

持有待售权益性投资之会计处理

张春红

(郑州大学西亚斯国际学院, 郑州 451150)

【摘要】2014年3月,财政部发布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(修订版)中增加了“持有待售”的概念。本文对联营企业或合营企业的权益性投资划分为持有待售资产、持有待售权益性投资不再符合确认条件发生转回两方面的会计处理进行探讨。

【关键词】持有待售权益性投资; 长期股权投资; 处置; 转回

2014年3月,财政部发布财会[2014]14号文件对《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行了修订。修订后的准则增加了“持有待售”的有关内容。

2007年11月财政部发布的《企业会计准则解释第1号》中规定,同时满足下列条件的非流动资产应当划分为持有待售资产:①企业已经就处置该资产做出了决议;②企业已经与受让方签订了不可撤销的销售协议;③该转让将在一年内完成。当投资方对联营企业或合营企业的权益性投资同时满足上述三个条件时,其性质已经发生改变,投资方不再准备继续通过对被投资方实施共同控制、重大影响来获取经济利益,而是将投资在短期内处置以实现现金流入,因此,不能将其再作为一般的长期股权投资按照权益法进行核算,应将其全部或部分分类为

持有待售资产,从而按照《企业会计准则第4号——固定资产》的有关规定处理。下面分两方面对其会计处理进行探讨。

一、对联营企业或合营企业的权益性投资划分为持有待售资产

根据《企业会计准则第4号——固定资产》的有关规定,对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的,企业应按其账面价值与公允价值减去处置费用后的余额孰低计量,账面价值高于公允价值减去处置费用后的余额的差额,作为资产减值损失计入当期损益。已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资应终止采用权益法核算。

例1:甲股份有限公司(以下简称“甲公司”)20×8年3

——工资(王某)60 000;贷:银行存款60 000。借:管理费用800;贷:应付职工薪酬——累积带薪缺勤(王某)800。

根据公司规定,职工离开企业时,累积未使用的带薪年休假可以得到现金补偿。截至2017年底,王某累积未使用的带薪年休假为7天(2014年1天、2016年2天、2017年4天),则相关会计分录如下:借:应付职工薪酬——累积带薪缺勤(王某)1 400;贷:银行存款1 400。

三、非累积带薪缺勤的会计处理

9号准则第八条规定:企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

例2:按照《劳动法》的规定,A公司职工可享受15天的婚假,总经理秘书王某全年工资60 000元(每月5 000元),平均日工资200元,2014年结婚期间享受婚假10天。

1. 假设公司规定,对于未使用的非累积带薪缺勤,权利作废,企业也无货币补偿。

此规定下,对于非累积带薪缺勤,不管是否使用,都不涉及额外支付现金的问题,因此企业只需要进行正常

的职工薪酬账务处理,无需另外对带薪缺勤进行处理,会计分录如下:借:管理费用60 000;贷:应付职工薪酬——工资(王某)60 000。借:应付职工薪酬——工资(王某)60 000;贷:银行存款60 000。

2. 假设公司规定,实行非累积带薪缺勤货币补偿制度,补偿金额为放弃带薪休假期间平均日工资的2倍。

此规定下,王某2014年可享受婚假15天,但其只享受了10天,未使用的5天应按照2倍工资予以补偿,则会计分录如下:借:管理费用62 000;贷:应付职工薪酬——工资(王某)60 000、——非累积带薪缺勤(王某)2 000(200×5×2)。借:应付职工薪酬——工资(王某)60 000、——非累积带薪缺勤(王某)2 000;贷:银行存款62 000。

主要参考文献

财政部.关于印发修订《企业会计准则第9号——职工薪酬》的通知.财会[2014]8号,2014-01-27.

吕佐志,秦文娇.政策解析:职工薪酬准则修订后有六大亮点[N].中国税务报,2014-04-08.

月1日以银行存款2 000万元购入丙公司有表决权股份的20%,对丙公司的财务和经营决策具有重大影响,另支付相关税费10万元。20×8年3月1日,丙公司可辨认净资产的账面价值与公允价值均为9 500万元。

20×8年11月1日,丙公司因合营企业资本公积增加而调整增加资本公积150万元。20×8年度,丙公司实现净利润400万元(其中1~2月份净利润为100万元)。20×9年4月2日,丙公司股东大会审议通过董事会提出的20×8年度利润分配方案:按净利润的10%提取法定盈余公积;分配现金股利120万元。该利润分配方案于当日对外公布。20×9年初,由于公司投资战略结构调整,甲公司董事会做出决议,准备将丙公司的投资进行转让,20×9年6月30日甲公司与丁公司签订不可撤销合同,合同约定:2010年3月10日将甲公司持有的丙公司20%的有表决权股份转让给丁公司,转让价格为1 880万元,假定不发生处置费用。20×9年,丙公司发生净亏损800万元。2×10年3月10日,甲公司出售对丙公司的全部投资,收到出售价款1 880万元已存入银行。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。

根据持有待售非流动资产的认定条件,甲公司应将该权益性投资划归为持有待售权益性投资,会计处理如下:

1. 20×9年6月30日,将对丙公司的股权投资转为持有待售权益性投资。该权益性投资的账面价值为1 996万元(2 010+150×20%+300×20%-120×20%-800×20%×6/12),重新估计的该权益性投资的处置净额为1 880万元,故甲企业应调低该权益性投资的账面价值116万元(1 996-1 880),并将其计入资产减值损失。会计分录为:借:资产减值损失116;贷:长期股权投资减值准备116。持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资在持有期间不再采用权益法核算,按照账面价值与公允价值减去处置费用后的余额孰低计量。

2. 本例中合同已经明确了甲公司向丁公司转让丙公司20%股份的价格,该转让价格已经真实地反映了权益性投资在未来能够给企业带来的经济利益流入,即使会计期末权益性投资的公允价值发生变化,企业也没有必要进行会计处理。如果转让合同中规定以实际转让时股权的公允价值作为转让价格,以后权益性投资的公允价值发生变化,就需要在每个资产负债表日重新计价。

3. 2×10年3月10日,实际转让该投资。会计分录为:借:银行存款1 880,长期股权投资减值准备116,长期股权投资——损益调整44;贷:长期股权投资——成本2 010、——其他权益变动30。同时,将直接计入所有者权益的利得30万元转入投资收益,借:资本公积——其他资本公积30;贷:投资收益30。

如果转让价格为2 050万元,则此时的股权投资处置

净额为2 050万元,高于账面价值,因此,对丙公司的股权投资转为持有待售权益性投资时维持原账面价值1 996万元不变,处置时的差额计入投资收益。借:银行存款2 050,长期股权投资——损益调整44;贷:长期股权投资——成本2 010、——其他权益变动30,投资收益54。同时,将直接计入所有者权益的利得30万元转入投资收益即可。

二、持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资转回

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(修订版)中规定,如果已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资,不再符合持有待售资产分类条件的,应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。根据会计准则的要求,停止划归为持有待售资产时,资产应按照下列两项金额中较低者计量:①假设对联营企业或合营企业的权益性投资从未被划为持有待售权益性投资而正常采用权益法核算截止到不再出售之日的账面价值。②决定不再出售之日的可收回金额。

例2:假定例1中,2×10年1月5日,甲公司与丁公司协商,决定解除双方签订的合同,甲公司董事会通过决议停止对外转让对丙公司的股权投资。2×10年1月5日该项投资可收回金额为1 900万元。

由于甲公司与丁公司解除合同,董事会通过决议停止对外出售对丙公司的投资,则对丙公司的投资不再符合持有待售非流动资产的确认条件,因此,应停止将其划归为持有待售的权益性投资,而是转为一般的股权投资处理。会计处理如下:

2×10年1月5日,对持有待售的权益性投资进行权益法追溯调整。假定甲公司对丙公司的权益性投资从未划为持有待售,仍然按照权益法进行核算。截至1月5日,根据丙公司净资产的变化需调整的金额为80万元(800×20%×6/12),那么,不考虑划归为持有待售的权益性投资账面价值按照权益法追溯调整后金额为1 916万元(1 996-80),但是甲公司该项权益性投资在停止出售日的可收回金额为1 900万元,根据谨慎性原则,长期股权投资在1月5日应按照两者中较低者1 900万元进行计量。因此,在进行权益法追溯调整时需要调整的金额为20万元(1 900-1 880)。会计分录为:借:盈余公积2,未分配利润18;贷:长期股权投资——损益调整20。

主要参考文献

龙燕.持有待售固定资产会计处理分析[J].财会月刊,2012(19).

丁希宝.持有待售固定资产会计核算浅议[J].财会月刊,2011(5).

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解[M].北京:人民出版社,2008.