

# 权益法下长期股权投资 超额亏损账务处理的改进

曹文芳

(武汉职业技术学院商学院 武汉 430074)

**【摘要】** 本文通过对权益法下长期股权投资超额亏损会计处理方法的分析,指出长期股权投资超额亏损的账务处理存在两点模糊之处,并分别提出了较为合适的核算思路,以规范会计实务操作。

**【关键词】** 权益法 长期股权投资 超额亏损

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称“投资准则”)规定,投资企业在分担被投资单位发生的亏损时,应当按照下列顺序进行:首先冲减长期股权投资的账面价值;其次,长期股权投资的账面价值不足以冲减的,以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失,冲减长期应收项目、长期债权等的账面价值;最后,经过上述处理,按照投资合同或协议约定企业仍需承担额外义务的,应按预计承担的义务确认预计负债,计入当期投资损失。

被投资单位以后期间实现盈利的,企业扣除未确认的亏损分担额后,应按与上述相反的顺序处理,减记已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值,同时确认投资收益。

投资准则对权益法下长期股权投资超额亏损会计处理的规定存在两点模糊之处,下文进行具体讨论。

## 一、被投资单位发生超额亏损时,投资方长期股权投资账面价值的核算思路模糊不清

超额亏损是指被投资单位当期亏损超过了期初所有者权益的金额。投资准则规定,被投资单位发生超额亏损时,投资方一方面确认投资损失,另一方面冲减长期股权投资账面价值;长期股权投资账面价值不足以冲减的,再冲减长期应收项目、长期债权等的账面价值或确认预计负债。长期股权投资账面价值是一个笼统的概念,它具体由投资成本、损益调整和其他权益变动三部分组成。上述规定对被投资单位发生亏损时投资方的会计核算只是指明了一个总的处理原则,实务操作过程中,投资方到底应该冲减长期股权投资账面价值中的哪个组成部分呢?

权益法下,“长期股权投资”科目下设有“成本”、“损益调整”、“其他权益变动”三个子目。被投资单位发生超额亏损时,投资方到底应该冲减长期股权投资下的哪一个还是哪几个子目呢?如果是冲减几个子目的话,这几个子目到底应该按照什么顺序冲减呢?对此,本文有两种核算思路:一是“一对一”核算方式;二是“一对三”核算方式。哪种核算思路更合情合理呢?笔者认为,后者是对前者的改进,更易于理解和应用。

1. “一对一”核算方式。所谓“一对一”核算方式,是指被投资单位发生亏损时,投资方一方面确认投资损失,另一方面只对应冲减长期股权投资的一个子目,即冲减“长期股权投资——损益调整”,以长期股权投资的账面价值为限。这种核算思路,主要是基于经济业务的实质内容来考虑的。被投资单位发生亏损,其所有者权益总额就会减少,投资方享有的被投资单位所有者权益的份额也会随之减少,投资方长期股权投资账面价值也就减少了相应份额,会计处理上,投资方理应冲减“长期股权投资——损益调整”科目,直至长期股权投资账面价值冲减至零为止。这种处理思路,充分体现了经济实质的内在要求,从这个角度来看,该处理方式无可厚非。

但这种核算思路只重视了经济实质,而没有兼顾核算形式的内在统一。当被投资单位因经营失败招致超额亏损,致使其所有者权益为负数时,由于投资企业对其投资只承担有限责任,那么当被投资单位的所有者权益为零或负数时,投资企业的长期投资实际上已经毫无价值,应减记至零。也就是说,此时的长期股权投资每一个子目的余额都应该直接减记为零才合乎情理。可核算形式上,一方面,“长期股权投资——成本”科目始终保持初始投资成本的数额,“长期股权投资——其他权益变动”科目也留有余额;另一方面,“长期股权投资——损益调整”科目贷方余额记录着与投资成本和其他权益变动这两者代数和相等的金额。这种核算思路导致最终结果很不直观,会计人员易混淆出错。

被投资单位发生超额亏损时,投资方运用“一对一”核算方式冲减长期股权投资账面价值的会计分录如下:借:投资收益;贷:长期股权投资——损益调整。

2. “一对三”核算方式。所谓“一对三”核算方式,是指被投资单位发生超额亏损时,一方面,投资方确认投资损失;另一方面对应冲减“长期股权投资”科目的三个子目,即先冲减“长期股权投资——损益调整”子目,前期损益调整不足冲减的,再冲减前期的其他权益,若还不够冲减,则再冲减投资成本至零为止。这种核算思路归纳起来就是,按先后顺序,逐一冲零,既遵循了反映经济实质的会计原则,又兼顾了前后经济

业务之间核算形式的内在统一要求,使得核算形式与经济实质高度统一,便于掌握与应用。

当被投资单位发生超额亏损,致使其所有者权益为负数时,投资企业享有被投资单位所有者权益的份额也应该减记至零。也就是说,从经济实质角度来看,投资企业的长期股权投资实际上已经毫无价值,理应要求核算形式上长期股权投资每一个子目的余额都冲销为零,而不是只减记其中某一个子目的余额而保留其他子目的余额。显然,运用“一对三”核算方式可以实现从经济内容到核算形式的高度统一,核算思路清晰明了,对应关系简单直观,便于理解和运用。

“一对三”核算方式冲减长期股权投资账面价值的会计分录为:借:投资收益;贷:长期股权投资——损益调整(先冲至0)、——其他权益变动(后冲至0)、——成本(最后冲至0)。

## 二、待被投资单位实现盈利时投资方恢复长期股权投资账面价值的核算模糊不清

对应前文所述的冲减长期股权投资账面价值的两种核算方式,待被投资单位实现盈利时投资方恢复长期股权投资账面价值的核算方法也有两种。

1. “一对一”恢复模式。被投资单位以后期间实现盈利的,其所有者权益总额增加,投资方享有被投资单位所有者权益的份额随之增加,投资方一方面按照持股比例确认投资收益;另一方面,在扣除未确认的亏损分担额后,首先恢复已确认的预计负债的账面余额,其后恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益的账面价值,最后恢复长期股权投资的账面价值,此时,长期股权投资的账面价值是通过“长期股权投资——损益调整”这一个科目来恢复的。

这种“一对一”的长期股权投资账面价值恢复模式,虽说强调了经济业务的实质内容,但由于被投资单位发生超额亏损时,投资方冲减的仅仅是长期股权投资账面价值中的损益调整,长期股权投资账面价值的成本部分、其他权益变动部分都留有余额,也就是说,被投资单位发生超额亏损时投资方的“长期股权投资”下属的各个子目并没有冲销为零。待被投资单位以后期间实现盈利,投资方相应恢复长期股权投资账面价值就显得唐突了。

“一对一”模式下恢复长期股权投资账面价值的会计分录如下:借:长期股权投资——损益调整;贷:投资收益。

2. “一对三”恢复模式。被投资单位以后期间实现盈利的,投资方一方面按照持股比例确认投资收益;另一方面,在扣除未确认的亏损分担额后,首先恢复已确认的预计负债的账面余额,其后恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益的账面价值,最后恢复长期股权投资的账面价值。

此时恢复长期股权投资账面价值按以下三个层次进行:①首先,按初始投资成本借记“长期股权投资——成本”科目;②其次,按该子目原先的余额借记“长期股权投资——其他权益变动”科目;③最后,按剩余金额借记“长期股权投资——损益调整”科目。显然,长期股权投资的账面价值是通过“长期股权投资——成本”、“长期股权投资——其他权益变动”、“长期股权投资——损益调整”这三个科目依次逐层来恢复的。这种

“一对三”的长期股权投资账面价值恢复模式,既注重了经济业务的实质内容,又充分考虑了前后业务之间核算形式的内在统一。也就是说,从经济实质来看,被投资单位发生超额亏损时投资方的长期股权投资实际上已经毫无价值了,投资方的“长期股权投资”下属的各个子目余额全部冲销为零。待被投资单位以后期间实现盈利,投资方相应依次恢复长期股权投资的账面价值也就顺理成章、易于理解了。

“一对三”模式下恢复长期股权投资账面价值的会计分录如下:借:长期股权投资——成本(先)、——其他权益变动(后)、——损益调整(最后);贷:投资收益。

## 三、例解

例:2007年1月1日,甲上市公司支付200万元取得乙公司20%的股权,甲上市公司采用权益法核算该项长期股权投资。投资合同约定,被投资单位如果发生了巨额亏损,投资方应按照亏损额1%的比例支付乙公司扶助款项,以帮助乙公司尽快盈利。2007年1月1日,乙公司所有者权益总额(公允价值)为1000万元,乙公司可辨认净资产公允价值为1250万元(假定乙公司2007年1月1日可辨认净资产公允价值与其账面价值相同)。2007年度乙公司实现净利润500万元,2008年度乙公司发生亏损2100万元。假定甲上市公司账面上有应收乙公司长期应收款30万元且乙公司无任何清偿计划。2009年在调整了经营策略和方针后,乙公司扭亏为盈,当年盈利800万元。2010年度,乙公司实现净利润900万元。

根据上述经济业务,甲上市公司会计处理如下:

(1)2007年1月1日投资时。借:长期股权投资——乙公司(成本)250000;贷:银行存款200000,营业外收入50000。

(2)2007年末,乙公司实现净利润。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)100000;贷:投资收益100000。

(3)2008年末,乙公司发生超额亏损。借:投资收益400000;贷:预计负债200000,长期应收款——乙公司300000,长期股权投资——乙公司(损益调整)(冲0)1000000、——乙公司(成本)(冲0)250000。

此时甲公司负担的超额亏损尚有20万元(2100×20%-20-30-100-250)无法反映在账面上,需在账外作备查登记。

(4)2009年末,乙公司扭亏为盈。借:预计负债200000,长期应收款——乙公司300000,长期股权投资——乙公司(成本)(先恢复)900000;贷:投资收益1400000。

甲公司分享的投资收益优先弥补账外亏损20万元后,账面上只反映140万元(800×20%-20)。

(5)2010年末,乙公司实现净利润。借:长期股权投资——乙公司(成本)(尚需恢复)1600000、——乙公司(损益调整)200000;贷:投资收益1800000。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2006

2. 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