

# 增减长期股权投资核算新规详解

张真康

(宁波城市职业技术学院 宁波 315100)

**【摘要】**修订后的长期股权投资准则有许多亮点,如新增了对合营企业权益投资的规范、对长期股权投资增减核算的新规范,对子公司控制的判断更为严谨等。其中,对长期股权投资增减核算的新规较为细致。因此,笔者结合实例与个人理解,对这些新规进行详细解读。

**【关键词】**新准则 长期股权投资 处置

## 一、引言

财政部于2014年年初颁布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第40号——合营安排》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》等一系列新准则或旧准则修订版于7月1日实施。

相较而言,以长期股权投资为例,首先是核算外延与内涵发生了变化。原属于长期股权投资的“对被投资单位无控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中无报价、公允价值不能可靠计量”的“五无”投资,改作金融资产核算。对子公司“控制”概念被重新界定,强调拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方相关活动而享有相关可变回报,并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报额。

但公允价值能够可靠计量。处置损益的会计处理同上,关键在于剩余的无法施加重大影响但公允价值能够可靠计量的权益性投资究竟应转入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产还是转入可供出售金融资产。可以根据投资企业管理层的持有目的与意图进行判断,但为避免利润操纵起见,笔者建议限定只能转入可供出售金融资产。

## 三、新旧CAS2准则的衔接问题

由于修订准则导致持股比例偏低(不具有控制、共同控制或重大影响)的权益性投资由长期股权投资重分类为可供出售金融资产并采用成本法进行计量,属于由于法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求进行的变更,导致的结果是原初始确认为长期股权投资的权益性投资要重分类为可供出售金融资产,属于会计原则的变更,所以该变更属于会计政策变更。

会计政策变更的处理方法有追溯调整法与未来使用法,具体处理方法的选择根据《企业会计准则第28号——

《企业会计准则第40号——合营安排》对“共同控制”做了明确规范,以此为基础明确了基于单一主体的合营企业。新的长期股权投资准则新增了对合营企业的长期股权投资核算规范,还首次提出对联营企业双轨制投资核算方法。新准则的另一个显著变化是完善了对增加与处置长期股权投资核算的规范。

这些新规较为繁琐,在初期可能给会计人员带来困扰。因此,下文将结合实例,对长期投资增减核算新规进行详细解读。

## 二、增加长期股权投资核算新规

旧长期股权投资准则对增加权益性投资核算的规范较为含糊,无法涵盖各种可能的情况,如增加对联营企业

会计政策、会计估计变更和差错更正》(CAS28)第六条规定,企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的,应当按照国家相关会计规定执行。根据修订后的CAS2第十九条规定,在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业,应当按照本准则进行追溯调整,追溯调整不切实可行的除外。所以,当原有持股比例偏低(不具有控制、共同控制或重大影响)的权益性投资由长期股权投资按准则规定重分类为可供出售金融资产时,当累积影响数切实可行时,采用追溯调整法;当累积影响数不切实可行时采用未来使用法。

**【注】**本文系河南省科学技术厅软科学研究计划项目(编号:142400410915)的阶段性成果。

## 主要参考文献

1. 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
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

投资并形成控制等,必定会导致核算盲区,新准则对此作了明显的完善与细化。

**(一)原金融资产增加投资成为合营企业或联营企业,改按权益法核算**

新第2号准则第十四条规定,投资方因增加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的,应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有股权投资的公允价值加上新增投资成本之和,作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的,其公允价值与账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

**例1:**A公司2013年1月1日购买B公司发行在外100万股股票,占B公司10%的股份,每股面值1元,当日市价5元。2013年12月31日,B公司每股市价5.7元。2014年7月1日,A公司又购买B公司发行在外的120万股股票,市价6元。则A公司会计处理如表1所示:

日期	原作交易性金融资产	原作可供出售金融资产
2013.01.01	借:交易性金融资产 500 贷:银行存款 500	借:可供出售金融资产 500 贷:银行存款 500
2013.12.31	借:交易性金融资产 70 贷:投资收益 70	借:可供出售金融资产 70 贷:资本公积 70
2014.07.01 (增加投资改权益法)	借:长期股权投资 720 贷:银行存款 720 借:长期股权投资 600 贷:交易性金融资产 570 投资收益 30	借:长期股权投资 720 贷:银行存款 720 借:长期股权投资 600 贷:可供出售金融资产 570 投资收益 30 借:资本公积 70 贷:投资收益 70

**(二)原金融资产增加投资成为子公司,改按成本法核算**

新第2号准则第十四条规定,投资方原持有的股权投资作金融资产核算的,因增加投资使被投资方成为子公司的,即对非同一控制下的被投资单位实施控制的,按原持有股权投资账面成本加上新增投资成本之和,作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理,原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。

**例2:**A公司2013年1月1日购买B公司发行在外的100万股股票,占B公司10%的股份,每股面值1元,市价5元。2013年12月31日,B公司股票市价每股5.7元。2014年7月1日,A公司又购买B公司发行在外的500万股股票,市价6元。则A公司的会计处理如表2所示:

表2 原金融资产增加投资改按成本法核算

日期	原作交易性金融资产	原作可供出售金融资产
2013.01.01	借:交易性金融资产 500 贷:银行存款 500	借:可供出售金融资产 500 贷:银行存款 500
2013.12.31	借:交易性金融资产 70 贷:投资收益 70	借:可供出售金融资产 70 贷:资本公积 70
2014.07.01 (增加投资,改为成本法)	借:长期股权投资 3 000 贷:银行存款 3 000 借:长期股权投资 600 贷:交易性金融资产 570 投资收益 30 注:原交易性金融资产按公允价值作后续计量,再转作长期股权投资。	借:长期股权投资 3 000 贷:银行存款 3 000 借:长期股权投资 600 贷:可供出售金融资产 570 投资收益 30 注:原交易性金融资产按公允价值作后续计量,再转作长期股权投资。 借:资本公积 70 贷:投资收益 70
2014年7月 (合并报表调整事项)	无须调整。若之前未按公允价值对原交易性金融资产作后续计量,则调整分录为: 借:长期股权投资 30 贷:投资收益 30	无须调整。若之前未按公允价值对原交易性金融资产作后续计量,则调整分录为: 借:长期股权投资 30 贷:投资收益 30

**(三)原原营或合营企业增加投资成为子公司,改按成本法核算**

新第2号准则第十四条,投资方因增加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的,在编制个别财务报表时,应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和,作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之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,应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

**例3:**A公司2013年3月1日购买B公司发行在外的300万股股票,占B公司30%的股份,每股面值1元,当日市价5元,B公司净资产公允价值3 800万元。2013年12月31日,B公司调整后的净利润1 800万元,因投资性房地产升值计入资本公积的金额400万元。2014年7月1日,A又购买B公司发行在外的500万股股票,市价7元。

2013年3月1日,初始计量,长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额,1 500>3 800×30%,不调整长期股权投资的初始投资成本。借:长期股权投资 1 500;贷:银行存款 1 500。

2013年12月31日,按权益法确认应享净利润份额1 800×30%×10=12=450(万元),应享资本公积份额400×30%=120(万元)。借:长期股权投资 570;贷:投资收益 450,资本公积 120。

2014年7月1日,改按成本法核算,确认新增股权投资,以前确认的资本公积,按规定不作处理。借:长期股权投资 3 500;贷:银行存款 3 500。

2014年7月的合并报表将成本法调整至权益法,调整

金额  $300 \times 7 - (1\ 500 + 450 + 120) = 30$  (万元)。即,借:长期股权投资 30;贷:投资收益 30。

### 三、处置长期股权投资核算新规

旧长期股权投资准则第十六条规定,处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款的差额,应当计入当期损益;采用权益法核算的长期股权投资,因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的,处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。此条未规定处置对子公司投资至共同控制或重大影响时应如何核算等。而新准则对此相应的进行了完善。

#### (一) 处置对联营或合营企业的投资,转为金融资产核算

由于新长期股权投资准则排除了“5无”投资,新增了对合营企业权益投资的规范,所以也相应地对处置对联营或合营企业投资转金融资产核算作了规范。新准则第十五条,投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的,处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算,其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

**例4:**2013年3月1日A公司购入B公司300万股股票,每股4元计1 200万元,占B公司30%的股权,B公司可辨认净资产3 800万元。2013年12月31日,B公司本年净利润180万元,投资性房地产公允价值变动增加资本公积100万元。2014年7月1日,A公司以每股4.5元价格出售B公司200万股股票,收入900万元。

2013年3月1日,初始计量,享有的净资产份额高于初始投资成本,不调整初始投资成本。借:长期股权投资 1 200;贷:银行存款 1 200。

2013年12月31日,按权益法确认净利润份额  $180 \times 30\% \times 10 \div 12 = 45$  (万元),资本公积份额  $100 \times 30\% = 30$  (万元)。借:长期股权投资 75;贷:投资收益 45,资本公积 30。

2014年7月1日,A公司出售200万股B公司股票,处置成本为:  $(1\ 200 + 75) \times 2 \div 3 = 850$  (万元)。借:银行存款 900;贷:长期股权投资 850,投资收益 50。

2014年7月1日,剩余股权改按金融资产核算,账面成本为  $(1\ 200 + 75) \times 1 \div 3 = 425$  (万元),公允价值  $100 \times 4.5 = 450$  (万元),二者差额25万元计入当期损益,并结转原权益法核算时形成的资本公积。借:交易性金融资产 450;贷:长期股权投资 425,投资收益 25。借:资本公积 30;贷:投资收益 30。

#### (二) 处置对子公司的部分投资,转为交易性金融资产核算

新第2号准则第十七条,处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款之间的差额,应当计入当期损益。第十五条,处置对子公司的部分投资,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《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理,其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时,应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》第五十条的规定进行处理。

**例5:**2013年1月1日,A公司以600万元从甲公司处购买B公司100%股份,B公司可辨认净资产公允价值500万元。2013年12月31日,B公司当年净利润50万元,可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积25万元。2013年7月1日,A公司出售90%的B公司股份,收入720万元,此时,B公司可辨认净资产公允价575万元,剩余股权公允价80万元。

##### 1. 基于个别报表的财务处理。

2013年1月1日,确认长期股权投资,初始成本较可辨认净资产多100万元为商誉。借:长期股权投资 600;贷:银行存款 600。

2013年12月31日,基于成本法的后续计量不对B公司当年净利润50万元和可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积25万元进行确认。

2014年7月1日,处置长期股权投资,账面价值  $600 \times 90\% = 540$  (万元)。借:银行存款 720;贷:长期股权投资 540,投资收益 180。

2014年7月1日,剩余投资转交易性金融资产,公允价值与账面价值间的差作损益。借:交易性金融资产 80;贷:长期股权投资 60,投资收益 20。

2. 基于合并报表的调整分录。2014年7月编制合并报表。依据新的第33号准则第五十条,处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和(720万元+80万元),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575万元,之间的差额225万元,同时冲减商誉100万元,余下125万元,计入丧失控制权当期的投资收益。由于基于个别报表的账务处理已确认投资收益200万元,故应冲减投资收益75万元。借:投资收益 75;贷:利润分配——未分配利润 75。

与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。借:利润分配——分配利润 25;贷:资本公积 25。借:资本公积 25;贷:投资收益 25。

如此,合并报表数据为,交易性金融资产80万元,投

资收益  $180+20-75+25=150$ (万元),未分配利润  $75-25=50$ (万元)。投资利得总额  $800-600=200$ (万元),包括投资收益  $150$ 万元和留存收益  $50$ 万元。其中,留存收益来自去年B公司的净利润;投资收益  $150$ 万元又包括两部分,投资本身收益为: $800-575-100=125$ (万元), $25$ 万元为与原投资相关的资本公积转投资收益。

### (三)处置对子公司的部分投资,转为联营或合营企业的核算

新第2号准则第十七条,处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款之间的差额,应当计入当期损益。第十五条,投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位控制的,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调整。在编制合并财务报表时,应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》第五十条的有关规定进行会计处理。

例6:2013年1月1日,A公司以600万元从甲公司处购买B公司100%股份,B公司可辨认净资产公允价值500万元。2013年12月31日,B公司当年净利润50万元,可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积25万元。2013年7月1日,A公司出售60%B公司股份,收入480万元,此时,B公司可辨认净资产公允价575万元,剩余股权公允价320万元。

1. 基于个别报表的账务处理。2013年1月1日,初始计量,初始成本较可辨认净资产多出的100万元为商誉。借:长期股权投资600;贷:银行存款600。

2013年12月31日,基于成本法的后续计量不对B公司当年净利润50万元和可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积25万元进行确认。

2014年7月1日,处置长期股权投资,账面价值  $600 \times 60\% = 360$ (万元)。借:银行存款480;贷:长期股权投资360,投资收益120。

2014年7月1日,剩余投资改按权益法核算,并对其视同自取得时即采用权益法核算进行调整。确认利润份额  $50 \times 40\% = 20$ (万元),调整以前年度留存收益20万元;调整资本公积  $25 \times 40\% = 10$ (万元)。借:长期股权投资30;贷:利润分配——未分配利润20,资本公积10。

2. 基于合并报表的调整分录。2014年7月合并报表,根据新第33号准则第五十条,对剩余股权按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量,剩余股权账面值为: $600-360+30=270$ (万元),应调整增加金额为50万元。借:长期股权投资50;贷:投资收益50。

根据新第33号准则第五十条,处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和800万元,减去按原持股比例计

算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额575万元,之间的差额225万元,同时冲减商誉100万元,剩余125万元计入丧失控制权当期的投资收益。已确认和调整的投资收益  $120+50=170$ (万元),故应调整的投资收益为-45万元。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。借:投资收益45;贷:利润分配——未分配利润45。借:资本公积25;贷:投资收益25。

由于之前已确认10万元资本公积,这里调整确认余下的资本公积15万元。借:利润分配——未分配利润15;贷:资本公积15。

合并报表的数据为,长期股权投资  $600-360+30+50=320$ (万元),投资收益  $120+50-45+25=150$ (万元),留存收益  $20+45-15=50$ (万元),资本公积  $10-25+15=0$ 。投资收益150万元与留存收益50万元之和共计200万元,系投资利得总额,即  $800-600=200$ (万元)。留存收益50万元来自B公司2013年净利润。投资收益150万元由两部分组成, $800-575-100=125$ (万元),是投资本身的收益,其余25万元来自资本公积转投资收益。

### (四)处置对子公司部分投资后还是子公司的核算

例7:2013年1月1日,A公司从甲公司购入B公司100%股份,B公司可辨认净资产公允价500万元。2013年12月31日,B公司当年净利润50万元,可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积25万元。2014年7月1日,A公司出售B公司40%股份,收入320万元,B公司净资产公允价值575万元,剩余股权公允价值480万元。

2013年1月1日,初始确认,借:长期股权投资600;贷:银行存款600。

2013年12月31日,基于成本法,A公司不作账务处理。

2014年7月1日,出售B公司股权,处理成本  $600 \times 40\% = 240$ (万元)。借:银行存款320;贷:长期股权投资240,投资收益80。

2014年7月合并报表,根据新第33号准则第49条规定,母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资,处置价款与处置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,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益,本例应冲减金额为: $320-575 \times 40\% = 90$ (万元)。借:资本公积90;贷:投资收益90。

### 主要参考文献

1. 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
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