

长期投资采用完全权益法的相关问题分析

郑 焱

(江南大学商学院 江苏无锡 214122)

一、完全权益法的特征

财政部《企业会计准则解释第1号》第七条指出,企业持有的对联营企业及合营企业的投资,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,应当采用权益法核算,在按持股比例等计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时,应当考虑以下因素:投资企业与联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分,应当予以抵销,在此基础上确认投资损益。仔细阅读该段文字不难看出,《企业会计准则解释第1号》要求投资企业将对联营企业和合营企业投资的核算方法在原投资准则基础上完善为完全权益法。

权益法在具体运用中区分为简单权益法、不完全权益法和完全权益法三种。简单权益法有三个基本特征:①长期股权投资在初始计量时以取得成本计价;②被投资企业实现净利或亏损时投资企业按应享有的份额调整投资账面价值,同时确认投资损益;③被投资企业宣告分派现金股利或利润时,投资企业按照应享有份额减少投资账面价值。除此之外,不完全权益法还具有第四个特征,即投资企业对被投资企业可辨认净资产公允价值与账面价值之间的差额调整投资账面价值和投资损益。而完全权益法除具备上述四个特征外,还具有第五个特征,即投资企业投资企业与被投资企业之间或被投资企业相互之间发生的内部交易损益调整投资账面价值和投资损益。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》虽然没有明确指出是采用简单权益法、不完全权益法,还是完全权益法,但仔细推敲相关条款不难发现,其规定的方法具有不完全权益法的四个特征。《企业会计准则解释第1号》是对会计准则的完善和补充,两者综合应用,权益法就具备了五个基本特征了。

二、完全权益法应用动因分析

要理解《企业会计准则解释第1号》为什么要求投资企业采用完全权益法核算对联营企业和合营企业的投资,笔者认为首先要厘清成本法与权益法的理论依据,然后再分析权益法的演变过程,这样自然而然就明白《企业会计准则解释第1号》相关条款的立意了。

1. 成本法与权益法的应用分析。权益法是经济整体观的产物,基于此,投资企业长期股权投资的金额反映的是被投资企业净资产的多寡,且与该净资产之间呈现互动关系。成本法

坚持的是法律观,该观点认为投资企业与被投资企业分属两个不同主体,在进行会计核算时应强调各自为政。从经济实质看,权益法有其优势,但权益法也有其致命弱点。在权益法核算下投资企业的净利润除自身实现的部分外,还包含了来自被投资企业的净利润份额。这种包含关系导致投资企业净利润的现金含量不足,出现投资企业账面有净利而无现金分红的尴尬局面。克服该弊端的最直接做法就是,区分母公司个别报表与合并报表的作用。母公司个别报表对子公司股权投资采用成本法核算,体现对投资资产及业绩的反映,同时辅之以合并报表的增量信息,利用合并报表反映经济实体观;而对联营企业和合营企业由于无需编制合并报表,所以投资企业对其采用完全权益法核算,在投资企业报表中体现同一管理层下的经济实体观。

2. 从简单权益法到不完全权益法的进步。简单权益法与不完全权益法的区别在于,被投资企业可辨认净资产公允价值与账面价值之间的差额是否调整长期股权投资的账面价值与投资收益。前者不要求调整可辨认净资产净变动的摊销额,后者则要求调整。当被投资企业可辨认净资产公允价值高于账面价值时,该项调整冲减投资企业长期股权投资的账面价值;反之,则增加长期股权投资的账面价值。调整该摊销额的目的是,保持长期股权投资后续计量与初始计量基础前后一致,同时使得投资收益是按照投资日被投资企业可辨认净资产公允价值计量得到的。由此可见,不完全权益法较简单权益法更符合历史成本计量原则和权责发生制原则。

3. 从不完全权益法到完全权益法的改良。不完全权益法比简单权益法更合理,不过应用不完全权益法还存在一个非常扰人的问题,即内部交易未实现损益对投资企业净利润的“不良”影响。解决问题的最佳途径就是,对不完全权益法进行改良,甩干投资收益中的“水分”,剔除内部交易损益对投资收益的影响,于是完全权益法应运而生。

三、完全权益法下集团内部联营企业、合营企业与子公司内部交易抵销

当投资企业对联营企业和合营企业采用完全权益法进行核算时,从逻辑上分析,投资企业与其联营企业及合营企业不存在合并抵销问题,只存在集团内部联营企业、合营企业与子公司内部交易抵销的问题。就子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易类型来看会出现两种情况:一是子公司向联营企业、合营企业出售资产(顺向销售);二是联营企

采矿业售后回租核算初探

陈 娇

(中国矿业大学管理学院 江苏徐州 221116)

随着租赁行业的发展,售后回租模式成了越来越受企业欢迎的融资新模式。截至2009年底,许多上市公司都通过售后回租进行了融资,如银鸽投资、沈阳机床、长航油运等。从一些上市公司售后回租的实践来看,售后回租的标的物多是存货、机器设备、房屋等。笔者认为,存货、机器设备、房屋等作为一般企业售后回租的主要考虑对象是合乎常理的,但是在煤炭企业中,采矿权作为一项重要的递耗资产,价值量也很大,故也可以作为一种售后回租的新标的物。本文针对煤炭企业资金需求量大而资金供应短缺的情况,提出了采矿权售后回租的融资新模式,并用案例分析了这一融资模式的优势,可供同类企业参考。

一、采矿权与售后回租的概念

采矿权是指在依法取得的采矿许可证范围内,开采矿产资源和获得所开采的矿产品的权利。煤炭企业在获得采矿权后一般设置一级账户“递耗资产——采矿权”核算采矿权的初始成本,设置账户“累计折耗”核算采矿权的摊销价值。

售后回租是将自制或外购的资产出售,然后向买方租回使用。售后回租交易是指承租人在不改变其对租赁物的占有权和使用权的前提下,将固定资产(租赁物)及类似资产向流

业、合营企业向子公司出售资产(逆向销售)。在进行合并抵销时,顺向销售是全额抵销未实现内部交易损益,逆向销售是按照持股比例抵销未实现内部交易损益。

1. 发生内部交易当年的合并抵销:顺向销售。假设2009年年初,甲公司拥有乙公司60%的普通股股份(乙公司是甲公司的子公司),甲公司拥有丙公司30%的普通股股份(丙公司是甲公司的联营企业),当年乙公司将成本为10 000元的存货加价20%出售给丙公司,年末丙公司持有该存货70%。

首先,计算内部交易损益。

未实现内部交易损益=2 000×70%=1 400(元)

已实现内部交易损益=600(元)

其次,母公司按完全权益法进行账务处理。

借:投资收益 1 400
贷:长期股权投资 1 400

完全权益法下,对于未实现内部交易损益1 400元,母公司和集团同步抵销。

再次,编制集团合并抵销分录。

方法一:①抵销投资收益的借方发生额(未实现内部交易

动资产转换的过程。

会计准则并没有明确限定售后回租的适用范围,笔者认为采矿权作为煤炭企业的主要递耗资产,价值量很大,可以作为煤炭企业售后回租的新主体。

二、售后回租的优势

由于售后回租的租金一般是每季或每年支付,而贷款的归还则通常是一次性的,因此售后回租的还款压力较小,期限较长。并且售后回租交易的实质具有融资性,交易结果具有节税效应。

通过售后回租,企业不仅能达到融资的目的,增加流动资产的比例,而且增强了长期资产的流动性,提高了全部资金的使用效率。这样,一方面解决了企业流动资金困难的问题,另一方面盘活了长期资产,有效地利用了现有资产,加速了资金周转循环,产生了资本扩张效应。

国家税务总局发布的《关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》(国税函[2010]13号)规定,售后回租业务可获得如下税收优惠:①根据现行增值税法和营业税法的有关规定,融资性售后回租业务中承租方出售资产的行为,不属于增值税和营业税征收的范围,不征收增

损益)。借:营业收入 12 000;贷:营业成本 10 600,投资收益 1 400。②抵销长期股权投资的贷方发生额(未实现内部交易损益)。借:长期股权投资 1 400;贷:存货 1 400。

方法二:①抵销投资收益的借方发生额和长期股权投资的贷方发生额(未实现内部交易损益)。借:长期股权投资 1 400;贷:投资收益 1 400。②抵销未实现内部交易损益。借:营业收入 12 000;贷:营业成本 10 600,存货 1 400。

以上对集团合并抵销分录的两种编制方法最终结果一样,但是具体路径不同。笔者认为,方法二中抵销分录的对应关系简单明了,更容易理解。

2. 发生内部交易次年的合并抵销:顺向销售。2010年丙公司将存货对外出售。

集团合并抵销分录为:

借:长期股权投资 1 400
贷:营业成本 1 400

当集团基于完全权益法进行抵销处理时,集团的合并所有者权益与母公司所有者权益之间可以相互验证核对,且两者均不受内部交易损益的影响。○