

首次执行会计准则时长期股权投资核算衔接问题

湖南人文科技学院区域经济研究所 郭维 利安达信隆会计师事务所 杨旭

长期股权投资是大中型企业经常面临的会计事项,在实务操作中,《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第18号——所得税》关联度大且有一定的难度。笔者在总结自己上市公司中报、年报审计经验的基础上,对企业首次执行新会计准则时长期股权投资核算的衔接问题进行阐述。

一、首次执行日长期股权投资核算的衔接

1. 长期股权投资明细科目核算的衔接。根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》(以下简称《首次执行企业会计准则》)第五条规定,对于首次执行日的长期股权投资,应当分别下列情况处理:①根据《企业会计准则第20号——企业合并》属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资,尚未摊销完毕的股权投资差额应全额冲销,并调整留存收益,以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。②除上述①以外的其他采用权益法核算的长期股权投资,存在股权投资贷方差额的,应冲销贷方差额,调整留存收益,并以冲销贷方差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本;存在股权投资借方差额的,应当将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本。由此可见,《首次执行企业会计准则》对以企业合并方式取得的长期股权投资区分为同一控制和非同一控制,且仅对同一控制下企业合并产生的长期股权投资中尚未摊销完毕的股权投资差额进行冲销,其他明细项目(投资成本、损益调整和股权投资准备)余额直接并入长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。该条第二款中的股权投资贷方差额主要是《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(以下简称《问题解答(二)》)实施前尚未摊销完的余额。《问题解答(二)》实施以后的股权投资贷方差额记入“资本公积——股权投资准备”科目,该部分根据《企业会计准则实施问题专家工作组意见》(以下简称《专家工作组意见》)的规定,企业执行新会计准则后在“资本公积——其他资本公积”科目中单设“原制度资本公积转入”明细项目进行核算。

随着新会计准则的实施,其中欠完善的地方不断暴露,投资企业对于子公司采用成本法核算,同时按《首次执行企业会计准则》要求投资企业分回子公司的投资利润应当冲减原损益调整的部分,极大地减少了企业本年利润。2007年11月16日,财政部发布了《企业会计准则解释第1号》(以下简称《解释第1号》)对长期股权投资核算的衔接进行了部分调整,规

定企业在首次执行日以前已经持有的对子公司的长期股权投资,应在首次执行日进行追溯调整,视同该子公司自最初即采用成本法核算。这样,投资企业分回子公司的投资利润便可以计入本年利润。

综上所述,对子公司长期股权投资各明细项目的追溯调整操作如下(非子公司的调整相对比较简单,在此不详细讲解):

(1)股权投资差额。①对同一控制下企业合并产生的长期股权投资,应将首次执行日以前投资企业已摊销的股权投资差额予以冲回,还原后的“股权投资差额”按《首次执行企业会计准则》第五条的规定进行冲销,调整留存收益。企业也可以简化处理,直接将首次执行日尚未摊销完毕的股权投资差额全额冲销,并调整留存收益,以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。②对非同一控制下企业合并产生的长期股权投资,视同投资时便采用成本法,将首次执行日以前投资企业已摊销的股权投资差额予以冲回,按还原后的“股权投资差额”与“投资成本”的合计数作为首次执行日的认定成本。如果初始投资时投资企业将股权投资贷方差额记入“资本公积——股权投资准备”科目,则应予以冲回并相应冲减投资成本。

(2)股权投资准备。余额全部冲回,相应冲减资本公积(股权投资准备)。

(3)损益调整。余额全部冲回,相应冲减投资企业的留存收益(未分配利润、盈余公积)。

2. 股权分置流通权余额的处理衔接。《专家工作组意见》规定:首次执行日,企业在股权分置改革中形成的股权分置流通权的余额,属于与对联营企业、合营企业、子公司的长期股权投资相关的,以及与仍处于限售期的权益性投资相关的,应当全额转入长期股权投资(投资成本)。除此之外,首次执行日应将其余额及相关的权益性投资账面价值一并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行划分,作为交易性金融资产或可供出售金融资产。

划分为交易性金融资产或可供出售金融资产的金融资产,在首次执行日的公允价值与其账面价值的差额,应按照《首次执行企业会计准则》的规定处理。其中对于可供出售金融资产,其公允价值与账面价值的差额在调整了首次执行日的留存收益后,应同时将该差额自留存收益转入资本公积(其他资本公积)。

《解释第1号》对限售股权进一步明确:企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位具有重大影响以上的股权,应

当作为长期股权投资, 视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算; 企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权, 应当划分为可供出售金融资产, 其公允价值与账面价值的差额, 在首次执行日应当追溯调整, 计入资本公积。虽然《解释第 1 号》要求对不具有控制、共同控制或者重大影响的限售股权划分为可供出售金融资产, 以公允价值计量, 但并没有给出公允价值的确定方法。笔者认为, 如果直接采用证券市场上的公开报价不能反映出限售期的风险和时间价值, 可以参照《关于证券公司执行〈企业会计准则〉有关核算问题的通知》(证监会字[2007]34 号)中附有限售条件的股票等投资的公允价值, 应当按《关于证券投资基金执行〈企业会计准则〉估值业务及份额净值计价有关事项的通知》(证监会字[2007]21 号)中规定的原则确定。由此, 我们可以将股权分置流通权余额的核算科目归纳如下:

投资类型	股权分置流通权性质	
	限售	非限售
子公司、联营企业、合营企业	“长期股权投资”科目	
不具有共同控制或重大影响(注)	“可供出售金融资产”科目	“交易性金融资产”或“可供出售金融资产”科目

注: 该类投资在活跃市场中有报价、公允价值能可靠计量, 属于《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的核算范围。

3. 按照《首次执行企业会计准则》、《专家工作组意见》和《解释第 1 号》对原长期股权投资各明细科目账面余额和股权分置流通权余额追溯调整和重分类后, 首次执行日长期股权投资的余额构成情况如下表:

原明细科目	不具有共同控制或重大影响(成本法)	联营企业、合营企业	子公司	
			非同一控制	同一控制
投资成本	存在	存在	存在	存在
股权投资差额(借方)	无	存在	存在	不存在①
股权投资差额(贷方)	无	不存在①	不存在①	不存在②
损益调整	无	存在	不存在②	不存在②
股权投资准备	无	存在	不存在②	不存在②
股权分置流通权	不存在④	存在	存在③	存在③

注: ①根据《首次执行企业会计准则》的规定进行冲销; ②根据《解释第 1 号》的规定对子公司的长期股权投资在首次执行日按成本法进行追溯调整; ③根据《专家工作组意见》和《解释第 1 号》的规定进行重分类; ④该成本法核算对被投资单位不具有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长期股权投资。

二、首次执行日长期股权投资的所得税影响

新会计准则在核算所得税时, 由纳税影响会计法和应付税款法改为资产负债表债务法, 所得税核算注重的对象由原来的永久性差异、时间性差异转为暂时性差异。本文主要介绍经前文追溯调整和重分类后的长期股权投资在首次执行日的

所得税影响, 对部分已由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》核算的原长期股权投资和股权分置流通权, 不考虑其所得税影响。

1. 递延所得税资产。长期股权投资的递延所得税资产主要产生于对长期股权投资计提减值准备和对联营企业和合营企业投资按权益法核算确认被投资单位发生的亏损, 造成长期股权投资的账面价值小于其计税基础, 产生可抵扣暂时性差异。根据谨慎性原则, 《企业会计准则第 18 号——所得税》第十四条规定: 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异, 同时满足下列条件的, 应当确认相应的递延所得税资产: ①暂时性差异在可预见的未来很可能转回; ②未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

考虑到新会计准则体系下对子公司的长期股权投资计提减值准备而产生的暂时性差异转回的时点只能为公司处置该项长期股权投资的会计期间, 因此, 除有可靠证据证明公司能够可靠预计处置的时点与未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额, 公司不应确认上述递延所得税资产。

对联营企业和合营企业的长期股权投资计提减值准备, 以及采用权益法核算确认的被投资单位发生的亏损所产生的可抵扣暂时性差异, 应该综合考虑其相互影响。除有可靠证据证明被投资单位未来经营状况会发生改观并实现盈利, 或者有明确的处置计划, 且公司能够可靠预计未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额, 公司不应确认上述递延所得税资产。

2. 递延所得税负债。长期股权投资的递延所得税负债主要是由企业对联营企业及合营企业投资按权益法核算形成“其他权益变动”造成的。《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118 号)规定, 对“损益调整”需按税率差补税, 因此“损益调整”也会产生递延所得税负债。2008 年 1 月 1 日起施行的《企业所得税法》对按税率差补税事项进行了修改, 规定“符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”属于免税收入。《企业所得税法实施条例》将该权益性投资收益进一步解释为“居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益”, 但不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益, 由此可见, “损益调整”产生递延所得税负债的影响不复存在。

《企业会计准则第 18 号——所得税》第十二条规定: 企业对与子公司、联营企业及合营企业投资相关的应纳税暂时性差异, 应当确认相应的递延所得税负债。但是, 同时满足下列条件的除外: ①投资企业能够控制暂时性差异转回的时间; ②该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

因为对联营企业及合营企业的投资是不具有控制权的, 投资企业不能控制暂时性差异转回的时间, 不符合不确认递延所得税负债的例外情况, 应当按“长期股权投资——其他权益变动”科目余额计算确认递延所得税负债。○