

试析长期股权投资之账务处理

王霞

(四川理工学院 四川自贡 643000)

【摘要】 现行会计准则对企业投资的相关处理规定相比原会计准则有了许多新的变化,使其账务处理的难度增加。为了加深实务工作者对长期股权投资准则的理解,本文就长期股权投资账务处理的难点做些实例分析。

【关键词】 长期股权投资 初始计量 后续计量

一、投资的分类及适用的准则

原会计准则按照时间的长短将投资分为短期投资和长期投资两种类型,由《企业会计准则——投资》进行规范。2006年2月财政部颁布的企业会计准则体系(统称“现行会计准则”)将投资分为长期股权投资和交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售的金融资产四种类型,并且用两个具体准则来加以规范。其中《企业会计准则第2号——长期股权投资》适用的是权益性投资,其范围包括:①企业持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资,即对子公司投资;②企业持有的能够与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资,即对合营企业投资;③企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资,即对联营企业投资;④企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。企业除上述情况以外的其他权益性投资和债权性投资则适用于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定。

万元增加到合并后的28500万元,净增加5000万元。其具体构成项目有一部分也发生了变化,其中:股本增加了1500万元,资本公积增加了3500万元,盈余公积和未分配利润没有发生变化。

由于A、B公司同为P公司控制下的两家子公司,所以站在集团公司的角度来看,合并前后整个集团公司的所有者权益总额及构成并没有发生任何变化。因此在进行上述处理后,合并方——A公司在合并日编制合并资产负债表时应当做如下会计处理:

(1)将A公司在合并日进行的会计处理中由于股本溢价所增加的资本公积3500万元还原为合并前B公司所有者权益项目的原始状态(通俗的说法),抵销分录为:

借:资本公积——股本溢价 3500万元;贷:盈余公积 1000万元,未分配利润 2000万元,资本公积 500万元。

上述抵销分录简化后为:

借:资本公积——股本溢价 3000万元;贷:盈余公积 1000万元,未分配利润 2000万元。

二、长期股权投资初始投资成本的计量

原会计准则规定,长期股权投资的初始投资成本包括投资时所支付的全部价款,或放弃非现金资产的账面价值,以及支付的税金、手续费等相关费用,不包括已宣告但尚未发放的现金股利。现行会计准则对长期股权投资的初始投资成本按合并方式和非合并方式分别加以确定。

(一)合并方式下长期股权投资初始投资成本的确定

企业合并分为新设合并、吸收合并和控股合并。本文所指的合并方式是控股合并。

1. 同一控制下的企业合并。现行会计准则规定,企业在同一控制下取得的长期股权投资,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担的债务账面价值之间的差额,应调整(冲减)资本公积;资本公积不足冲减的,依次冲减“盈

此笔抵销分录按照《企业会计准则第20号——企业合并》中的标准说法就是:对于企业合并前B公司实现的留存收益中归属于A公司的部分(3000万元)应自资本公积(资本溢价或股本溢价)转入留存收益。

(2)将A公司的“长期股权投资”项目与B公司的相关项目相互抵销,编制抵销分录如下:

借:股本 1500万元,资本公积 500万元,盈余公积 1000万元,未分配利润 2000万元;贷:长期股权投资 5000万元。

经过上述抵销处理后,A公司在合并日所编制的合并资产负债表就很真实地反映了由A公司、B公司共同形成的特定会计报告主体在合并日——2008年3月10日的财务状况的全貌。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006

余公积”和“未分配利润”。合并方以发行权益性证券作为合并对价的，按合并日被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按发行股份的面值作为股本，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值之间的差额，应调整（冲减）资本公积；资本公积不足冲减的，依次冲减“盈余公积”和“未分配利润”。

合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。

例1：远大公司于20×6年3月1日购入乙公司300万股，占乙公司股份的60%，乙公司所有者权益的账面价值为2500万元。乙公司于20×6年2月15日宣告分派20×6年的现金股利，每股0.3元。远大公司共支付价款1300万元。另外支付审计费用、评估费用等10万元。远大公司与乙公司在合并前后受同一方控制。远大公司的账务处理为：

长期股权投资的初始投资成本=2500×60%=1500(万元)，应收股利=0.3×300=90(万元)，应计入资本公积的金额=1300-1500-90=-290(万元)。借：长期股权投资——成本1500万元，应收股利90万元；贷：银行存款1300万元，资本公积290万元。借：管理费用10万元；贷：银行存款10万元。

例2：A公司和B公司同为乙公司的子公司。20×7年2月1日，A公司与B公司达成协议，约定A公司以增发的权益性证券作为对价向B公司投资，取得B公司52%的股份。20×7年2月1日，A公司成功增发普通股100万股（每股面值1元），实际发行价格为每股1.5元。B公司所有者权益总额为3000万元。A公司为进行合并发生的审计费用、评估费用等相关费用共计4万元，用银行存款支付。

长期股权投资的初始投资成本=3000×52%=1560(万元)，应计入股本的金额=100×1=100(万元)，应计入资本公积的金额=1560-100=1460(万元)。借：长期股权投资——成本1560万元；贷：股本100万元，资本公积1460万元。借：管理费用4万元；贷：银行存款4万元。

2. 非同一控制下的企业合并。非同一控制下企业合并取得的长期股权投资，其初始投资成本的确认按购买法与正常购买其他资产相同的原则进行处理，即按购买日为取得被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行权益性证券的公允价值加上为企业合并发生的各项直接相关费用之和确定。但是要与被购买方可辨认净资产的公允价值进行比较。当长期股权投资的初始投资成本大于被购买方可辨认净资产的公允价值时，其差额确认为商誉；长期股权投资的初始投资成本小于被购买方可辨认净资产的公允价值时，其差额计入当期损益。购买方在购买日作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债以及发行权益性证券的公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。

例3：A公司与B公司为非同一控制下的两家独立的公司，两家公司生产的产品相似，A公司为了占有更大的市场份额，决定对B公司进行收购。A公司以支付现金和转让固定资产等资产的方式取得B公司100%的股权。支付现金为440

万元，转让的固定资产原价为400万元，已提折旧90万元，没有计提减值准备。该固定资产的公允价值为360万元。A公司为收购B公司发生各种审计费用、评估费用、法律服务费用等10万元，并以银行存款支付。B公司可辨认净资产的公允价值为750万元。A公司的账务处理为：

长期股权投资的初始投资成本=440+360+10=810(万元)，商誉=810-750=60(万元)，应计入营业外收入的金额=360-(400-90)=50(万元)。借：固定资产清理310万元，累计折旧90万元；贷：固定资产400万元。借：长期股权投资——成本750万元，商誉60万元；贷：银行存款450万元，固定资产清理310万元，营业外收入——资产处置收益50万元。

例4：20×7年3月，A公司通过增发8000万股本公司普通股（每股面值1元）取得B公司15%的股权，按照增发前后的平均股价计算，该8000万股股份的公允价值为15000万元。为增发该部分股份，A公司向证券承销机构支付了600万元的手续费和佣金。其账务处理为：借：长期股权投资——成本15000万元；贷：股本8000万元，资本公积——股本溢价7000万元。借：资本公积——股本溢价600万元；贷：银行存款600万元。

(二)非合并方式下长期股权投资初始投资成本的确定

企业通过非合并方式取得的长期股权投资的初始投资成本以投资付出资产的公允价值为基础加上相关的税费和佣金等确定。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，作为应收项目处理，不构成长期股权投资的成本。

例5：A公司购入B公司2%的股份，买价205万元，其中含已宣告但尚未发放的现金股利5万元。发生相关的手续费等等1万元。所有款项用银行存款付清。A公司的账务处理为：

长期股权投资的初始投资成本=205-5+1=201(万元)。借：长期股权投资——成本201万元，应收股利5万元；贷：银行存款206万元。

例6：A公司以库存商品换取B公司10%的股权，该商品的成本为48万元，已提存货跌价准备3万元，公允价值为50万元。A公司适用的增值税税率为17%，该商品的计税基础为50万元。其账务处理为：商品增值税销项税额=50×17%=8.5(万元)，长期股权投资的初始投资成本=50+8.5=58.5(万元)。借：长期股权投资——成本58.5万元；贷：主营业务收入50万元，应交税费——应交增值税(销项税额)8.5万元。借：主营业务成本45万元，存货跌价准备3万元；贷：库存商品48万元。

三、长期股权投资的后续计量

(一)成本法和权益法的适用范围

原会计准则与现行会计准则在长期股权投资采用成本法和权益法进行后续计量所适用的范围方面有所不同。

原会计准则规定，企业持有的长期股权投资在下列情况下应采用成本法核算：①投资企业能够对被投资单位实施控制；②投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，其投资是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；③被投资单位在严格的限制条件下经营，其向投

投资企业转移资金的能力受到限制。

现行会计准则规定,投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资采用权益法核算。与原会计准则相比有所变化,原来属于权益法核算范围的投资企业对被投资单位实施控制的长期股权投资则要求采用成本法核算,不过,在编制合并财务报表时要求按权益法进行调整。

(二)权益法下投资收益的确认

1. 权益法下初始投资成本的调整。投资企业取得对联营企业或合营企业的投资后,对于取得投资时投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,应分别情况进行以下处理:

(1)初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,该部分差额是投资企业在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉及不符合确认条件的资产价值。这种情况下不要求对长期股权投资的成本进行调整。

(2)初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,该部分差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步,该部分经济利益流入应作为收益处理,计入取得投资当期的营业外收入,同时调增长期股权投资的账面价值。

例7:A企业于20×7年1月取得B公司30%的股权,支付股份价款8000万元。投资时被投资单位净资产账面价值为22500万元(假设被投资单位各项可辨认净资产公允价值与账面价值相同)。A企业对B企业具有重大影响。

长期股权投资的成本8000万元大于取得时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额6750万元(22500×30%),两者之间的差额不调整长期股权投资的账面价值。借:长期股权投资——成本8000万元;贷:银行存款8000万元。如果投资时被投资单位可辨认净资产公允价值为40000万元,则长期股权投资的成本8000万元小于取得时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额12000万元,则两者之间的差额4000万元应计入取得投资当期的营业外收入。借:长期股权投资——成本12000万元;贷:银行存款8000万元,营业外收入4000万元。

2. 权益法下投资收益的确认。原会计准则中投资收益的确认以占被投资单位净利润的份额来确定,对被投资单位所发生的亏损以长期股权投资账面价值减至零为限。现行会计准则规定,企业应享有被投资单位净利润的份额即投资收益应当以取得投资时被投资单位各项可辨认净资产的公允价值为基础,对被投资单位净利润进行调整后加以确定,不应仅按照被投资单位的账面净利润与持股比例计算的结果简单确定。主要应考虑的调整因素为:以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额以及减值准备的金额对被投资单位净利润的影响。无法合理确定投资时被投资单位各项可辨认净资产公允价值的,或者投资时被投资单位可辨认净资产公允价值与其账面价值之间的

差额不具有重要性的,可以按照被投资单位的账面净利润与持股比例计算的结果确认投资收益。

现行会计准则规定,投资企业确认被投资单位发生的净亏损应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减至零为限。因此,在确认应分担被投资单位发生的亏损时应按照以下顺序进行处理:①冲减长期股权投资的账面价值;②长期股权投资的账面价值减至零时,存在实质上构成对被投资单位净投资的长期权益,则以长期权益的账面价值减至零为限;③被投资单位以后实现的净利润,投资企业在其收益分享额弥补未确认的亏损后,恢复确认收益分享额。

例8:甲公司于20×7年1月20日购入乙公司30%的股份,买价为3300万元,并自取得投资之日起派人参与乙公司的生产经营决策。取得投资当日,乙公司可辨认净资产公允价值为9000万元,其中:存货账面价值为750万元,公允价值为1050万元;固定资产账面价值为1800万元,已提折旧360万元,公允价值为2400万元,乙公司预计使用年限为20年,投资后甲公司尚可使用16年;无形资产账面价值为1050万元,已摊销210万元,公允价值为1200万元,乙公司预计使用年限为10年,投资后甲公司尚可使用8年。除此之外,乙公司其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。

假设乙公司于20×7年实现净利润900万元,其中在甲公司取得投资时的账面存货有80%对外出售。甲公司与乙公司的会计年度及采用的会计政策相同。固定资产、无形资产均按直线法提取折旧或摊销,预计净残值为0。

(1)20×7年1月20日取得投资时,借:长期股权投资——成本3300万元;贷:银行存款3300万元。

(2)20×7年12月31日确认投资收益,存货账面价值与公允价值的差额应调减的利润=(1050-750)×80%=240(万元),固定资产公允价值与账面价值的差额应调增的折旧额=2400/16-1800/20=60(万元),无形资产公允价值与账面价值的差额应调增的摊销额=1200/8-1050/10=45(万元),调整后的净利润=900-240-60-45=555(万元),甲公司应享有的份额=555×30%=166.5(万元)。借:长期股权投资——损益调整166.5万元;贷:投资收益166.5万元。

例9:A公司于20×7年1月1日取得B公司30%的股权,长期股权投资的初始投资成本为100万元。20×7年B公司发生亏损500万元。B公司欠A公司长期应付款200万元。

A公司应分担的投资损失=500×30%=150(万元),长期股权投资应减少的金额=100(万元),长期应收款应减少的金额=50(万元)。借:投资收益150万元;贷:长期股权投资——成本100万元,长期应收款50万元。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006