

# 谈长期股权投资新旧准则的区别

樊淑侠(教授)

(廊坊师范学院, 河北廊坊 065000)

**【摘要】**2006年财政部颁布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)及应用指南,经过7年的实施,已不能满足企业核算的需要,加上与新颁布的国际会计准则不同步,财政部对旧CAS 2进行了修订,整合了企业会计准则解释和年报通知等相关内容,使我国准则体系更加完善,更能适应企业实务的需要。本文就新CAS 2与旧CAS 2的不同之处进行阐述,以期使企业会计人员在长期股权投资核算过程中能尽快掌握变化部分,少走弯路。

**【关键词】**长期股权投资; 持有待售; 其他综合收益; 合营企业; 联营企业

## 一、长期股权投资的核算范围与以前不同

新CAS 2下,长期股权投资核算仅包含子公司、合营企业和联营企业中长期股权投资的确认和计量,对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响的长期股权投资无论是否具有活跃市场、公允价值能否可靠确定,均不属于长期股权投资的核算范围。将其归属于《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规范范围,作为“可供出售金融资产”核算。而旧CAS 2中对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价,公允价值不能可靠计量的权益性投资作为长期股权投资核算,并且按“成本法”核算。

## 二、新CAS 2删除了关于“控制”、“共同控制”的定义

CAS 2删除了关于“控制”、“共同控制”的定义,把它们放在了《企业会计准则第33号——合并财务报表(2014年修订)》和《企业会计准则第40号——合营安排》中予以规范。而新CAS 2所给定义是:长期股权投资指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资。即长期股权投资分为对子公司、联营企业、合营企业的投资。

新CAS 2中,能够实施“控制”的投资对象就是被投资单位的“子公司”,投资方属于《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定的投资主体且子公司不纳入合并财务报表情况除外。“重大影响”是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权利,但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在考虑被投资单位施加重大影响时,应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。能够施加重大影响的被投资单位就是“联营企业”。旧CAS 2中的“共同控制”就是新CAS 2所指的“合营企业”的权益性投资。

## 三、新CAS 2改变了不纳入合并财务报表范围的子公司的核算方法

与《企业会计准则第33号——合并财务报表》(2014年修订)对投资性主体编制合并财务报表的豁免规定相对应,要就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应《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行核算。

## 四、新CAS 2对长期股权投资初始计量的标准不同

新CAS 2与《企业会计准则解释第6号》第二条的规定相对应,强调对于同一控制下企业合并形成的长期股权投资的会计核算所依据的“账面价值”是指在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,而旧CAS 2强调的是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。

例:2013年,乙公司通过增发1 000万股普通股(每股面值为1元,市价为8.5元),取得丙公司100%的股权,相关手续于当日完成,并能够对丙公司实施控制。合并后丙公司仍维持其独立法人资格继续经营,丙公司之前为甲公司于2010年以非同一控制下企业合并的方式收购的全资子公司,合并日,丙公司财务报表中净资产的账面价值为3 000万元。甲公司合并财务报表中的丙公司净资产账面价值为4 000万元(含商誉600万元),假定乙公司和丙公司都受甲公司同一控制,不考虑相关税费等因素影响。

旧CAS 2下,乙公司合并丙公司的长期股权投资是按合并日丙公司的账面价值作为合并份额的,其会计处理如下:借:长期股权投资——投资成本3 000;贷:股本1 000,资本公积——股本溢价2 000。

新CAS 2下,乙公司合并丙公司的长期股权投资是按合并日作为最终控制方的甲公司合并财务报表中丙公

司的账面价值作为合并份额的,其会计处理如下:借:长期股权投资——投资成本 4 000;贷:股本 1 000,资本公积——股本溢价 3 000。

### 五、新CAS 2新增了关于持有待售的对合营、联营企业投资的会计处理问题

新CAS 2参照《国际会计准则第28号——在联营企业和合营企业中的投资》第20、21段,引入了关于持有待售的对合营、联营企业投资的处理规定。

1. 联营企业和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,投资方应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》的有关规定处理,对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资,应当继续采用权益法进行会计处理。

2. 已经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。分类为持有待售期间的财务报表应当做相应调整。

### 六、新CAS 2针对通过风险投资机构等对联营企业间接持有投资引入公允价值计量的选择权

根据新CAS 2第九条的规定,投资方对联营企业的权益性投资中一部分是通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体对联营企业间接持有投资的,无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响,投资方都可以按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定,对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益,而对其余部分采用权益法核算。

### 七、新CAS 2修订了长期股权投资核算方法转换的问题

旧CAS 2长期股权投资的核算方法有两种情况,即成本法和权益法,企业由于投资数额的变化可以由权益法转换为成本法核算,也可以由成本法转换为权益法核算。但是都没有涉及金融资产核算的转换问题,而新CAS 2对长期股权投资核算方法转换问题做出了明确的规定,本文总结了新CAS 2下4种核算方法转换的问题。

1. 因投资方增加投资导致由金融资产核算转换为权益法核算。新CAS 2规定,原持有的对被投资单位的股权投资(不具有控制、共同控制或重大影响的)按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》作为金融资产进行会计处理,因追加投资等原因导致持股比例上升,能够对被投资单位施加共同控制或重大影响,转按权益法核算。在转换时,投资方应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有的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。然后比较上述计算所得的初始投资成本,与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额,若前者大于后者,不调整长期股权投资的账面价值;若前者小于后者,差额应调整长期股权投资的账面价值,并计入当期的营业外收入。

2. 因投资方增加投资导致由金融资产核算转换为成本法核算。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的,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。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》的有关规定进行会计处理。所不同的是:初始投资成本等于原股权投资的账面价值(通常实质上等于转换日的公允价值)加上新增投资成本。

3. 因减少投资导致由对联营企业和合营企业投资的权益法核算转换为金融资产核算。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。

4. 成本法核算转换为金融资产核算。处理方法同上。

### 八、新CAS 2增加了“其他综合收益”会计科目

该科目用来核算投资方对被投资单位的投资采用权益法核算时,被投资单位因可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等形成的利得或损失中属于投资方应享有的部分,投资方对这部分利得或损失的核算一方面要增加长期股权投资的账面价值,另一方面确认“其他综合收益”。

例:2012年2月1日甲公司以300万元的银行存款向乙公司投资,持有乙公司30%的股权并采用权益法核算,2012年年底,乙公司取得净利润为200万元,持有的可供出售金融资产公允价值变动80万元,其他所有者权益变动为100万元。

不考虑相关税费等其他原因,编制甲公司的相关会计分录:2012年2月1日投资时,借:长期股权投资——乙公司300;贷:银行存款300。2012年年底,借:长期股权投资——损益调整60、——其他综合收益24、——其他所有者权益30;贷:投资收益60,其他综合收益24,资本公积——其他资本公积30。

### 主要参考文献

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.