

浅谈非股权项目投资核算

余勇晖(高级会计师)

(海南医学院附属医院 海口 570102)

【摘要】随着市场经济的发展,企业对外投资的形式呈现多样化,除常见的债权和股权投资外,又有非股权项目投资形式。本文对间接投资中的非股权项目投资的会计核算问题进行探讨。

【关键词】投资 非股权项目 会计核算

一、投资与非股权项目投资

1. 投资的定义、特点及分类。投资指的是投资者(本文仅限于企业)用某种有价值的资产,包括资金、人力、知识产权等投入到某个企业、项目或经济活动,以获取经济回报的商业行为或过程(即投资者当期投入一定数额的资金而期望在未来获得回报)。

投资的特点:①投资是以让渡其他资产而换取另一项资产。②投资是企业生产经营过程之外持有的资产。③投资是一种以权利为表现形式的资产。④投资是一种具有财务风险的资产。

投资是一项很复杂的经济活动,可按不同标准进行分类。按投资的方向不同,投资分为对内投资和对外投资。从企业的角度看,对内投资就是项目投资,是指企业将资金投放于为取得供本企业生产经营使用的固定资产、无形资产、其他资产和垫支流动资金而形成的一种投资。对外投资是指企业为购买国家及其他企业发行的有价证券或其他金融产品而发生的投资。

2. 非股权项目投资。非股权项目投资是指企业对外项目性的长期投资。主要有两类:房地产项目非股权投资和技术项目非股权投资。

一是房地产项目非股权投资。由于房地产开发项目资金投入大,且政策风险越来越大,为减轻房地产项目及资金风险,被投资企业以本企业为主体吸收其他投资各方(本文仅指企业)合作或合资开发房地产项目,且该项目未成立独立法人公司,并约定向其他投资各方分配开发产品或约定分配项目利润。

二是技术项目非股权投资。有的技术开发项目和房地产开发项目相类似,资金投入大,尤其有的原创性技术开发项目,不仅投资金额大,而且风险非常大,当然,项目开发成功所带来的回报也是很丰厚的。实务中,有些项目开发公司(即被投资企业)为了缓解资金压力,分散风险,

以本企业为主体吸收其他投资各方合作或合资开发技术项目,且该项目未成立独立法人公司,并约定向其他投资各方分配项目利润。

二、非股权项目投资会计核算问题

非股权项目投资的特点:①项目投资以被投资企业为主体,无论是房地产开发项目还是技术开发项目,都是以被投资单位为名义立项开发,不成立独立的项目法人公司,投资单位只是资金投入者,享受项目收益分配权,对项目开发无决定权,属于非股权投资性质。②项目资金投入大、风险大,投入资金无收回本金和固定利息回报约定,属于非债权投资性质。③有一定的投资期限,投资期限由项目期限所决定,一般在1年以上、10年以下。

根据非股权项目投资性质可知,该类投资既不属于股权投资和债权性投资,也不属于短期投资。很显然,非股权项目投资核算既不适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》,也不适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。实务中,企业发生非股权项目投资业务时,因没有适用准则对其核算进行规范,一般的做法是采用“其他应收款”和“其他应付款”科目以债权、债务形式进行会计核算。这样核算既没有反映非股权项目投资性质,也没有真实核算企业的资产、债务状况。为了填补非股权项目投资核算的规范真空,笔者提出如下会计核算建议。

从投资企业角度,可以比照长期股权投资,增设“长期非股权投资”一级科目及“房地产开发项目”、“技术研究开发项目”等二级科目进行核算。而从被投资单位角度,可以比照专项应付款,在“专项应付款”一级科目下增设“应付房地产开发项目款”、“应付技术研究开发项目款”、“应付项目利润”等二级科目进行核算。

1. 投资企业非股权项目投资会计核算。进行非股权项目投资时,应按投出资金入账。投资企业可以增设一级

科目进行会计处理,借记“长期非股权投资”科目,贷记“银行存款”科目。

在非股权项目投资持有期间,应按年度对投资项目减值进行测试(要基于具有资质的中介机构出具的项目评估报告),并进行会计处理,借记“资产减值损失”科目,贷记“长期非股权投资减值准备”科目。

在非股权投资项目投资完成产生收益时,根据投资协议约定分回项目利润,借记“其他应收款”或“银行存款”科目,贷记“长期非股权投资”一级科目及相应二级科目,并按年度对投资项目减值进行测试,计提或冲回资产减值准备,借记“资产减值损失”科目,贷记“长期非股权投资减值准备”科目,或作相反会计处理。当分配项目利润累计超过投资成本时,借记“其他应收款”或“银行存款”科目,贷记“投资收益”科目进行核算,直至最后一笔项目利润分配结束。

2. 被投资单位非股权项目投资会计核算。被投资企业收到非股权项目投资款时,借记“银行存款”科目,贷记“专项应付款”一级科目及相应二级科目。

被投资企业使用非股权项目投资资金时,借记“开发成本”或“研发支出”科目,贷记“银行存款”科目。期末时,借记“专项应付款”一级科目及相应二级科目,贷记“开发成本”或“研发支出”科目。分配项目利润时,借记“利润分配”科目,贷记“专项应付款”一级科目及相应二级科目

三、会计核算举例

例:20×1年有一家集生产、研发和销售于一体的专业药物制造公司A(即被投资企业,以下简称“A公司”)正研究开发一种用于乳腺癌治疗的紫杉醇新药项目(以下简称“紫杉醇项目”),经专业机构市场调研表明,该产品若能研发成功投放市场,销售前景将非常好,但研究开发经费不足。而另一家投资有限公司B(即投资企业,以下简称“B公司”)拥有充裕投资资金,却没有很好的投资项目。20×1年8月A公司、B公司经友好协商,签订非股权项目投资协议,主要内容如下:

A公司研究开发的紫杉醇项目投资期为4年(即20×1~20×4年),预计资金缺口为人民币5 000万元,由B公司投入。B公司投资资金分三次投入,分别为:20×1年8月投入3 000万元、20×2年1月投入1 000万元、20×3年1月投入1 000万元。

若紫杉醇项目成功开发并投放市场,五年内双方按比例分享税后利润。A公司获取净利润总和的70%,B公司获取余下的30%,由A公司按年向B公司结算支付一次。五年后所实现的利润全归A公司所有,B公司不再享受利润分成及项目有关权利。

若项目开发失败,B公司只以出资额为限承担风险,即紫杉醇项目因客观原因开发失败,B公司只以5 000万

元为限承担投资损失。

下面具体分析两种情形下的会计核算:

1. 第一种情形,B公司按协议分三次将资金投入A公司用于紫杉醇项目,项目如期开发完成,紫杉醇项目产品于20×5年投放市场并获得3 000万元的净利润,B公司分得900万元。20×6~20×9年期间,该项目产品获得的净利润分别为8 000万元、10 000万元、10 000万元、9 000万元,按协议B公司如期分得利润2 400万元、3 000万元、3 000万元、2 700万元。

具体会计处理如下:

(1)20×1年8月,B公司会计处理,借:长期非股权投资——技术研究开发项目3 000;贷:银行存款3 000。

A公司会计处理,借:银行存款3 000;贷:专项应付款——应付技术研究开发项目款3 000。

A公司将B公司投入的资金用于项目开发的会计处理,借:研发支出3 000;贷:银行存款3 000。

期末会计处理,借:专项应付款——应付技术研究开发项目款3 000;贷:研发支出3 000。

20×2年、20×3年会计处理同上,20×4年无相关会计处理,并假定20×1~20×9年期间无减值损失,故未计提减值准备。

(2)20×5年分配项目利润。

A公司会计处理,借:利润分配900;贷:专项应付款——应付项目利润900。通过银行转账支付项目利润的会计处理,借:专项应付款——应付项目利润900;贷:银行存款900。

B公司会计处理,借:其他应收款——应收项目利润(A公司)900;贷:长期非股权投资——技术研究开发项目900。收到分得的项目投资利润的会计处理,借:银行存款900;贷:其他应收款——应收项目利润(A公司)900。

(3)20×6年分配项目利润。

A公司会计处理,借:利润分配2 400;贷:专项应付款——应付项目利润2 400。通过银行转账支付项目利润的会计处理,借:专项应付款——应付项目利润2 400;贷:银行存款2 400。

B公司会计处理,借:其他应收款——应收项目利润(A公司)2 400;贷:长期非股权投资——技术研究开发项目2 400。收到分得的项目投资利润会计处理,借:银行存款2 400;贷:其他应收款——应收项目利润(A公司)2 400。

(4)20×7年分配项目利润。

A公司会计处理,借:利润分配3 000;贷:专项应付款——应付项目利润3 000。通过银行转账支付项目利润的会计处理,借:专项应付款——应付项目利润3 000;贷:银行存款3 000。

B公司会计处理,借:其他应收款——应收项目利润

融资性售后回租出租方 利息收入的财税处理及改进

李 勇(副教授)

(重庆财经职业学院会计系 重庆 402160)

【摘要】 融资性售后回租作为一种融资性质的租赁,其在财税处理上有别于其他融资租赁。本文通过对出租方增值税应税收入进行解读,对租赁准则中出租方利息总额(未确认融资收益)、内含利率的确定提出改进。

【关键词】 融资性售后回租 未确认融资收益 内含利率 初始直接费用

一、融资性售后回租概念及实质

融资性售后回租,是指承租方以融资为目的将资产出售给经批准从事融资租赁业务的企业后,又将该项资产从该融资租赁企业租回的行为。

根据实质重于形式原则,融资性售后回租业务实质为一种抵押融资(借款)行为,即出租方取得承租人资产抵押权,以此向承租人提供长期借款(本金),在租赁期以收取租金形式收回借款本金和利息。根据《企业会计准则第14号——收入》的规定,确认销售商品收入的重要条件是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。售后回租业务中,出租方“购进”资产时,并未真正取得资产所有权,不能视为购进,其支付的“购买价款”实际

上为其出借的本金;“出租”资产时,其租金收入实为分期收回的借款本金和利息。此外,出租方取得租金收入在“营改增”后属增值税应税收入,需按17%的税率计算缴纳增值税。

二、融资性售后回租利息收入的税务处理

根据《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)的规定,售后回租业务,出租方在“回租”资产时取得租金收入应按17%税率征收增值税。并对应税销售额的确定作了具体规定,即“经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人,提供有形动产融资性售后回租服务,以收取的全部价款和价外费用,扣

(A公司)3 000;贷:长期股权投资——技术研究开发项目1 700,投资收益1 300。收到分得的项目投资利润的会计处理,借:银行存款3 000;贷:其他应收款——应收项目利润(A公司)3 000。

(5)20×8年分配项目利润。

A公司会计处理,借:利润分配3 000;贷:专项应付款——应付项目利润3 000。通过银行转账支付项目利润的会计处理,借:专项应付款——应付项目利润3 000;贷:银行存款3 000。

B公司会计处理,借:其他应收款——应收项目利润(A公司)3 000;贷:投资收益3 000。收到分得的项目投资利润的会计处理,借:银行存款3 000;贷:其他应收款——应收项目利润(A公司)3 000。

20×9年分配项目利润的会计处理同20×8年。

2. 第二种情形,B公司按协议分三次将资金投入A公司用于紫衫醇项目,项目如期开发完成,20×4年确认项目投资失败。

(1)20×1年8月,B公司会计处理,借:长期股权投资——技术研究开发项目3 000;贷:银行存款3 000。

A公司会计处理,借:银行存款3 000;贷:专项应付款——应付技术研究开发项目款3 000。

A公司将B公司投入的资金用于项目开发的会计处理,借:研发支出3 000;贷:银行存款3 000。期末会计处理,借:专项应付款——应付技术研究开发项目款3 000;贷:研发支出3 000。

20×2年、20×3年投入资金会计处理同上。

(2)假定20×3年B公司计提减值准备4 000万元,借:资产减值损失4 000;贷:长期股权投资减值准备4 000。

(3)20×4年B公司确认项目投资失败损失的会计处理,借:营业外支出1 000,长期股权投资减值准备4 000;贷:长期股权投资——技术研究开发项目5 000。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006