

权益法下长期股权投资收益确认之我见

何利光

(湖南电子科技职业学院 长沙 410205)

【摘要】权益法核算下,投资企业取得长期股权投资后,以应享有的被投资单位的净损益为基础确认当期投资损益。我国会计准则要求采用完全权益法,需要在被投资单位账面净利润的基础上,考虑公允价值的调整和投资企业与被投资单位未实现内部交易损益抵销。本文将从公允价值调整和未实现内部交易损益抵销两方面对投资损益确认的影响进行探析。

【关键词】长期股权投资权益法 投资损益 公允价值 内部交易抵销

长期股权投资权益法,是指投资以初始投资成本计量后,在投资持有期间根据企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。长期股权投资权益法下,投资企业取得长期股权投资后,应当按照应享有的被投资单位的净利润或发生净亏损的份额确认当期投资损益。我国会计准则要求采用完全权益法,需要在被投资单位账面净利润的基础上,考虑公允价值的调整和投资企业与被投资单位未实现内部交易损益抵销确认投资损益。

一、公允价值的调整对投资损益确认的影响

被投资单位个别利润表中的净利润是以其持有的资产、负债账面价值为基础持续计算的,而投资企业在取得投资时,是以被投资单位有关资产、负债的公允价值为基础确定投资成本。取得投资后应确认的投资收益代表的是被投资单位资产、负债在公允价值计量的情况下在未来期间通过经营产生的损益中归属于投资企业的部分。由于被投资单位账面净利润和投资企业的投资成本计算的基础不一致,投资企业在确定被投资单位的净利润时需要在被投资单位账面净利润的基础上,调整投资时被投资单位可辨认资产公允价值和账面价值的差额对当期损益的影响,计算被投资单位调整后的净利润,在此基础上乘以投资持股比例确定长期股权投资和投资收益。投资企业在对被投资单位的净利润进行调整时,应考虑重要性原则,不具有重要性的项目不予调整。

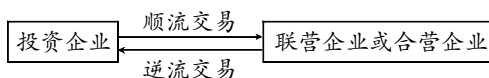
例 1:某投资企业于 2009 年 1 月 1 日取得联营企业 30% 的股权,取得投资时被投资单位的固定资产公允价值为 500 万元,账面价值为 300 万元,固定资产的预计使用年限为 10 年,净残值为零,按照直线法计提折旧。被投资单位 2009 年度利润表中净利润为 300 万元,其中被投资单位当期利润表中已按其账面价值计算扣除的固定资产折旧费用为 30 万元,按照取得投资时固定资产的公允价值计算确定的折旧费用为 50 万元。假定不考虑所得税及投资企业和被投资单位的内部交易,不考虑公允价值的调整,按应享有的被投资单位的账面净利润 300 万元的 30% 份额确认的投资收益为 90 万元。按该固定资产的公允价值计算的净利润为 280 万元(300-20),投

资企业按照持股比例计算确认的当期投资收益应为 84 万元(280×30%)。

二、投资企业与联营、合营企业间内部交易抵销对投资损益确认的影响

1. 未实现内部交易抵销的分类。未实现内部交易是由于投资企业与联营企业、合营企业之间内部商品购销活动所引起的。在内部购销活动中,销售企业将内部销售作为收入确认并计算销售利润,而购买企业则是以支付购货的价款作为其成本入账;在本期内相关资产未对外部独立第三方出售,期末资产价值中包括的这部分销售企业作为利润确认的部分,称之为未实现内部交易损益。

未实现内部交易损益的抵销既包括顺流交易也包括逆流交易,其中顺流交易是指投资企业向其联营企业或合营企业出售资产,逆流交易是指联营企业或合营企业向投资企业出售资产。当该未实现内部交易损益体现在投资企业或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中时,相关的损益在计算确认投资损益时应予抵销。



2. 投资企业与联营企业及合营企业内部交易抵销与母子公司未实现内部交易损益抵销的比较。投资企业与其联营企业及合营企业之间的未实现内部交易损益抵销与投资企业和子公司之间的未实现内部交易损益抵销有所不同。母子公司之间的未实现内部交易损益在合并财务报表中是全额抵销的,而投资企业与其联营企业及合营企业之间的未实现内部交易损益抵销仅仅是投资企业或是纳入投资企业合并财务报表范围的子公司享有联营企业或合营企业的权益份额部分。把握这一点对我们理解未实现内部交易损益对投资损益确认的影响很有帮助。

3. 在抵销未确认内部交易损益的基础上确认投资损益。除考虑公允价值的调整外,对于投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。也就是说,

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。

(1)逆流交易未实现内部交易损益抵销对投资损益确认的影响。对于联营企业或合营企业向投资企业出售资产的逆流交易,在该交易存在未实现内部交易损益的情况下,该内部交易损益一方面包含在投资企业所购商品成本中,另一方面确认在联营企业及合营企业的净利润中。所以,投资企业在采用权益法按照持股比例确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时,应当抵销该未实现内部交易损益的影响,而不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中本企业应享有的部分。

例2:大华公司持有光明公司30%的股份,能够对光明公司施加重大影响。2009年5月,光明公司将其成本为800万元的商品以1000万元的价格出售给大华公司,大华公司将取得的商品作为存货管理。至2009年12月31日,大华公司将该批商品对外部第三方出售50%,2010年12月31日将该批剩余商品全部对外出售。光明公司2009年实现净利润为1000万元,2010年实现净利润为1200万元。假设大华公司取得该项投资时,光明公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同,且不考虑所得税因素。

大华公司按照持股比例确认应享有光明公司2009年净损益=1000×30%=300(万元);该项内部交易未实现内部交易损益=(1000-800)×50%=100(万元);大华公司按照持股比例应予抵销的未实现内部交易损益=100×30%=30(万元);大华公司考虑该项逆流交易未实现内部交易损益抵销后确认的当期投资收益=300-30=270(万元)。综合上述分析,大华公司应作会计处理:借:长期股权投资——损益调整 270万元[(1000-200×50%)×30%];贷:投资收益 270万元。

大华公司2009年经过以上处理后,该项逆流交易产生的未实现内部交易损益30万元已经抵销。若大华公司还有子公司需要编制合并财务报表,因该项内部交易未实现损益仍体现在大华公司持有的存货账面价值中,所以应抵销虚增的存货部分,同时调整长期股权投资账面价值。大华公司编制合并财务报表时,应作如下会计调整分录:借:长期股权投资——损益调整 30万元(200×50%×30%);贷:存货 30万元。

至2010年12月31日,大华公司已将该批商品全部对外部独立第三方出售,2009年抵销的未实现内部交易损益30万元已经实现。大华公司按照持股比例确认应享有光明公司2010年净损益时,应考虑将2009年未确认的内部交易损益30万元确认为投资损益。假设2010年不存在其他影响投资损益确认的因素,2010年大华公司确认的投资收益为:1200×30%+30=390(万元)。

(2)顺流交易未实现内部交易损益抵销对投资损益确认的影响。在顺流交易中,投资企业将商品销售给联营企业及合营企业,由此产生的内部交易损益,一方面全部确认在投资企业的净利润中,另一方面包含在联营企业及合营企业所购商品成本中。因此,投资企业在采用权益法计算确认应享有联营

企业或合营企业的投资损益时,应抵销该未实现内部交易损益的影响,同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。即在顺流交易中,投资方投出资产或出售资产对其联营企业或合营企业产生的损益中,按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予确认。

例3:大华公司持有光明公司30%的股份,能够对光明公司施加重大影响。2009年11月,大华公司将其账面价值为600万元的商品以900万元的价格出售给光明公司,光明公司将取得的商品作为固定资产管理,预计使用寿命为10年,净残值为0。光明公司2009年实现净利润为1000万元。假设大华公司取得该项投资时,光明公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同,且不考虑所得税因素。

大华公司按照持有的权益份额确认应享有乙企业2009年净损益时,应在乙企业净利润的基础上,抵销未实现的内部交易损益,同时还要考虑相关固定资产折旧对乙企业损益的影响。即大华公司按照持股比例确认应享有光明公司2009年净损益=1000×30%=300(万元);该项内部交易未实现的损益=900-600=300(万元);大华公司按照持股比例应予抵销的未实现内部交易损益=300×30%=90(万元);因该商品包含未实现内部交易损益300万元,乙企业购进商品作为固定资产管理,而导致12月份多计提折旧2.5万元(300÷10=12)。大华公司考虑该项顺流交易未实现内部交易损益抵销后确认的当期投资收益=(1000-300+2.5)×30%=210.75(万元)。综合上述分析,大华公司应作会计处理:借:长期股权投资——损益调整 210.75万元[(1000-300+2.5)×30%];贷:投资收益 210.75万元。

大华公司经过以上处理后,该项顺流交易产生的未实现内部交易损益90万元已经抵销。若大华公司还有子公司需要编制合并财务报表,因该项内部交易未实现损益仍体现在被投资单位光明公司持有的固定资产账面价值中,所以应抵销光明公司固定资产虚增部分,同时抵销大华公司按持股比例部分确认的营业收入和营业成本。大华公司编制合并财务报表时,应作如下会计调整分录:借:营业收入 270万元(900×30%);贷:营业成本 180万元(600×30%),投资收益 90万元(300×30%)。

从上述分析中我们可以看出,长期股权投资权益法核算下的投资损益的确认较为复杂。在被投资单位净损益的基础上,既要考虑公允价值变动对投资收益确认的影响,又要考虑内部未实现损益调整的影响,有时还可能要结合合并财务报表的调整,这样才能更为准确地确认长期股权投资权益法下的投资损益。

主要参考文献

1. 史新浩. 投资企业与联营、合营企业间内部交易损益抵销之核算. 财会月刊, 2009; 19
2. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
3. 财政部. 企业会计准则——应用指南. 北京: 中国财政经济出版社, 2006