对长期股权投资权益法核算中两个问题的思考

河北邢台学院　王　伟

一、被投资单位所有者权益中包含除净损益以外的其他权益变动时的账务处理

《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南指出:“对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,在持股比例不变的情况下,企业按照持股比例计算应享有或承担的部分,调整长期股权投资的账面价值,同时增加或减少资本公积(其他资本公积)。”

但是,企业会计准则对长期股权投资取得时就已经包含的被投资单位所有者权益中的其他权益变动,在持有期间转入到当期损益的情况如何处理没有予以明确说明。即:企业在对联营企业、合营企业进行投资时,联营企业或合营企业的所有者权益中已经包含了某些直接计入资本公积的项目,如可供出售金融资产的公允价值变动、现金流量套期中的有效套期工具的公允价值变动等。在以后的期间内,由于联营企业、合营企业处置这些资产时,原来累计计入资本公积的金额也要一并转入当期损益。这时,投资企业应该根据持股比例计算取得投资时联营企业或合营企业该部分权益的份额,冲减长期股权投资的投资成本,而不能单纯地把被投资单位实现的净利润,按投资时被投资单位各项可辨认资产的公允价值进行调整后,直接确认长期股权投资账面价值的增加额。

例:2008年1月1日,A公司向B公司投资100万元,取得B公司40%的股权并能够对其产生重大影响。2008年1月1日,B公司可辨认净资产的账面价值为200万元,公允价值为230万元(可供出售金融资产的公允价值比账面价值多30万元)。2008年度,B公司实现净利润80万元(包括处置可供出售金融资产时原计入资本公积的公允价值变动转入当期投资收益的30万元),按公允价值调整后的金额为75万元。假定不考虑所得税等其他因素,笔者认为A公司的账务处理如下:

2008年1月1日,取得长期股权投资时:借:长期股权投资——B公司(成本)100万元;贷:银行存款100万元。长期股权投资成本中含商誉8万元(100-230×40%)。

2008年12月31日,应确认长期股权投资损益调整的金额(调增其账面价值)为30万元(75×40%);应冲减的投资成本(冲减其账面价值)为12万元(30×40%);应确认的投资收益为18万元(30-12)。

会计分录为:借:长期股权投资——B公司(损益调整)30万元;贷:长期股权投资——B公司(成本)12万元,投资收益18万元。

这样处理后,B公司可辨认净资产的公允价值为275万元(230+75-30),其中,A公司享有的份额为110万元(275×40%)。A公司长期股权投资的账面价值为118万元(100+30-12),其中包含8万元的商誉,长期股权投资的账面价值减去其内含商誉价值后的余额正好等于A公司实际享有的B公司可辨认净资产的份额。

若根据调整后的净利润直接确认投资收益30万元(75×40%),则会计分录为:借:长期股权投资——B公司(损益调整)30万元;贷:投资收益30万元。

这样处理后,A公司长期股权投资账面价值为130万元(100+30),其中包含8万元的商誉。长期股权投资账面价值减去其内含商誉价值后的余额大于A公司实际享有的B公司可辨认净资产份额110万元,多计了长期股权投资12万元(130-8-110),产生了长期股权投资后续计量的错误。

二、被投资单位增资、减资时的账务处理

在权益法下,在被投资单位增资、减资不影响投资企业的持股比例的情况下,例如被投资单位分派股票股利时,投资企业不进行账务处理,但应于除权日注明所增加或减少的股数,反映股份的变化情况。

当被投资单位增资、减资时,投资企业没有按原有的持股比例相应增加或减少持股份额,导致其享有的被投资单位净资产份额与原来长期股权投资账面价值之间产生差异。如何对该部分差异进行处理,目前存在不同的看法。

1. 被投资单位增资时的账务处理。

方法一:认为被投资单位的增资扩股属于股东内部事项时,对于由该事项导致的长期股权投资变动应当在调整其账面价值的同时,调整所有者权益,计入资本公积。

例:A公司持有B公司45%的股权,2008年1月1日,A公司对B公司的长期股权投资的账面价值为510万元,其中包括投资成本465万元(内含商誉15万元)、损益调整45万元。B公司所有者权益包括股本300万元、资本公积700万元、留存收益100万元。B公司资产与负债的账面价值与公允价值相等,会计政策和处理方法与A公司相同。2008年1月1日,B公司有新股东加入,收到投资款400万元,计入实收资本100万元,计入资本公积300万元,其他股东投资没有变化。吸收新的投资后,B公司的所有者权益变为:股本400万元、资本公积1 000万元、留存收益100万元。A公司持股比例变为33.75%。

A公司重新计算长期股权投资的账面价值。增资后A公司享有的B公司可辨认净资产份额为506.25万元(1 500×

融资租入固定资产的会计与税务处理分析

郑州大学升达经贸管理学院　冯丽艳

租赁,是指在约定的期间内,出租人将资产使用权让与承租人,以获取租金的协议。融资租赁,是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。因此,融资租入的固定资产应该作为承租方的固定资产进行处理。

一、融资租入固定资产的会计与税务处理

对于融资租入固定资产来说,现行会计准则和企业所得税法对其初始确认及后续计量的规定有所不同,因而存在纳税差异。

1. 租赁期开始日融资租入固定资产的会计与税务处理。

(1)租赁期开始日的会计处理。从经济实质来看,融资租入固定资产与具有融资实质的分期付款购入固定资产相似,相应的,承租方应为延期付款承担一部分利息费用。因此,企业会计准则规定,对于融资租入的固定资产,在租赁期开始日,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用。同时,承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的,可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用,应当计入租入资产价值。

最低租赁付款额,是指在租赁期内,承租人应支付或可能被要求支付的款项(不包括或有租金和履约成本)。最低租赁付款额的现值是指以租赁内含利率、租赁合同规定的利率或同期银行贷款利率作为折现率将最低租赁付款额进行折现后的金额。

例:假定 2007 年 12 月 25 日,甲公司与乙租赁公司签订了一份电子设备融资租赁合同,合同约定:①租赁期开始日为 2008 年 1 月 1 日;②租赁期为 5 年;③每年年末支付租金 200 000 元;④该电子设备为全新设备,2008 年 1 月 1 日的公允价值为 900 000 元,使用期限为 5 年;⑤租赁合同规定的利率为 7%(年利率);⑥甲公司在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生可归属于租赁项目的手续费、差旅费共计 10 000 元。

2008 年 1 月 1 日,甲公司对该租赁资产进行如下会计处理:首先,确定最低租赁付款额现值,最低租赁付款额现值=200 000×(P/A,7%,5)=820 040(元);其次,确定租赁资产入账价值,由于最低租赁付款额现值小于租赁资产的公允价值,所以租赁资产的入账价值以最低租赁付款额现值为基础确定。

租赁资产的入账价值=820 040+10 000=830 040(元)。借:固定资产——融资租入固定资产 830 040 元,未确认融资费用 179 960 元;贷:长期应付款——应付融资租赁款 1 000 000 元,银行存款 10 000 元。

由此可见,融资租入固定资产的初始入账价值由租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者

33.75%);增资后 A 公司按照持股比例计算的应确认的商誉为 11.25 万元(15÷45%×33.75%);增资后 A 公司长期股权投资应有的账面余额为 517.5 万元(506.25+11.25)。其调整后长期股权投资的明细科目余额如下:成本(不含商誉)472.5 万元[(400+1 000)×33.75%];商誉 11.25 万元;损益调整 33.75 万元(100×33.75%);增资后 A 公司长期股权投资应该增加的账面价值为 7.5 万元(517.5-510)。

会计分录为:借:长期股权投资——B 公司(成本)483.75 万元、——B 公司(损益调整)33.75 万元;贷:长期股权投资——B 公司(成本)465 万元、——B 公司(损益调整)45 万元,资本公积 7.5 万元。或者直接写为:借:长期股权投资——B 公司(成本)18.75 万元;贷:长期股权投资——B 公司(损益调整)11.25 万元,资本公积 7.5 万元。

方法二:认为被投资单位增资时股东持股比例的变化是由投资企业处置部分股权导致的,应该把长期股权投资账面价值变动作为处置长期股权投资的损益,计入当期投资收益。

仍然沿用上例中的数据,其他计算过程同上,只有账面价值的变动 7.5 万元的处理与上例不同。

会计分录如下:借:长期股权投资——B 公司(成本)483.75 万元、——B 公司(损益调整)33.75 万元;贷:长期股权投资——B 公司(成本)465 万元、——B 公司(损益调整)45 万元,投资收益 7.5 万元。或者直接写为:借:长期股权投资——B 公司(成本)18.75 万元;贷:长期股权投资——B 公司(损益调整)11.25 万元,投资收益 7.5 万元。

2. 被投资单位减资时的账务处理。

一般减资时,如果投资企业不按比例减少持股份额,会出现持股比例上升的情况,与增资时的情况正好相反,相关的计算和处理在此不再举例,可参照增资的情况进行处理。

上述增资或减资的账务处理中,方法一与方法二的计算思路一致。笔者认为,被投资单位出现增资、减资,投资企业没有相应增加或减少投资而导致其持股比例下降或上升的(但仍为共同控制或具有重大影响的情况下),将其长期股权投资的变动计入投资收益更加符合现行会计准则的资产负债表观,因而采用方法二更加合理。○