

# 目标法在长期投资成本法改为权益法时的应用

山东枣庄 李高波

追溯调整法是指对某项交易或事项变更会计政策时,如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策,并以此对相关项目进行调整的方法。在追溯调整法下,应计算会计政策变更的累积影响数,并调整变更当期的期初留存收益以及会计报表其他相关项目。

长期股权投资核算分为权益法与成本法两种方法。投资企业对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响的,长期股权投资应采用成本法核算。投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的,长期股权投资应采用权益法核算。投资企业因追加投资等原因对长期股权投资的核算从成本法改为权益法时,应采用追溯调整法进行调整。鉴于调整分录的编制往往难以理解,笔者在此介绍一下目标法在编制调整分录中的应用。

## 一、目标法的总体思路

成本法转换为权益法的实质就是将成本法下长期股权投资相关账户数结转到权益法下长期股权投资相关账户数(假定没有发生长期股权投资减值)。也就是说,“权益法下长期股权投资相关账户数”是转换的目标数,而“成本法下长期股权投资相关账户数”是转换的基数。笔者提出的目标法就是先得出转换前的基数,再找出所要转换的目标数,最后算出二者的差额,即追溯调整的累积影响数。计算出追溯调整的累积影响数是实现转换的关键。

## 二、举例说明

华龙公司于2002年1月8日以520 000元购入奇强公司实际发行在外股票的10%,另支付相关费用2 000元,华龙公司采用成本法核算此项投资。2002年5月10日奇强公司宣告分派现金股利,华龙公司可获得现金股利40 000元。2002年7月8日华龙公司再以1 800 000元购入奇强公司实际发行在外股票的25%,另支付相关费用9 000元,至此华龙公司持股比例达到35%,改用权益法核算此项投资。2002年1月1日奇强公司所有者权益合计4 500 000元,分派的现金股利为400 000元。2002年度奇强公司实现净利润600 000元,其中1~6月实现净利润300 000元。华龙公司和奇强公司的所得税税率均为33%,股权投资差额按10年平均摊销,并且不考虑追溯调整时股权投资差额的摊销对本年利润、所得税计算和利润分配的影响。

1.对于投资后至方法转换日发生的有关业务用成本法核算,得出转换前的基数。

(1)2002年1月8日华龙公司对奇强公司进行长期股权投资,长期股权投资的成本=520 000+2 000=522 000(元)。会

计分分为:借:长期股权投资——奇强公司 522 000元;贷:银行存款 522 000元。

(2)2002年5月10日确认现金股利40 000元(400 000×10%)。收到的现金股利来自奇强公司2001年度实现的利润,而华龙公司是2002年1月8日才持有该公司股票,因此不能将其确认为投资收益,只能冲减初始投资成本。会计分录为:借:应收股利40 000元;贷:长期股权投资——奇强公司40 000元。

2.对于投资后至方法转换日发生的有关业务用权益法核算,得出所要转换的目标数。

(1)2002年1月8日华龙公司对奇强公司的长期股权投资成本为522 000元,而享有的奇强公司所有者权益=4 500 000×10%=450 000(元),由此产生的股权投资差额=522 000-450 000=72 000(元)。会计分录为:借:长期股权投资——奇强公司(投资成本)450 000元,长期股权投资——奇强公司(股权投资差额)72 000元;贷:银行存款 522 000元。

(2)2002年5月10日确认现金股利40 000元。如前所述,对于收到的现金股利,华龙公司只能冲减初始投资成本。会计分录为:借:应收股利40 000元;贷:长期股权投资——奇强公司(投资成本)40 000元。

(3)2002年度奇强公司实现净利润600 000元,其中1~6月实现净利润300 000元。华龙公司应确认投资收益30 000元(300 000×10%),同时应增加长期股权投资账面价值30 000元。会计分录为:借:长期股权投资——奇强公司(损益调整)30 000元;贷:投资收益——股权投资收益30 000元。

(4)华龙公司在2002年上半年应摊销的股权投资差额为3 600元(72 000÷10÷2),会计分录为:借:投资收益——股权投资差额摊销3 600元;贷:长期股权投资——奇强公司(股权投资差额)3 600元。

3.采用追溯调整法找出累积影响数。

2002年上半年华龙公司应摊销股权投资差额3 600元,确认投资收益30 000元,成本法改为权益法的累积影响数为26 400元(30 000-3 600)。

由于权益法下股权投资差额的摊销是以一项损失(3 600元)的形式转入“本年利润”科目的借方,而在此前华龙公司已确认了投资收益30 000元,最后又转入“本年利润”科目的贷方,使得本年利润净增加26 400元,因此倘若不考虑追溯调整对所得税和利润分配的影响,净增加的本年利润26 400元最终会转入“利润分配——未分配利润”科目的贷方,即“26 400元”为成本法改为权益法的累积影响数。

4.完成从成本法下基数到权益法下目标数的结转,编制



# 资不抵债子公司的报表合并

上海复星高科技(集团)有限公司 吴琪升

## 一、资不抵债子公司报表合并中存在的主要问题

根据财政部1995年印发的《合并会计报表暂行规定》，能持续经营的所有者权益为负数的子公司仍要纳入合并会计报表范围。

资不抵债并不一定意味着破产清算。一方面，对于母公司及其控制的关联企业而言，资不抵债的子公司可能是重要的原材料供应商、经销商或配套厂家，一般母公司都会在资金、技术上全力支持，促使这类子公司持续经营；另一方面，这类子公司又不同于一般子公司，其净资产出现了负数，而且可能继续亏损下去。因此，如何正确确认和计量子公司的净资产负数金额及当期持续发生的亏损额中由母公司分担的部分，就是对持续经营的资不抵债子公司进行报表合并的主要问题。

财政部1999年印发的《关于资不抵债公司合并会计报表问题请示的复函》(以下简称《复函》)规定，投资企业未确认的被投资单位的亏损分担额，在编制合并会计报表时，可以在合并资产负债表的“未分配利润”项目下增设“未确认的投资损失”项目；同时，在合并利润表的“少数股东收益”项目下增设“加：未确认的投资损失”项目。这两个项目反映母公司未确认的子公司投资亏损额。

按照该《复函》，“未确认的投资损失”一方面作为合并净资产的减项，以反映母公司尚未确认的对子公司净资产负数金额的分担额；另一方面作为合并净利润的加项，合并净利润中并不包括子公司当期持续发生的亏损额但仍未被母公司确认  
追溯调整分录。

通过上面的分析可知，累积影响数实际最终会影响“利润分配——未分配利润”账户，使其增加26 400元，成本法转为权益法后所得结果与单独用权益法核算所得结果是一致的。用权益法核算会使得“利润分配——未分配利润”账户增加26 400元，用成本法核算则不会产生以上结果。因此在编制调整分录时，应该将这一部分影响(即累积影响数，等于目标数和基数的差)反映出来。成本法改为权益法的调整分录为：借：长期股权投资——奇强公司(投资成本)410 000元，长期股权投资——奇强公司(损益调整)30 000元，长期股权投资——奇强公司(股权投资差额)68 400元；贷：长期股权投资——奇强公司482 000元，利润分配——未分配利润26 400元。

应当指出的是，分别采用成本法和权益法进行核算，得出基数和目标数所编制的调整分录，只是为了帮助大家理解追溯调整法的应用，在实务中并不需要真正编制。□

认的部分。这个规定在实务操作中存在很大的漏洞并产生了一些新的问题，具体表现在：

1.编制合并会计报表就是为了综合反映母公司和子公司所构成的企业集团(而非母公司本身)的财务状况、经营成果及现金流量。按《复函》规定编制的合并会计报表如实、综合反映了企业集团整体资产状况，但没有如实、综合反映其经营成果(即合并净利润)，一些已经资不抵债且当期又巨额亏损的子公司反而有可能成为合并净利润的来源。《复函》的处理规定使投资者难以客观了解企业集团的经营成果，甚至有可能成为某些公司操纵利润、粉饰会计报表的工具，误导投资者的决策。

2.合并会计报表是在将母、子公司的个别资产负债表、利润及利润分配表、现金流量表相同项目进行加总的基础上抵销内部交易事项及其重复计算因素后编制而成的。如果母、子公司之间没有内部交易事项及其重复计算因素就无需进行抵销处理。《复函》回避了这一问题，在母公司没有对子公司的净资产负数金额及当期持续发生的亏损额但仍未被母公司确认的部分进行会计处理的情况下加减合并会计报表的相关项目，有违客观性、真实性原则。

3.在合并会计报表中，对于公司的净资产负数金额及当期持续发生的亏损额但仍未被母公司确认的部分，少数股东权益应如何确认和计量，《复函》中也没有明确规定。这是否意味着在合并会计报表中属于少数股东的部分就以负数反映？如果是，那么针对同样的情况母公司却不确认应分担的亏损份额又作何解释？如果不是，那么合并净利润中仅扣除母公司应分担的亏损份额显然也不合情理。

4.在母公司长期股权投资存在股权投资差额以及提取减值准备的情况下，母公司对资不抵债子公司未确认的投资亏损额与子公司净资产负数金额中母公司应分担的金额之间会存在一个差额，《复函》中也没有明确规定如何处理这部分差额。

## 二、资不抵债子公司报表合并问题的症结

我国《公司法》第三条规定：“有限责任公司和股份有限公司是企业法人。有限责任公司，股东以其出资额为限对公司承担责任，公司以其全部资产对公司的债务承担责任。股份有限公司，其全部资本分为等额股份，股东以其所持股份为限对公司承担责任，公司以其全部资产对公司的债务承担责任。”

《企业会计准则——投资》第十九条和《企业会计制度》第二十二条都明确规定，投资企业在确认被投资单位发生的