

# 股权投资后续规范的若干问题探讨

王宗会

(广东技术师范学院经济与贸易学院 广州 510262)

**【摘要】**2006年企业会计准则出台后,财政部又陆续补充了1至6号几个准则解释,几乎都有涉及投资业务。2014年7月1日正式实施的修订版长期股权投资准则归纳和整理了之前的持续规范措施,这无疑会对企业的损益核算和涉税处理带来一定的影响。

**【关键词】**股权投资 会计准则 后续规范 涉税

准则的制定是个经济问题也是个政治问题。股权投资准则的制定和后续规范是为减少公司内部人、投资公众和其他使用者之间的信息不对称而进行的管制,这种管制也肯定有一定的持续性。自2006年长期股权投资准则实施以来,相关的补充解释就一直不断,从第1号到2014年刚刚出台的第6号解释,几乎每个解释都涉及长期股权投资的问题。2014年7月1日,修订后的新的长期股权投资准则(简称“新准则”)正式执行,它概括了解释中的相关内容。这些法规的不断出台体现了对股权投资业务的持续规范,凸显了股权投资业务的复杂性和重要性。从这一动态的持续规范过程来看,其本身也反映了会计准则在规范股权投资方面还存在一定的问题,认真研讨其中的本质问题可以促进长期股权投资准则的进一步完善。

## 一、长期股权投资规范的变化及其影响分析

会计信息质量的好坏在很大程度上要看盈余质量的高低,而相关准则规范的出台和变化也往往会成为影响企业盈余管理的新动因。

### (一)持有待售资产和通过其他主体间接持有股份

1. 权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的,新准则要求投资方按固定资产准则的规定处理(会计准则解释第1号)。在这里暂且将这一时点称为分类日。分类日在被投资方宣告实现利润之前还是之后,将对企业的报表损益产生较大的影响。假设被投资方宣告实现利润1000万元,持股比例为30%,按照权益法应确认的投资收益将为300万元。如果此时投资方将该项投资分类为持有待售的长期股权投资,假定股权转让中的内部登记和外部登记程序都已经完成,那么持有待售的长期股权投资按理就不需要再确认300万元的投资收益。反之,如果被投资方出现亏损,投资方由于持有待售资产的确认而少确认投资损失,并可以控制利润的减少幅度,这样,在主

营业务利润不佳的状况下,持有待售资产的确认对企业短期来看确实应该算是一个不错的选择。

如果分类日同股权转让日的间隔较远,按照风险和报酬尚未转移的判断,投资方依然应该确认相应300万元的投资收益,假定未宣告发放股利,长期股权投资的账面价值将增加300万元,并且将分类日安排到投资收益的损益确认之后。

如果不再符合持有待售资产分类条件,新准则要求采用权益法进行追溯调整,而且持有待售期间的财务报表也应当作相应调整。这一规定在一定程度上抑制了利用持有待售资产人为调节利润的动机。但是,如果企业根据实际情况适时选择持有待售资产的确认并最终销售,则仍算是一个盈余管理的选择。

2. 投资方对联营企业的权益性投资,如果部分通过类似风险投资机构等主体间接持有,那么无论这些主体是否对这部分投资具有重大影响,投资方都可以将其作为金融资产核算,以公允价值计量且其变动计入损益,并对其余部分采用权益法核算。以金融资产核算的部分在损益的确认上较权益法会有些不同。首先,对方宣告利润时并不确认相关损益,只是在对方宣告发放股利时确认,这与税法规定一样,不存在差异。但是,如果对方实现利润较大但发放股利较少,则确认的收益就比采用权益法核算时的少,反之则可能就会偏多。并且,在确认损益的时点上也会产生差异。

### (二)成本法下投资收益限制性规定的取消

被投资单位宣告分派的现金股利或利润,投资企业应当全部确认为当期投资收益。如果按照原先的规定,即获得被投资单位宣告分派的现金股利超过在其接受投资后产生的累计净利润中应享有份额的部分,将冲减长期股权投资成本,而不是确认投资收益。从这一变化来看,

依照新准则,在出现上述情况时,将增加被投资方的投资收益和利润。净利润的分配超过投资后产生的累计净利润也可能产生长期股权投资减值,如果投资方在下期计提减值准备,当期利润就会调低。不同期间的利润变化也可能给企业带来一定的盈余调整空间。而长期股权投资减值准备的不可转回性质,在一定程度上限制了这一空间的扩大。

这一调整在会计准则第2号解释中规范并被引入新准则正文,还是有其合理性的。投资前留存收益的确认往往有很多问题,在确认过程中可能加入主观调整因素,因此相关信息的真实可靠性就大打折扣。新准则则更简单易行,只要注意长期股权投资的减值测试,就可避免高估投资。

### (三)减资中的业务处理问题

新准则规定,因处置部分股权投资等原因丧失对被投资单位的共同控制或重大影响,处置后的剩余股权应当改按金融工具准则来核算,并将公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。而原规定只是提到改按成本法核算,并以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。后续规范的影响主要体现在剩余股权的核算及其带来的相关损益影响上。这一后续调整使人为操纵利润多了一种可能。如果一个公司盈利不佳,而其投资状况尚可的情况下,通过处置部分股权投资,原有的因权益法计入资本公积的部分将会转入当期损益。

例如,A公司持有B公司2 000万股限售股,占20%的表决权,账面价值为2 000万元。如果出售一半股份给熟悉情况并自愿交易的另外一方,收到价款1 200万元。按原规定对剩余股份的处理应是将账面价值转入长期股权投资1 000万元。而按照新准则,金融工具不存在活跃市场的,企业应当采用估值技术确定其公允价值,转入可供出售金融资产并确认相关损益。在此假定为1 200万元,那么具体的账务处理中,在增加可供出售金融资产1 200万元的同时,确认投资收益200万元。因此,在A公司的报表中,A公司的税前利润将增加200万元。但由于该收益源于权益法的核算,相关收益并未最终实现,因此不会影响企业的实际所得税税负。

另外,投资方因减资丧失了对被投资单位的控制、共同控制或重大影响的,其在丧失控制权之日的公允价值与账面价值间的差额同样要计入当期损益,同样会影响投资方个别财务报表的损益金额。

新准则同时规范了其他综合收益。在权益法核算下,投资企业应享有的被投资单位的其他净资产变动的份额应确认为所有者权益。投资企业因处置等原因对有关股权投资终止采用权益法核算时,应当将与剩余股权投资

相关的这部分权益按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。这一处理除了会带来一定的人为损益调整,也使得本来的未实现损益变成了最终的收益形态。

### (四)增资中的业务处理问题

与减资的规范对应,对于因追加投资等原因能对被投资单位施加重大影响或共同控制但不构成控制的情况,新准则规定,分步实现联营或合营的应按公允价值重新核定原股权投资和新增投资。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都转入改按权益法核算的当期损益。应该说,原先以可供出售金融资产核算的,其累计公允价值变动是计入资本公积而不是公允价值变动损益。如果仅仅因为核算形式的变化使账面利润受到影响,其合理性确实值得我们进一步探讨。这也是采用了国际财务报告准则(IFRS)的“跨越会计处理界线”概念。从权益法到成本法的转变的规范中,新准则没有要求在个别会计报表中采用“跨越会计处理界线”原则,仅在合并财务报表层面上要求对剩余股份进行公允价值的重新计量,并结转累计公允价值变动损益。事实上,成本法和权益法的转变,都是股权投资的同一类经济业务,资产形态都没有发生任何改变,因此也有它的合理性。

### (五)采用“跨越会计处理界线”原则的困惑

IFRS中的“跨越会计处理界线”是指,从不具有控制、共同控制或重大影响,跨越到具有共同控制、重大影响或控制,或者相反方向的跨越,属重大经济事项,要对原股权视同处置并按公允价值重新计量。对于剩余股权,新准则要求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,也就是借鉴IFRS引入了所谓的“跨越会计处理界线”的处理原则。

新准则下,除了长期股权投资经济业务中成本法和权益法的相互转化中,个别财务报表没有适用这一处理原则外,其他转变都要求按公允价值重新计量。其实,如果处置后剩余的股权投资按可供出售金融资产核算,那么可供出售金融资产随市场价值的变化部分是通过资本公积核算的。核算形式的变化并不是资产的处置,可以考虑保持原来的资本公积不变即可。如果原先的公允价值变动较小则根据重要性原则也可以直接处理,但是如果变动较大,对利润的影响将会比较明显,甚至会影响到信息使用者的决策判断。

在新准则中,剩余股权的公允价值和账面价值的差异无论是由利润事项引起,还是由直接计入所有者权益的事项引起,都是计入当期损益的。这样在处置并转回递延所得税之前,剩余股权的公允价值变动也可以理解成可供出售金融资产的变动计入了当期损益,从新旧两个

# “营改增”对企业财务工作的影响

成桂美

(上海交大海科(集团)有限公司 上海 200231)

**【摘要】** 本文首先阐述了“营改增”税制改革的原因,并结合财税[2013]106号文件及4个附件叙述了“营改增”税制改革的主要内容,然后结合笔者所在单位实际情况,讨论了含有混合经营业务和跨期研发项目的企业收入与税金配比之间存在差异的解决办法,指出了“营改增”后影响企业增值税税负的几个因素。

**【关键词】** 营业税 增值税 营改增 税负

## 一、“营改增”的原因

营业税和增值税是我国流转税的两个重要税种:营业税是对在中国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人,以其所取得的全部价款和价外费用作为课税对象征收的一种税,是价内税,其征收范围是建筑业、服务业等大部分的第三产业;增值税是1994年税制改革的成果,增值税是对从事销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,以其实现的增值额(销项税减进项税)作为课税对象征收的一种税,是价外税,其征收范围覆盖了除建筑业外的第二产业。

现今大部分发达的欧美国家都全面征收增值税,而

且出口适用零税率,而我国第三产业服务业适用营业税,服务含税出口且无法享受退税的优惠,因此我国的服务业出口在国际竞争中处于劣势,限制了我国第三产业的发展。随着我国经济多样化的发展,商品和服务难以区分,导致征收税种难以界定。此外,由于营业税是就营业收入全额征收的税种,可能导致对第三产业营业收入的重复征税问题,并随着第二、三产业发展互相渗透,使增值税抵扣链条断裂,影响增值税作用的发挥。

增值税最主要的作用是,对企业的营业收入的增值额征税,避免了商品和服务流通领域内的重复征税,有利于引导鼓励企业在公平竞争中发展壮大。因此在新形势

准则的前后衔接上来看也缺乏合理性。

目前,IFRS在个别财务报表中没有采用权益法,因此也就没有成本法和权益法转换的处理规范。国际会计准则理事会(ISAB)也在征求意见稿中提议个别财务报表中将权益法作为一个选择。无论结果怎样,至少也说明了IFRS的相关规范也是动态的,我们在向IFRS规范趋同的过程中,准则的后续规范还必须有自己的特点,在动态发展中寻求趋同。在成本法和权益法的相互转化中,个别财务报表没有要求遵循“跨越会计处理界线”的处理原则这一事项就具有一定的合理性。

## 二、涉税问题分析

新准则使会计与税法进一步趋同。例如,新准则规定,合并方或购买方在企业合并时发生的审计等直接相关费用要在发生时计入当期损益。这样会计的规定就与税法的要求吻合。之前,会计准则要求计入成本的做法会产生一定的时间性差异,因为税法规定企业实际发生的咨询费等直接费用是当期据实申报扣除。

另外,从涉税情况看,股权投资的处置损益属于应税

收入,而剩余股权在长期股权投资和可供出售金融资产之间转变形成的损益应该属于非应税所得,核算方法的转变不会产生应税收入。权益法下核算的长期股权投资,其账面价值与计税基础不同产生的暂时性差异在企业有意图近期出售的情况下应该确认所得税影响。例如,可能要增加所得税费用或减少资本公积,并确认递延所得税负债。当股权投资处置时,出售的股权相应的递延所得税应该转回,并减少所得税费用或增加资本公积。这样不同期间的所得税费用和净损益会受到一定的影响,但应税所得没有变化。如果出售的比例较大,那么剩余部分可能转为金融资产核算,与原要求的成本法相比带来会计损益的较大不同(包括所得税费用),但无论如何,应交所得税不会因此而变。

**【注】** 本文为校级科研课题“股权投资的后续规范及其涉税研究”的研究成果。

## 主要参考文献

张卓.股权投资程度与投资核算方法选择——基于国际会计准则标准.财会月刊,2014;7