

长期股权投资权益法 改为成本法的账务处理浅见

湛忠灿

(湖南理工学院 湖南岳阳 414006)

【摘要】企业之间的关系由共同控制或重大影响变为控制或者不具有共同控制或重大影响时,长期股权投资的会计核算应该由权益法改为成本法。账务处理的要点为结平“长期股权投资”所有明细科目余额,同时处理因为采用权益法而产生的“资本公积”的余额。

【关键词】长期股权投资 权益法 成本法 账务处理

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称《准则》)第八条规定,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,应当采用权益法核算。第五条规定,投资企业能够对被投资单位实施控制或投资企业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应当采用成本法核算。

事实上,企业之间的关系,即控制、共同控制、重大影响以及不具有共同控制或重大影响并不是一成不变的,相互之间可以转换。而随着企业之间的关系的转换,长期股权投资的核算方法也应该随之转换。本文试对长期股权投资权益法改为成本法的账务处理作一分析。

一、权益法改为成本法的条件

1. 企业会计准则中有明确规定的情况。《准则》第十四条规定,投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的,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,应当改按成本法核算,并以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。由此可见,当投资企业与被投资单位之间的关系由共同控制或重大影响变为不再具有共同控制或重大影响,此时投资企业对长期股权投资核算应由权益法改为成本法。

2. 企业会计准则中没有明确规定但是可以推断的情况。当投资企业与被投资单位的关系由共同控制或者重大影响变为控制关系后,根据《准则》第五条的规定推断,此时投资企业能够对被投资单位实施控制,因此长期股权投资应当采用成本法核算。

所以,随着投资企业与被投资单位之间的关系发生的以上两种情况的变化,对长期股权投资核算也应该由权益法改为成本法。

二、权益法改为成本法的账务处理

1. 投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响时的账务处理。

例1:甲企业对乙企业进行投资,占有乙企业股份的20%,

采用权益法核算。现出售其中的50%,出售后甲企业“长期股权投资——乙企业”各明细科目余额如下:成本100万元,损益调整50万元,其他权益变动30万元。

按照《准则》的规定进行账务处理:首先,结平“长期股权投资”各相关明细科目余额;然后,由于成本法下不需要对长期股权投资进行明细核算,故以此金额作为成本法的投资成本。其会计分录为:借:长期股权投资——乙企业180万元;贷:长期股权投资——成本100万元、——损益调整50万元、——其他权益变动30万元。另外,按照《准则》的规定,与该项投资有关的资本公积准备项目不作任何处理。

2. 投资企业因增加投资等原因能够对被投资单位实施控制时的账务处理。我们可以分别对同一控制和非同一控制下的企业合并加以分析。

(1)根据有关规定,同一控制下的企业合并,应按照享有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成本,初始成本与账面价值之间的差额调整资本公积等。因被投资单位其他所有者权益变动而计入资本公积的数额,也一并结转。

例2:甲企业对乙企业进行投资,占有乙企业股份的20%,采用权益法核算。现以银行存款2000万元从A企业(甲企业和乙企业同属A企业控制)购入乙企业股份30%的份额,至此,甲企业占有乙企业的股份达到50%,转为成本法核算。购买当日,“长期股权投资”各相关明细科目余额如下:成本600万元,损益调整300万元,其他权益变动100万元;“资本公积”科目贷方余额700万元(包括与该项投资有关的资本公积准备项目)。乙企业当日所有者权益总额为5000万元。

对这项企业合并业务的账务处理为:①银行存款减少2000万元,所以贷记“银行存款2000万元”;②长期股权投资核算由权益法转为成本法,应结平“长期股权投资”各相关明细科目余额,所以贷记“长期股权投资——成本600万元”、“长期股权投资——损益调整300万元”、“长期股权投资——其他权益变动100万元”;③长期股权投资核算转换为成本

内部审计外包的策略分析

冯永梅

(南京审计学院 南京 211815)

【摘要】 内部审计外包与否是管理当局根据本单位具体情况和需要来决定的,是内部审计资源和外部审计资源优化配置的过程。本文结合企业成长周期理论,对内部审计外包问题进行了分析。

【关键词】 内部审计 外包 成长周期

内部审计外包又称内部审计外部化或内部代理审计。它是指组织将其内部审计职能部分或全部通过契约委托给组织外部的具备专业胜任能力的机构或人员。内部审计外包的显著特征就是内部审计主体的变化。

一、内部审计外包的优缺点

内部审计外包引起了学术界和实务界的广泛关注,成为审计研究领域中的一个重要课题。理论界和实务界在关于内部审计外包的优缺点方面展开了激烈的争论。综合起来,内部审计外包支持者认为外包的优势有:①使管理层集中精力关注核心竞争力和战略计划;②外部人不会受到组织内各部门权力斗争的影响,因而更能保持独立性;③有规模经济效应,可以更低成本提供同样甚至更好的服务;④同一会计师事务所提供内部审计和外部审计服务会产生协同效应,可以减少审计收费;⑤会计师事务所可通过责任保险来保证审计质

量;⑥可以获得专门技术;⑦会计师事务所的声誉可以改善公司管理层与董事会、公司与外部审计人员以及监管者之间的关系;⑧可以聘请熟悉当地情况的训练有素的员工在国际化范围内提供内部审计服务等。

内部审计外包反对者认为外包的劣势有:①随着时间的推移,一些承接内部审计外包业务的会计师事务所占领了市场,因竞争的减弱他们会提高价格;②外包后内部审计缺乏创新审计方法的动力;③承包人不如内部审计人员熟悉企业的实际情况,不能积极、主动地围绕企业目标开展审计工作,从而影响审计业绩;④内部审计人员和外部审计人员存在不同的忠诚度;⑤公司治理是一项无法外包的管理职能,而内部审计是公司治理的组成部分;⑥如果同一会计师事务所既承接内部审计又承接外部审计,那么管理层和审计委员会将丧失一个客观的信息来源渠道;⑦审计结果无法保密,因而存在泄

法,不需要对长期股权投资进行明细核算,按照占有的份额借记“长期股权投资——乙企业 2 500 万元(5 000×50%)”;④差额调整资本公积等(首先调整因被投资单位其他权益变动而计入资本公积的数额),所以借记“资本公积——被投资单位其他权益变动 100 万元”、“资本公积——其他资本公积 400 万元”。综合以上分析,在合并时可以作如下会计分录:借:长期股权投资——乙企业 2 500 万元,资本公积 500 万元;贷:长期股权投资——成本 600 万元、——损益调整 300 万元、——其他权益变动 100 万元,银行存款 2 000 万元。当然,如果投资企业资本公积余额不足,则冲减留存收益等。

(2)非同一控制下的企业长期股权投资应以公允价值作为其初始投资成本,其与账面价值之间的差额作为当期损益。同时,因被投资单位其他所有者权益变动而计入资本公积的数额也一并结转。

若上例中甲企业和乙企业为非同一控制,则账务处理为:①银行存款减少 2 000 万元,所以贷记“银行存款 2 000 万元”;②长期股权投资核算权益法转为成本法,应结平“长期股权投资”各相关明细科目账面余额,所以贷记“长期股权投资——成本 600 万元”、“长期股权投资——损益调整 300 万

元”、“长期股权投资——其他权益变动 100 万元”;③长期股权投资核算转换为成本法,不需要对长期股权投资进行明细核算,按照公允价值借记“长期股权投资——乙企业 3 000 万元(1 000+2 000)”;④若购入日付出的资产、发生或承担的负债的账面价值与其公允价值(此公允价值等于购买日的长期股权投资的公允价值)之间存在差额,则其差额确认为当期损益,借记“营业外支出”或贷记“营业外收入”科目;⑤结转权益法下的“资本公积——被投资单位其他权益变动 100 万元”,与发生时方向相反,记入该账户的借方。根据以上分析,其账务处理为:借:长期股权投资——乙企业 3 000 万元;贷:长期股权投资——成本 600 万元、——损益调整 300 万元、——其他权益变动 100 万元,银行存款 2 000 万元。同时结转权益法下的“资本公积——被投资单位其他权益变动”。

主要参考文献

1. 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
2. 于小镛,徐兴恩.新企业会计准则实务指南与讲解.北京:机械工业出版社,2006
3. 戴德明.财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2006