

# 增资引起长期股权投资 由成本法转为权益法的会计核算

张秀娟

(枣庄学院 山东枣庄 277160)

**【摘要】**长期股权投资准则的基本内容包括长期股权投资初始计量、后续计量、核算方法的互换等,其中长期股权投资核算方法互换部分的难度最大。笔者以增资引起的成本法转变为权益法为例,对此问题进行了深入探讨,以期为大家提供帮助。

**【关键词】**长期股权投资 成本法 权益法 转换

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“长期股权投资准则”)规定,企业在长期股权投资持有期间,应当根据投资企业对被投资单位的影响程度、是否存在活跃市场、公允价值能否可靠取得等情况,分别采用成本法及权益法进行后续计量。成本法与权益法在初始投资成本和投资收益的确定等方面存在很大差异。企业在持有长期股权投资期间,由于各方面情况的变化,可能导致其核算方法发生变化。长期股权投资核算方法的转换涉及长期股权投资初始计量和后续计量的部分内容,理解起来难度很大。下面以增资引起的成本法转变为权益法为例,对该部分内容予以讲解。

## 一、长期股权投资的后续计量

长期股权投资准则规定,长期股权投资的后续计量方法分为成本法和权益法两种,如果只考虑持股比例而不考虑其他对被投资单位的影响因素,可以根据情况选择成本法或权益法。

1. 成本法的基本特点。按长期股权投资的形成原因确定初始投资成本,具体内容列表如下:

长期股权投资的形成原因	初始投资成本的确定方式
通过同一控制下的企业合并形成的长期股权投资	被合并方所有者权益的账面价值×持股比例
通过非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资	付出资产的公允价值+相关税费
重大影响以下的长期股权投资	付出资产的公允价值+相关税费

对投资收益的处理相对简单。除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外,投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益,不再划分是否属于投资前和投资后被投资单位实现的净利润。

2. 权益法的基本特点。

(1)首先按付出资产的公允价值加上相关税费作为初始

投资成本,然后将初始投资成本与享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额进行比较。具体处理如下表所示:

两种情况	会计处理
初始投资成本 $\geq$ 享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额	不作任何调整
初始投资成本 $<$ 享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额	其差额应当计入当期损益(营业外收入),同时调整增加长期股权投资的账面价值

笔者对上述规定的理解是:权益法对应的共同控制和重大影响一定是通过非企业合并形成的,应采取购买法进行相应的处理。购买法的基本原理是企业对外投资可以看成是企业用自己的资产对其他企业进行投资,在市场经济条件下一定要遵循等价交换的原则,投资方投出资产的公允价值与投资方占有被投资单位可辨认净资产的公允价值应该是一致的。之所以会出现投资方确认的长期股权投资初始投资成本与投资时投资企业应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额不同,原因是被投资单位存在未入账的商誉(包括正商誉和负商誉)。

如果是初始投资成本大于(或等于)享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额,可以理解为被投资单位存在未入账的资产(商誉);如果是初始投资成本小于享有被投资方可辨认净资产公允价值的份额,可以理解为被投资单位存在未入账的负资产(负商誉)。

(2)对投资收益的处理比较复杂。当被投资单位实现净利润时需要确认投资收益并增加长期股权投资的账面价值(计入“长期股权投资——损益调整”);当被投资单位实际宣告发放现金股利时,则要在确认应收股利的同时减少长期股权投资的账面价值。

(3)投资企业由对被投资单位除净损益以外引起的所有者权益的其他变动,也应按比例调整,计入“资本公积——其他权益变动”。

## 二、增资引起的成本法向权益法的转换

长期股权投资由成本法转为权益法时，应以成本法下长期股权投资的账面价值作为以权益法核算的初始投资成本，并在此基础上比较该初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定是否需要调整长期股权投资的账面价值。投资企业原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、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，因追加投资导致持股比例上升，能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制的，在成本法转为权益法时，应区分原持有的长期股权投资以及新增的长期股权投资两部分处理。

1. 原持有长期股权投资的处理。应首先计算原持有长期股权投资的账面余额与按照原持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，然后按以下两种情况分别进行处理。

(1) 属于原取得投资时因长期股权投资的账面余额小于应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额，一方面应调整长期股权投资的账面价值，另一方面应调整留存收益。会计分录为：借：长期股权投资；贷：盈余公积，利润分配——未分配利润。

上述处理的思路是：采用追溯调整法对增资引起的成本法转为权益法的业务进行核算。即初始投资日至追加投资日之前本来采取成本法核算，追加投资后才改为权益法核算，追加投资后则要把追加投资前已经按照成本法进行的处理调整成按权益法进行处理。

例：A公司于2008年1月1日取得B公司10%的股权，成本为500万元，取得投资时B公司可辨认净资产公允价值总额为6000万元（假定公允价值与账面价值相同）。A公司对该投资采用成本法核算，并按照净利润的10%提取盈余公积。2009年1月1日，A公司又取得B公司20%的股权，当日B公司可辨认净资产公允价值总额为7500万元。取得该部分股权后，A公司对该项投资转为采用权益法核算。

假定A公司在取得对B公司10%的股权后至新增投资日，B公司由生产经营活动实现的净利润为1000万元，未派发现金股利或利润。除所实现的净利润外，未发生其他计入资本公积的交易或事项。假定不考虑投资单位和被投资单位的内部交易。

按照上文的说明，A公司在初始投资日2008年1月1日已经按照成本法进行了处理，在追加投资日2009年1月1日要把追加投资前已经按照成本法进行的处理调整成按权益法进行处理。

初始投资日的实际处理为：借：长期股权投资 500；贷：银行存款 500。如果初始投资日就按权益法处理，则为：借：长期股权投资 600；贷：银行存款 500，营业外收入 100。2009年1月1日做一笔调整分录：借：长期股权投资 100；贷：盈余公积 10，利润分配——未分配利润 90。

(2) 属于通过投资作价体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值。

仍以上题为例，初始投资成本改为650万元，其他条件不变。初始投资日的实际处理为：借：长期股权投资 650；贷：银行存款 650。如果初始投资日就按权益法处理，则为：借：长期股权投资 650；贷：银行存款 650。

二者处理一致，无需调整。

2. 新增长期股权投资的处理。对于新增的股权部分，应比较新增投资的成本与取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，其中投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的账面价值；对于投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应调整增加长期股权投资的成本，同时计入当期的营业外收入。

仍以上题为例，假定A公司是以1450万元的价格取得B公司20%的股权，其他条件不变。对于新增长期股权投资一开始就要按照权益法进行核算，新取得的长期股权投资的成本为1450万元，小于取得该投资时按照持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1500万元（7500×20%），二者的差额50万元应调整长期股权投资成本和营业外收入。借：长期股权投资 1450；贷：银行存款 1450。借：长期股权投资 50；贷：营业外收入 50。

仍以上题为例，假定A公司是以1650万元的价格取得B公司20%的股权，其他条件不变。新取得的长期股权投资的成本为1650万元，与取得该投资时按照持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1500万元（7500×20%）之间的差额150万元属于包含在长期股权投资中的商誉，但原持股比例10%部分的长期股权投资确认留存收益100万元。综合考虑体现在长期股权投资中的商誉为：150-100=50（万元）。

借：长期股权投资 1650；贷：银行存款 1650。借：盈余公积 10，利润分配——未分配利润 90；贷：长期股权投资 100。

仍以上题为例，假定A公司是以1520万元的价格取得B公司20%的股权，其他条件不变。新取得的长期股权投资的成本为1520万元。对于原10%股权的成本500万元与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额600万元（6000×10%）之间的差额100万元，应确认为留存收益；对于新取得的股权，其成本为1520万元，与取得该投资时按照持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1500万元（7500×20%）之间的差额20万元应确认为商誉，综合考虑后，应确认留存收益=100-20=80（万元）。

借：长期股权投资 1520；贷：银行存款 1520。借：盈余公积 2，利润分配——未分配利润 18；贷：长期股权投资 20。

3. 特殊情况的处理。对于初始投资日至追加投资日之间被投资单位可辨认净资产的公允价值变动，应与原持股比例的部分进行比较：①属于在此期间被投资单位实现净损益中应享有份额的，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时对于初始投资日至追加投资日当期期初按照原持股比例享有被投资单位实现的净损益，应调整留存收益；②对于追加投资当期期初至追加投资日之间应享有被投资单位的净损益，应

# 基于“税金增量最小化”的工资奖金纳税筹划

张旭丽

(大连民族学院 大连 116600)

**【摘要】**我国现行个人所得税制度中“工资、薪金”所得和年终一次性奖金的计税方法存在一定的差异,这就导致不同的工资、奖金组合对个人税后收益的影响不同。另外,全年一次性奖金特殊的计税方法可能导致“虽然增发了奖金但税后收益减少”这种有违常理的后果出现。基于“税金增量最小化”原则的个人工资、奖金组合方案可以规避“税收陷阱”并使整体税负最小化,从而保障纳税人的合法权益。

**【关键词】**工资 奖金 收入增量 税金增量

2009年8月17日,国家税务总局发布《关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》(国税发[2009]121号),其明确规定《国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的批复》(国税函[2002]629号)第一条有关“双薪制”的计税方法停止执行。但是这并不意味着增加了纳税人的负担,而只是对个税执行中的偏差做了明确规定。目前世界各国对个人所得税的征收模式不尽相同,我国现行个人所得税采取分类所得税制,并根据个人所得的不同性质和特点,综合运用比例税率和累进税率形式计税。其中,对个人所得税中的“工资、薪金”(简称

“工资”)所得,采用超额累进税率计税。

## 一、累进税率的计税原理及工资、奖金计税方法的规定

1.“全累”和“超累”税率的计税原理。实行累进税率在累进方法上可分为“全累”和“超累”。“全累”税率是指纳税人的全部课税对象都按照与之相对应的那一级税率计算应纳税额。“超累”税率是指把纳税人的全部课税对象按规定划分为若干等级,每一等级分别采用不同的税率,分别计算应纳税额。“全累”和“超累”都是按照量能纳税的原则设计的,虽然“全累”的累进程度比“超累”的累进程度高,而且在计算上“全

计入当期损益;③属于其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,应当计入“资本公积——其他资本公积”。

假定在A公司的初始投资日至追加投资日之间,B公司由生产经营活动实现的净利润为1000万元,未派发现金股利或利润。此外,B公司由于发行可转换公司债券、可供出售金融资产公允价值变动、自用房地产转为以公允价值计量的投资性房地产等业务导致资本公积增加500万元。

初始投资日即2008年1月1日,B公司可辨认净资产公允价值总额为6000万元,追加投资日即2009年1月1日,B公司可辨认净资产公允价值总额为7500万元,B公司可辨认净资产公允价值增加1500万元,其增加的原因有两个:①B公司在此期间获得的一部分净利润转为留存收益,从而导致净资产增加;②其他原因导致B公司可辨认净资产公允价值变动。

上述资料中已经说明在A公司的初始投资日至追加投资日之间,B公司通过生产经营活动实现的净利润为1000万元,未派发现金股利或利润。在此期间,A公司是按成本法核算,由于B公司没有派发现金股利,A公司也就没有确认投资收益。追加投资后要按权益法进行追溯调整,即要确认2008年的投资收益(按10%计算)并增加长期股权投资的成本。会计处理为:借:长期股权投资100;贷:盈余公积10,利润

分配——未分配利润90。

对于由其他原因引起的B公司可辨认净资产公允价值的上升,按10%的比例直接调整增加A公司的长期股权投资成本和所有者权益。会计处理为:借:长期股权投资50;贷:资本公积——其他资本公积50。

如果上题其他条件不变,追加投资日改为2009年3月1日,当日B公司可辨认净资产公允价值总额仍为7500万元,从2009年1月1日至2009年3月1日B公司实现净利润150万元。A公司除做上述处理以外,还要确认2009年对B公司的投资收益,借:长期股权投资15;贷:投资收益15。

## 三、小结

本文以增资引起的成本法转变为权益法为例,对长期股权投资核算方法转换的思路进行了分析。虽然受篇幅所限,只介绍了由于增资引起的成本法向权益法转换的会计处理,但其他三种情况的基本思路是一样的,基本是按照追溯调整法的思路进行处理。

## 主要参考文献

- 1.冯丽艳.长期股权投资成本法向权益法转换的追溯调整.商业会计,2009;9
- 2.詹毅美.长期股权投资成本法与权益法转换的会计处理.财会月刊(会计),2008;3
- 3.财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006