新长期股权投资与合并财务报表准则解读

管永权（副教授）

（南京铁道职业技术学院经贸学院　南京　210015）

【摘要】本文通过举例，详细分析了长期股权投资和合并财务报表两准则的修订变化对有关业务处理的影响，以帮助读者加深对两准则的理解。

【关键词】长期股权投资　合并财务报表　内部交易抵销　持股比例　控制权

财政部于今年年初发布了修订后的《企业会计准则第33号——合并财务报表》（CAS 33）、《企业会计准则第2号——长期股权投资》（CAS 2）。修订后的准则自2014年7月1日起施行，原相关准则同时废止。本文就这两个准则的变化对有关业务处理的影响做一解析。

一、投资性主体权益性投资核算及合并财务报表编制范围

与CAS 33（2014）和CAS 2（2014）都有联系的一个重要变化是投资性主体处理的引入。投资性主体与其他企业的主要区别，在于其主要活动是向投资者募集资金，并为这些投资者提供投资管理服务。投资性主体的经营目的并不是对被投资单位实施控制、重大影响等，其唯一的经营目的是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资方获得回报。投资性主体的这些特点决定了其应以公允价值为基础对有关投资进行计量和评价。基于此，CAS 2（2014）明确，风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（CAS 22）的规定以公允价值计量

（1）将搬迁厂房转入清理，借：固定资产清理3 000，累计折旧2 000；贷：固定资产5 000。

（2）按新厂房的公允价值确定其入账价值为3 500万元，确认非货币性资产交换净收益为500万元。借：固定资产3 500；贷：固定资产清理3 000，营业外收入500。

如果其他情况不变，新厂房公允价值为4 000万元，新厂房的入账价值就确认为4 000万元，新厂房公允价值高于搬迁厂房公允价值的部分计入递延收益，在20年内分期转入营业外收入。借：固定资产4 000；贷：固定资产清理3 000，营业外收入500，递延收益500。借：递延收益25；贷：营业外收入25。

四、非政策性搬迁会计处理解析

解释3对非政策性搬迁如何进行会计处理未做明确说明，只是规定应当按照资产转让与获得政府补助处理。笔者认为，应按照下面的顺序进行处理：①将搬迁资产的公允价值与其账面价值之间的差额确认为资产处置损益；②将搬迁费用、停工损失作为与收益相关的政府补助，在当期转入营业外收入；③对企业重新购建无形资产、固定资产的资本性支出作为与资产相关的政府补助处理，确认为递延收益，并在资产使用寿命内平均计入营业外收入；④搬迁补偿款扣除上述三项金额后如果还有余额，在搬迁完成后一次性转入营业外收入。

例3：某企业进行非政策性搬迁，取得搬迁补偿款7 000万元，搬迁厂房的账面余额为3 000万元，累计折旧为1 000万元，该厂房的公允价值为3 000万元。企业支付搬迁费用100万元，另支付3 500万元建造新厂房，预计使用年限为25年。

会计处理为：①收到搬迁补偿款，借：银行存款7 000；贷：专项应付款7 000。②按公允价值确认资产处置损益，借：固定资产清理2 000，累计折旧1 000；贷：固定资产3 000。借：专项应付款3 000；贷：固定资产清理2 000，营业外收入1 000。③支付搬迁费用，借：营业外支出100；贷：银行存款100。借：专项应付款100；贷：营业外收入100。④购买新资产，借：固定资产3 500；贷：银行存款3 500。借：专项应付款3 500；贷：递延收益3 500。借：递延收益140；贷：营业外收入140。⑤将专项应付款余额转入当期损益，借：专项应付款400；贷：营业外收入400。

主要参考文献

高金平.搬迁补偿与拆迁安置的税务会计处理.涉外税务，2010；11

且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，适用CAS 22。

那么，投资性主体应将哪些投资纳入其合并财务报表范围呢?CAS 33(2014)明确：①如果母公司是投资性主体，则仅应将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围并编制合并财务报表。由于对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益，因此这些子公司不纳入合并范围。如果母公司不存在为其投资活动提供服务的子公司，则不应当编制合并财务报表。②投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

例1：M公司发起设立并管理股权投资基金公司P、Q、R。P投资设立P_1、P_2两个实业公司，分别持股20%、80%，Q投资设立Q_1、Q_2两个实业公司，分别持股25%、70%，R投资设立R_1、R_2两个实业公司，分别持股30%、60%。

M能够控制P、Q、R三家基金公司。P、Q、R作为投资性主体，因不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，均适用CAS 33(2014)关于合并财务报表编制的豁免规定，无须编制合并财务报表。M本身并不是投资性主体而是投资性主体的母公司，所以在编制合并财务报表时，应将P、Q、R及通过P、Q、R间接控制的P_2、Q_2、R_2纳入合并财务报表范围。

二、未实现内部交易损益的抵销

1. 投资企业与联营企业及合营企业之间未实现内部交易损益的处理。CAS 2(2014)和CAS 2(2006)对长期股权投资的后续计量都包括成本法和权益法。其中，权益法适用于投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资。这里的权益法属于完全收益法，投资方在按简单权益法对被投资方净利润确认应享有的投资收益的基础上，应按购买法权益法的要求调整投资时被投资方可辨认净资产公允价值和账面价值差异的影响，然后再消除投资方和被投资方未实现内部交易损益的影响，这种处理有助于遏制它们利用内部交易调节利润的现象。

例2：A公司于2014年1月10日取得B公司30%有表决权的股份，能够对B公司施加重大影响。投资时B公司除一批存货外，其他资产、负债的公允价值和账面价值相同。该批存货账面价值1 000万元，公允价值1 200万元，2014年底该批商品已对外售出80%。2014年8月，A公司将其账面价值600万元的商品以800万元销售给B公司，B公司将其作为存货。2014年底，B公司这批存货尚有20%未对外售出。B公司2014年实现净利润800万元。

(1)A公司个别财务报表的处理。B公司原有存货已对外售出部分按公允价值计算应调减利润160万元[(1 200-1 000)×80%]。A公司在内部交易中获得利润200万元，未实现内部交易损益40万元(200×20%)。A公司应确认投资收益180万元[(800-160-40)×30%]。①借：长期股权投资——损益调整192；贷：投资收益192。②借：投资收益12；贷：长期股权投资——损益调整12。

(2)A公司合并财务报表的处理。我国对长期股权投资权益法的处理属于“单行合并”，即在投资方存在子公司而需要编制合并财务报表时，应将在合营企业、联营企业的净资产和净利润中享有的份额，分别以“长期股权投资”和“投资收益”纳入合并财务报表中。基于此，顺流交易下投资方在合并财务报表中应按其持股比例全额抵销内部收入和成本；又由于顺流交易只对A公司的损益有影响，并不影响B公司的净利润，所以A公司在合并财务报表层面还应按持股比例对内部交易损益全额调增投资收益。借：营业收入160(800×20%)；贷：营业成本120(600×20%)，投资收益40。这一处理不受B公司对内部交易购进资产是否对外售出或售出比例的影响，以后年度A公司编制合并财务报表时也无须再做任何调整。

2. 母子公司之间、子公司之间未实现内部交易损益的处理。CAS 33(2006)规定，合并财务报表应当以母公司和子公司的财务报表为基础，在抵销母子公司之间、子公司之间发生的内部交易对合并财务报表的影响后，由母公司合并编制。与之相比，CAS 33(2014)的变化主要体现在以下两个方面：

(1)因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。这是因为在我国现行法人所得税制下，购买方购入资产应以其购入时实际发生的支出为计税基础，母公司在编制合并财务报表时抵销未实现内部交易损益，必然会使相关资产、负债的账面价值与其计税基础产生暂时性差异。

(2)母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。这是因为我国合并财务报表编制依据的是实体经济理论，这种理论将合并财务报表作为企业集团所有成员构成的经济实体的会计报表，对集团内有控制权的股东

和少数股东同等同待，少数股东权益和少数股东损益分别反映在合并财务报表的净资产和净利润中。

例3：A公司持有子公司C60%的股权，能够对其实施控制。2014年5月，A公司向C公司销售一批商品2 000件，单价500元，不含税价共计100万元。A公司每件商品成本400元。2014年底C公司该批商品尚有600件未对外销售，其可变现净值450元/件。未实现内部交易损益为6万元[600×(500-400)]。

(1)抵销内部交易及未实现内部交易损益。借：营业收入100；贷：营业成本100。借：营业成本6；贷：存货6。

(2)抵销C公司计提的资产减值准备。借：存货——减值准备3；贷：资产减值损失3。

(3)调整合并财务报表递延所得税资产。假设A、C公司适用的所得税税率都为25%。2014年底，C公司未售出存货在合并财务报表中账面价值为24万元(600×400)，而其计税基础为30万元(600×500)，合并财务报表中应确认递延所得税资产1.5万元[(30-24)×25%]，C公司在个别报表上已确认所得税资产0.75万元(3×25%)，所以合并财务报表中应调整递延所得税资产0.75万元(1.5-0.75)。借：递延所得税资产0.75；贷：所得税费用 0.75。

(4)未实现内部交易损益的分配。本例中未实现内部交易损益属于母公司向子公司销售资产而产生，应全额反映在“归属于母公司所有者的净利润”中，不做分配。调整的资产减值损失和递延所得税费用均为调整子公司的相关项目，因此应在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销，其中增加“少数股东损益”1.5万元[(3+0.75)×40%]。借：少数股东损益1.5；贷：少数股东权益1.5。

三、母公司对子公司持股比例发生变动但控制权未发生变化的处理

1. *购买子公司少数股权的处理。*

例4：2013年5月31日，D公司向E公司定向增发本公司股票1 000万股，取得E公司60%的股权，实现对E公司非同一控制下的合并。当日该股票市场价格7.2元/股。购买日E公司可辨认净资产账面价值11 000万元，公允价值13 000万元。该公司一栋厂房原价9 000万元，累计折旧3 000万元，公允价值7 000万元，已使用10年，尚可使用年限20年。其他资产、负债账面价值与公允价值相同。2014年6月1日，D公司又向E公司其他股东支付银行存款1 600万元，取得E公司10%的股权。E公司2013年5月31日至2014年5月31日共实现净利润2 500万元。

(1)D公司个别财务报表的处理。购买子公司少数股权未引起控制权和报告主体的变化，不属于企业合并，所以不能按照企业合并的规定确定其投资成本。《企业会计准则解释第2号》规定，母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资，应当按照非企业合并以外方式取得的长期股权投资确定其投资成本。借：长期股权投资1 600；贷：银行存款1 600。

(2)D公司合并财务报表的处理。这里首先要明确，非同一控制下的企业合并，购买方于购买日在合并财务报表上确认的商誉，只要购买方控制权未发生变化，其对子公司持股比例的增减都不能调整购买日已确认商誉的金额。其次，在实体经济理论下，母公司购买少数股权在合并报表层面属于所有者之间的资本交易，不影响损益。因此，母公司在编制合并财务报表时，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整所有者权益(资本公积)，资本公积不足冲减的，调整留存收益。CAS 33(2014)对此也做了相同的规定。

购买日，D公司享有E公司可辨认净资产公允价值的份额为7 800万元(13 000×60%)，其购买成本为增发股票的公允价值7 200万元。D公司购买日应确认商誉600万元(7 800-7 200)。E公司2013年5月31日至2014年5月31日厂房公允价值与账面价值差额应调增折旧额50万元(7 000÷20-9 000÷30)。E公司按购买日公允价值持续计算的净资产为15 450万元[13 000+(2 500-50)]。D公司在合并财务报表中应增加长期股权投资1 545万元(15 450×10%)。由于D公司个别财务报表已增加长期股权投资1 600万元，所以合并财务报表应抵销长期股权投资55万元。借：资本公积——股本溢价55；贷：长期股权投资55。

2. *不丧失控制权下部分处置对子公司投资的处理。*

例5：F公司于2013年6月1日以银行存款12 000万元取得G公司80%的股权，实现非同一控制下的企业合并，当日G公司可辨认净资产公允价值总额为14 000万元。2014年7月1日，F公司以3 800万元出售其所持G公司20%的股权。2013年6月1日至2014年7月1日，G公司按购买日公允价值持续计算的净利润为4 000万元，持有的可供出售金融资产价格变动增加资本公积500万元。

(1)F公司个别财务报表的处理。《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》(财会[2009]16号)规定，企业处置对子公司的投资，处置价款与处置投资对应的账面价值的差额，在母公司个别财务报表中应当确认为当期投资收益。F公司个别财务报表应确认投资收益800万元(3 800-12 000÷80%×20%)。借：银行存款3 800；贷：长期股权投资3 000，投资收益800。

(2)F公司合并财务报表的处理。与母公司购买子公司少数股权一样，母公司不丧失控制权下部分处置对子公司的投资，在合并报表层面属于所有者之间的资本交易。根据《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投

资会计处理的复函》(财会便[2009]14号),合并财务报表中应将处置价款与处置投资对应的账面价值的差额计入资本公积(资本溢价),资本溢价不足冲减的,应当调整留存收益。CAS 33(2014)又进一步明确,母公司在不丧失控制权情况下部分处置对子公司的长期股权投资,在合并财务报表中调整资本公积(资本溢价或股本溢价)和调整留存收益的金额,为处置价款与长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额。这个处理原则与购买子公司少数股权类似。

2014年7月1日,G公司按购买日公允价值持续计算的净资产为18 500万元(14 000+4 000+500),合并财务报表应调整资本公积(股本溢价)100万元(3 800-18 500×20%)。①合并财务报表应按购买日公允价值持续计算的净资产的比例减少长期股权投资3 700万元(18 500×20%),F公司个别财务报表已减少长期股权投资3 000万元,合并财务报表中应再减少长期股权投资700万元。②合并财务报表对于权益性交易不应确认投资收益,所以对F公司在个别报表上已确认的投资收益应予抵销。购买日确认的商誉为800万元(12 000-14 000×80%)。在母公司控制权不变的情况下,持股比例的变化不应改变商誉的金额。但在个别财务报表中减少长期股权投资3 000万元,将使合并财务报表中的商誉减少600万元[(12 000-3 000)+(4 000+500)×60%-18 500×60%],即减少的长期股权投资包括了商誉200万元(800÷12 000×3 000)。对此应如何处理呢?目前尚无明确规定。笔者认为,为避免购买日确认的商誉金额变化,合并财务报表中应将个别财务报表中减少的长期股权投资中包含的商誉部分予以恢复。借:投资收益800;贷:长期股权投资700,资本公积(股本溢价)100。借:长期股权投资200;贷:投资收益200。

四、投资方对被投资方持股比例发生变动导致控制权发生变化的处理

1. 丧失控制权下处置对子公司部分投资的处理。

例6:接例5,2015年1月10日,F公司又以4 200万元出售原持有G公司20%的股权,从而丧失对G公司的控制权,对G公司的股权投资改按权益法核算。剩余40%股权公允价值为8 500万元。2014年7月1日至2015年1月10日,G公司按购买日公允价值持续计算的净利润为1 000万元。

(1)F公司个别财务报表的处理。与不丧失控制权下部分处置对子公司投资的处理一样,此时也应当确认处置股权的投资损益。这里要注意的是剩余股权的处理。根据《企业会计准则解释第4号》的规定,此时对于剩余股权应当按其账面价值确认为长期股权投资或其他相关金融资产。处置后的剩余股权能够对原有子公司实施共同控制或重大影响的,按成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。CAS 2(2014)进一步明确,处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按权益法核算,并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行追溯调整;处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按CAS 22的有关规定进行会计处理,其在丧失控制权之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

F公司处置长期股权的投资收益1 200万元(4 200-12 000÷80%×20%)。借:银行存款4 200;贷:长期股权投资3 000,投资收益1 200。

F公司对剩余股权改按权益法核算。①剩余股权在购买日账面价值为6 000万元(12 000÷80%×40%),按剩余持股比例计算的原投资时应享有G公司可辨认净资产公允价值5 600万元(14 000×40%),前者大于后者,不调整长期股权投资初始成本。②剩余股权享有G公司2013年6月1日至2015年1月10日按公允价值持续计算的净利润2 000万元[(4 000+1 000)×40%],其他权益变动为200万元(500×40%)。借:长期股权投资——损益调整2 000、——其他权益变动200;贷:盈余公积200,未分配利润——年初1 800,资本公积200。

至此,剩余40%股权的账面价值为8 200万元(6 000+2 000+200)。

(2)F公司合并财务报表的处理。由于F公司对G公司丧失了控制权,G公司不再纳入其合并财务报表范围,但如果F公司还有其他子公司则仍需要编制合并财务报表。那么合并财务报表中如何处理已处置的G公司股权呢?

由于G公司不再纳入其合并财务报表范围,对其股权的处置自然也就不属于合并报表层面所有者之间的资本交易,而应当作为F公司处置资产处理。《企业会计准则解释第4号》规定,企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的,在合并财务报表中对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。CAS 33(2014)对此作了类似的规定,并要求同时冲减商誉。这里实际上引入了“跨越会计处理界限”原则,即假设先将原有权益性投资出售,再以公允价值购入新的股权。

G公司按购买日公允价值持续计算的至2015年1月10日的净资产为19 500元(14 000+4 000+500+1 000)。处置股权价款与剩余股权公允价值之和为12 700万元(4 200+8 500),合并财务报表应确认投资收益600万元(12 700-19 500×60%+500×80%-800)。①调整剩余股权

公允价值8 500万元与账面价值8 400万元差额。借:长期股权投资100;贷:投资收益100。②调整处置股权投资收益差额。G公司在个别财务报表计算投资收益时,股权投资成本未包括损益调整金额1 000万元(5000×20%)和其他综合收益100万元(500×20%)。借:投资收益1 100;贷:盈余公积——年初100,利润分配——未分配利润900,资本公积100。③与原有G公司股权投资相关的其他综合收益400万元(500×80%)应转入投资收益。借:资本公积400;贷:投资收益400。

合并财务报表中调整的投资收益为-600万元(100-1 100+400),与个别财务报表投资收益1 200万元之和正好为600万元。

这里应注意,《企业会计准则解释第5号》中,处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易如果属于一揽子交易的,应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理。即对丧失控制权以前发生的处置子公司的股权就不作为所有者之间的资本交易,而作为母公司处置资产处理。但为防止企业利用该规定进行利润操纵,以及避免已安排的一揽子交易以后发生变化,其又规定,在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额,在合并财务报表中应当确认为其他综合收益,在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

如果F公司两次处置G公司的股权属于已安排的一揽子交易,则例5在合并财务报表中应调整资本公积(其他资本公积)而不是资本公积(资本溢价)100万元。例6中在合并财务报表中确认本次股权处置投资收益600万元的同时,还应将以前股权处置计入资本公积(其他资本公积)的100万元也转入投资收益。

2. 多次交易分步实现非同一控制下的企业合并。

例7:H公司于2013年7月1日支付对价5 800万元取得集团外K公司40%的股权,H公司能够对其施加重大影响。2013年4月1日K公司可辨认净资产公允价值为15 000万元,H公司享有K公司可辨认净资产公允价值份额为6 000万元,长期股权投资初始投资成本应调整为6 000万元。2014年7月1日,H公司又支付对价6 300万元取得K公司30%的股权,从而取得其控制权。2013年7月1日至2014年7月1日,K公司按公允价值持续计算的净利润为4 000万元,因持有的可供出售金融资产价格变动增加资本公积500万元。原40%股权在购买日公允价值为8 400万元。

(1)H公司个别财务报表的处理。《企业会计准则解释第4号》规定,企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的,应以购买日之前所持被购买方股权投资账面价值与购买日新增投资成本之和,作为该项投资的初始投资成本;购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益,转入当期投资收益。但与作为金融资产核算的权益性投资不同的是,以权益法核算的权益性投资因持股比例增加而能够对被投资单位实施控制时,会计处理并不适用"跨越会计处理界限"原则,当然也就不能将与之相关的其他综合收益转入当期投资收益。因此,CAS 2(2014)明确规定,对于购买日前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,待处置该项投资时再作会计处理。

至2014年7月31日,K公司股权投资账面价值为7 800万元(成本6 000万元,损益调整1 600万元,其他权益变动200万元),与新增投资成本6 300万元之和应作为取得控制权后的初始投资成本。借:长期股权投资——K公司14 100;贷:银行存款6 300,长期股权投资——成本6 000、——损益调整1 600、——其他权益变动200。资本公积200万元暂不做处理,待以后处置该投资时再转入当期投资收益。

(2)H公司合并财务报表的处理。《企业会计准则解释第4号》明确,企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的,与其相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期收益。这里也引入了"跨越会计处理界限"原则。CAS 33(2014)对此规定与其基本相同。

确认购买日H公司在合并财务报表中应确认的商誉。H公司购买日长期股权投资的公允价值为14 700万元(8 400+6 300),K公司可辨认净资产公允价值为19 500万元(15 000+4 000+500),H公司应确认商誉1 050万元(14 700-19 500×70%)。将原40%股权投资账面价值调整到购买日公允价值,调整金额为600万元(8 400-7 800)。借:长期股权投资600;贷:投资收益600。将与原股权投资相关的其他综合收益转入投资收益。借:资本公积200;贷:投资收益200。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010

2. 财政部.关于印发修订《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知.财会[2014]10号,2014-02-17

3. 财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号,2014-03-13