,由“共同控制”或“重大影响”转为“无重大影响”时,需由长期股权投资的权益法转为成本法,剩余投资的账面价值作为减资后的长期股权投资投资成本入账。减资后,被投资企业发放现金股利时,需调整原权益法下的“长期股权投资——损益调整”明细账余额。设减资后被投资企业所支付的现金股利金额为**D**,剩余持股比例为**r**,原权益法下的“长期股权投资——损益调整”明细账借方余额为**Q**,则分为以下两种情况:

(**1**)**D×r<Q**时:

借:应收股利　　**D×r**

　贷:长期股权投资——损益调整　　**D×r**

(**2**)**D×r>Q**时,

借:应收股利　　**D×r**

　贷:长期股权投资——损益调整　　**Q**

　　投资收益　　**D×r-Q**

2. 修订后的核算方法。如前所述,由于修订后准则的变化,“共同控制”或“重大影响”减少投资转为“无重大影响”时,涉及“长期股权投资”与“可供出售金融资产”两项资产间的转换。

(**1**)转为“无重大影响”且公允价值能够可靠计量的。转换日,以当日剩余长期股权投资公允价值作为可供出售金融资产初始入账成本,以当日长期股权投资公允价值与账面价值的差额记投资收益。

借:可供出售金融资产——成本(公允价值)

　贷:长期股权投资——成本

　　——损益调整(借或贷)

　　——所有者权益其他变动(借或贷)

　　投资收益(借或贷)

同时,转出剩余投资在之前持有期间所有者权益其他变动时形成的资本公积:

借:资本公积——其他资本公积

　贷:投资收益

(**2**)转为“无重大影响”且公允价值不能可靠计量的。转换日,以当日剩余长期股权投资账面价值作为可供出售金融资产初始入账成本。

借:可供出售金融资产——成本

　贷:长期股权投资——成本

　　——损益调整(借或贷)

　　——所有者权益其他变动(借或贷)

同时,转出剩余投资在之前持有期间所有者权益其他变动时形成的资本公积,分录同上述情况(**1**)。

(三)“控制”转为“无重大影响”

1. 修订前的核算方法。在修订前的准则中,由于“控制”和“无重大影响”均适用成本法,所以两种情况的转换不涉及会计调整。

2. 修订后的核算方法。如前所述,由于修订后准则的变化,“控制”减少投资转为“无重大影响”时,涉及“长期

庖丁解牛:一条卷烟的间接税税负及结构分析

李 丹

（北京服装学院商学院，北京 100029）

【摘要】本文详细分析计算了一条卷烟的间接税税负,包括烟叶税、委托加工环节卷烟间接税、生产环节卷烟间接税、进口环节卷烟间接税、批发环节卷烟间接税、零售环节卷烟间接税和高档酒店卷烟纳税情况,并分析了各种间接税税种结构比例。

【关键词】卷烟；间接税；税负；结构分析

一、什么是间接税

我国现行《税法》有两个主体税:流转税和所得税。流转税又称商品和劳务税,它是间接税,所得税是直接税。间接税和直接税主要区别是纳税人和负税人是否一致。例如“工资、薪金”个人所得税是从个人取得工资里直接扣除的,纳税人和负税人一致,是直接税。对于个人所得税税务局会每年给个人邮寄完税单,缴纳税款很清楚。间接税纳税人和负税人不一致,纳税人交的税是由负税人实际负担的,纳税人通过将税款转嫁给负税人来得到补偿。间接税是个人消费时缴纳的,商家转嫁给消费者的税款没有直接标明,消费者对间接税的消费信息是模糊的,本文以一条卷烟为例,明确计算卷烟中含的间接税。

间接税包括增值税、消费税、营业税、关税、资源税、烟叶税、城市维护建设税、印花税等。间接税中的增值税是比例税率,比例税率是不管税基多少,都适用同一比例税率,收入多就多交税,收入少就少交税。但是当这些税负转嫁到最终消费者,就不是比例税率了。同富人相比,穷人把收入中的更大部分用于消费,低收入家庭承担的消费支出税额除以较低的收入,这个比例穷人要高于富人。低收入家庭比高收入家庭承受更大的负担,所以增值

股权投资”与“可供出售金融资产”两项资产间的转换。

(1)转为“无重大影响”且公允价值能够可靠计量的。应在转换日,以当日剩余长期股权投资公允价值作为可供出售金融资产初始入账成本,以当日长期股权投资公允价值与账面价值的差额记投资收益。

借:可供出售金融资产——成本(公允价值)

贷:长期股权投资——成本

投资收益(借或贷)

(2)转为“无重大影响”且公允价值不能可靠计量的。应在转换日,以当日剩余长期股权投资账面价值作为可供出售金融资产初始入账成本。

借:可供出售金融资产——成本

贷:长期股权投资——成本

四、结论

通过以上对修订前后投资企业对被投资企业各种影响程度间转换的对比,能够看出,各影响程度间转换时会计处理的变化主要是由于修订后准则中对长期股权投资定义更为准确,将原“不具有共同控制和重大影响且在活跃市场中没有报价,公允价值不能可靠计量”的长期股权投资改为按照金融资产中的可供出售金融资产核算,更接近其经济实质。从难易程度上来看,若只看成本法与权益法间的相互转换,则修订后更为简单;若着眼于各种影响程度的转换以及长期股权投资与可供出售金融资产间的转换,则修订后更为全面、复杂和深入,核算过程需要考虑的问题较多。

主要参考文献

财政部.关于印发《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.

李立成,陈秋英.长期股权投资权益法改进思考[J].财会月刊,2012(2).

孙占辉.长期股权投资准则修订后的条款变动[J].财会月刊,2014(8).

周慧玲,赵富明.长期股权投资成本法与权益法会计处理探析[J].财会通讯,2014(5).

胡建忠.长期股权投资准则修订内容探讨[J].会计之友,2014(11).

【基金项目】汉中市科技局2013年软科学项目(编号:2013hzzx－13);汉中市科技局2014年校地、校企合作专项软科学项目(编号:2014ZKC47-13);陕西理工学院科研基金项目(编号:slgky13-16)