

新旧会计准则中长期股权投资的比较

李岩

(济钢集团有限公司 财务处,山东 济南 250101)

摘要:新会计准则体系中的长期股权投资与旧准则相比差异较大,新会计准则对长期股权投资重新进行了完善和修正,进行了更详细的分类,对成本法与权益法的适用范围,初始投资成本计量,长期股权投资减值准备的计提及长期股权投资披露等方面做了较大的调整和改变。新准则更加合理地反映了企业的财务状况,提高了财务信息的质量。

关键词:企业会计准则;长期股权投资;比较

中图分类号:F275

文献标识码:A

文章编号:1004-4620(2011)04-0062-03

1 前言

新会计准则与国际准则全面接轨,为我国各类企业的经济业务提供了会计确认、计量、报告的标准,对我国的经济发展和对外开放和参与国际竞争产生了深远的影响。新会计准则体系中的长期股权投资准则对长期股权投资重新进行了界定和规范,从而对企业的成本核算、投资收益水平等整体财务状况带来了相应的影响。

2 新旧会计准则长期股权投资比较

2.1 长期股权投资分类的变化

原准则《企业会计准则—投资》规范的内容包括短期投资、长期债券投资和长期股权投资;新准则中对于合并、合营、联营企业以及对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,在《企业会计准则第2号—长期股权投资》中核算。对于短期投资、长期债权投资以及长期股权投资在活跃市场有公允报价或能以公允价值计量的,在《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》中规范。如企业对上市公司进行投资,原先该投资在长期股权投资中核算,但根据新准则规定,该项投资应在可供出售金融资产或交易性金融资产核算,并且根据市场价值及时对帐面价值进行调整,这样才能真实反映该项投资的公允价值。从新旧会计准则对长期股权投资分类的比较可以看出,新准则对长期股权投资认定的范围要小,对长期股权投资的细化使其内容更加规范,范围更加明确,适应了企业精细化管理的需要。

2.2 重新规范了成本法与权益法的适用范围

新准则中成本法的适用范围包括:1)企业能够

对被投资单位实施控制的长期股权投资;2)企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。通常认为投资企业占被投资企业20%以下和50%以上的,按成本法核算^[1]。

权益法的适用范围包括投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资。通常认为投资企业占被投资企业20%~50%的按权益法核算。

新准则与原准则适用范围的变化主要是投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资(即对子公司投资)由权益法更改为按成本法核算。因此投资企业对被投资单位能否实行控制,决定了长期股权投资的后续计量是采用成本法核算还是权益法核算。但在实际工作中,投资企业对被投资企业是否具有控制权较难界定,如对被投资单位投资所占比例不是很高,但在被投资单位的董事会中占有多数,并且能决定被投资企业的财务及经营决策,根据实质重于形式的原则,应认定投资企业对被投资企业的实际控制采用成本法核算。

这一变化对集团公司母公司的会计报表产生较大影响。原准则中母公司报表不仅反映本身的经营成果,而且子公司的经营成果都在母公司的投资收益中进行体现,由于受子公司报表利润的影响,不能完全真实反映母公司本身的经营业绩,容易对母公司报表产生误解。实施新准则后,母公司对子公司按照成本法核算,子公司的经营成果不在母公司反映,只有在子公司宣告分派现金股利时,母公司才在投资收益中反映。如企业只有一家全资子公司,母公司本身产生的净利润为-1 000万元,子公司产生的净利润为2 000万元,按原准则,母公司对子公司按权益法核算,则反映在母公司的投资收益为2 000万,母公司实现的净利润共计1 000万元,从母公司的报表看业绩不错,但实际产生的净

收稿日期:2011-04-20

作者简介:李岩,男,1973年生,1996年毕业于上海立信会计高等专科学校会计专业。现为济钢财务处会计师,从事会计报表核算工作。

利润都是子公司实现的,母公司本身的业绩并不好。根据新会计准则,母公司对子公司改按成本法进行核算,子公司产生的2 000万不在母公司的报表中反映,母公司报表实现的净利润只有-1 000万元,这样反映出母公司的业绩更加真实,缩小了通过子公司投资收益操纵财务报表的空间,比以往更强调对财务状况的真实反映,而不简单关注企业损益情况,更加重视资产质量。

2.3 长期股权投资明细科目的变化

长期股权投资如果按照成本法核算,除追加或收回投资外,长期股权投资的帐面价值一般保持不变,只设置长期股权投资—投资成本一个明细科目,与原准则没有变化。

如果按权益法核算,原准则中设置投资成本、损益调整、股权投资准备、股权投资差额4个二级明细科目。新准则中权益法核算分别设置投资成本、损益调整、其他权益变动3个明细科目。与原准则相比,明细科目由4个改为3个,原准则中的明细科目投资成本和损益调整没有改变,取消了原准则中的长期股权投资差额和长期股权投资准备2个明细科目,同时增加了其他权益变动这一明细科目。

原准则规定,权益法下初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额,作为股权投资差额,并按照一定年限进行摊销。新准则取消了股权投资差额的核算,核算起来更加简单方便。新准则规定初始投资成本大于投资时,享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权的初始投资成本;小于则将差额计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

2.4 初始投资成本计量的变化

原准则规定,长期股权投资取得的初始投资成本,是指取得长期股权投资时支付的全部价款,或放弃非现金资产的帐面价值,以及支付的税金、手续费等相关费用。新会计准则中长期股权投资成本的确定分为企业合并取得的长期股权投资和非企业合并取得的长期股权投资,企业合并取得的长期股权投资又分为同一控制下企业合并和非同一控制下取得的合并。

1)企业合并形成的长期股权投资,应当按照下列规定确定其初始投资成本。同一控制下的企业合并,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本^[2]。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积;资

本公积不足冲减的,调整留存收益。新旧准则比较存在明显差别,原准则以投出资产的账面价值作为初始投资成本;而新准则是以取得被投资方所有者权益账面价值的份额作为初始投资成本。同一控制下的合并通常发生在集团公司内部关联单位之间的合并,关联单位之间合并所支付的对价往往与市场价格有很大的出入,不是公平交易的结果,所以很难做到公允,因此新准则是以取得被投资方所有者权益帐面价值的份额作为初始投资成本。

非同一控制下的企业合并取得的股权投资,初始投资成本为投资方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值,即以付出的资产等的公允价值作为初始投资成本。以公允价值为基础确认的初始投资成本,能够更好的反映投资方所实际付出的经济代价,使报表信息更加相关可靠。

2)除企业合并形成的长期股权投资以外,其他方式取得的长期股权投资与非同一控制的企业合并一致,也是以付出资产的公允价值作为初始投资成本。

2.5 长期股权投资减值准备的变化

旧会计准则中规定已确认损失的长期股权投资的价值又得以恢复,应在原先已确认的投资损失的数额内转回;新准则规定,长期股权投资计提减值准备按照新准则的《企业会计准则第8号—资产减值》准则处理。新准则与旧准则最大的变化是,一旦对长期股权投资计提了减值准备,以后就不得转回。新准则对长期股权投资计提减值准备核算的改变,将会使企业利润在特定情况下相对减少,避免了企业利用长期股权投资减值准备人为调节利润的现象发生,投资期末实际价值更符合会计信息的质量要求。因此在计提长期股权投资减值准备时要十分慎重,在实际操作中,对正常经营又合并报表的单位一般不计提减值准备,只有该企业在停业、宣告破产及存在重大减值迹象的情况下,对其进行减值测试后才能计提长期股权投资减值准备。否则计提减值准备后,该企业又产生盈利,长期投资减值准备又不能冲回,将可能造成报表不实、帐实不符的问题。

2.6 新准则中长期股权投资披露的变化

新准则规定,投资企业应在附注中披露如下信息:1)子公司的有关信息,包括企业名称、注册地、业务性质、投资企业的持股比例和表决权比例;2)被投资企业向投资企业转移资金能力受到限制的情况;3)当期及累计未确认投资的损失金额;4)与对子公司、合营企业和联营企业投资相关的或有

负债。

原准则侧重于对长期股权投资计价方法、金额、比例、投资损益及减值准备等项目的详细披露；而新《投资准则》侧重于对子公司、合营企业、联营企业有关会计信息在财务报告中的披露。从表面上看新准则减少了披露项目，但实质上它提供给投资者的会计信息更相关、更具体，提高了披露的质量，从而为企业投资决策提供了更为客观、有用的会计信息。

3 结 语

新会计准则对长期股权投资分类更加明确、清

晰，对子公司的核算由权益法改为成本法，这样能够真实反映母公司的财务状况，更加重视资产质量，而不简单关注企业损益情况。长期股权投资减值准备一经计提，不得转回，避免了企业利用长期投资减值准备人为调节利润的现象发生。总之，新准则对长期股权投资进行了补充修订，进一步完善了长期股权投资准则，更加合理反映了企业的财务状况，提高了财务信息的质量。

参考文献：

- [1] 财政部.企业会计准则[M].北京:经济科学出版社,2006.
- [2] 财政部.企业会计准则-应用指南[M].北京:中国财政经济出版社,2006.

Comparison between New and Old Accounting Standards of Long-term Equity Investment

LI Yan

(Finance Department of Jinan Iron and Steel Group Corporation, Jinan 250101, China)

Abstract: The long-term investment on stocks in the new accounting standard system has large differences compared with the old one. The long-term equity investment becomes more perfect and corrective in the new accounting standards. The new accounting standard made more detailed classification for the long-term investment on stocks. Some aspects of the new accounting standards have larger adjustments and changes, such as the applicable scope of the cost method and equity method, the initial investment cost measurement, the long-term equity investment of provision for impairment, the long-term equity investment disclosure. The new accounting standard reflects the enterprise's financial situation more reasonable, and improves the quality of the financial information.

Key words: enterprise accounting standards; long-term investment on stocks; comparison

(上接第59页)设有专业管理或维修人员,负责公司分析仪器设备的维修,监督和指导仪器设备的日常维护,从而满足快节奏、连续化生产的要求。

7 结 语

检化验工作作为生产环节的一个组成部分,与生产一样,是一个由输入到输出的过程。因此,只有针对本企业检验目的和任务,建立一套结构合理、准确可靠、运行稳定、与生产相适应的检化验体系,才能真正达到检化验工作的目的,起到为企业生产和发展保驾护航的作用。

参考文献：

- [1] 陈衍凡.冶金实验室的建设与管理[J].海南矿业,1997(2):41-44.
- [2] 李剑省,魏淑超,赵梅,等.浅谈钢铁企业的检化验系统[J].山东冶金,2007,29(1):73-75.
- [3] 万桔瑞.钢厂炉前快速实验室的设计管理模式[J].鞍钢技术,1994(11):12-14.
- [4] 骆巨新.分析实验室装备手册[M].北京:化学工业出版社,2003.
- [5] 李茂奎,高卓成,彭敦远.莱钢仪器分析技术现状[J].莱钢科技,2004(4):30-32.

Construction and Management of Inspection and Test System in Iron and Steel Enterprise

SHI Yu-kui, NI Pei-yang, WANG Wei

(Shandong Shiheng Special Steel Group Corporation, Feicheng 271612, China)

Abstract: The test and chemical examination system in iron and steel enterprises checks incoming raw materials and the products in production course, between process steps and factory products. The test methods include chemical analysis and physical test. The management and layout of analysis laboratories divide into centralized pattern and decentralized pattern. The system includes facilities and inspection personnel. Establishing supervision mechanism and strengthening the management for facilities and instruments are the important conditions to ensure the test and chemical examination tasks going with a swing.

Key words: ferrous metallurgy; test and chemical examination system; test method; mode; layout