

# 关于处置长期股权投资的会计处理问题

王轶仙<sup>1</sup> 王宝田<sup>2</sup>

1. 东乡县地税局稽查局, 江西 东乡 337000;
2. 辽宁税务高等专科学校, 辽宁 大连 116023

**摘要:** 新企业会计准则体系对处置长期股权投资, 只规定“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。”但并未明确不同处置方式的具体会计处理方法, 如以债务重组、非货币性资产交换、企业合并等; 另外, 这类问题的会计处理案例, 几乎所有的辅导资料或教科书都未涉及。本文试图弥补这一缺憾或与同行商榷。

**关键词:** 长期股权投资; 权益法; 所有者权益; 会计处理方法

中图分类号: F810.422 文献标识码: A 文章编号: 1008-2859(2008)01-0066-02

根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第十六条的规定, 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。我们的问题有两个:

其一: 以债务重组、非货币性资产交换等方式处置长期股权投资的会计处理对“原计入所有者权益的部分”如何对待, 有关具体会计准则没有作出明确规定。例如, 《企业会计准则第 12 号——债务重组》第五条规定: 以非现金资产清偿债务的, 债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额, 计入当期损益。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额, 计入当期损益。再如, 《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》第三条规定, 非货币性资产交换同时满足“具有商业实质和换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量”条件的, 应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本, 公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。同时第六条规定, 未同时满足本准则第三条规定条件的非货币性资产交换, 应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本, 不确认损益。

其二: 在对这类问题的会计处理案例中, 几乎是所有的辅导资料或教科书(包括财政部会计司编的《企业会计准则应用指南》、《企业会计准则讲解》、注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》等), 均未有关于“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”方面的案例记录, 致使许多人对此类问题在学习或辅导教学中忽略掉了, 甚至是不理解或错误地理解。本文试图弥补这一缺憾。

例如, 在以长期股权投资进行债务重组时, 首先应确认债务重组收益, 即计算重组债务(应付账款或应付票据)的账面金额与所转让长期股权投资公允价值的差额, 计入当期损益(贷记“营业外收入——债务重组利得”科目); 其次是计算长期股权投资公允价值与其账面价值的差额, 计入当期损益(贷记或借记“投资收益”科目); 最后是确定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(贷记“投资收益”科目)。同理, 出售或以非货币性资产交换形式处置长期股权投资时, 都需要充分考虑上述“最后”所谈及的会计处理问题。

案例: 新海公司于 2006 年 1 月 1 日以 1000000 元投资甲公司, 占其股份 30%, 且对甲公司有重大影响。2006 年 6 月 30 日甲公司接受捐赠 500000 元, 2006 年度甲公司实现净利润 400000 元, 该投资公允价值为 1800000 元。设双方所得税率均为 33%, 被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业一致, 不考虑股权转让环节相关税费(下同)。

新海公司会计处理如下:

1. 2006 年 1 月 1 日以 1000000 元投资甲公司时, 根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》“第十条

收稿日期: 2007-11-25

作者简介: 王轶仙(1978-), 女, 江西东乡人, 江西省东乡县地税局稽查局副局长。

投资企业取得长期股权投资后, 应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额, 确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分, 相应减少长期股权投资的账面价值。”会计处理如下:

借: 长期股权投资 - - 甲公司 (成本) 1000000  
贷: 银行存款 1000000

2. 2006 年 6 月 30 日甲公司接受捐赠 500000 元时, 根据《企业会计准则第 2 号 - - 长期股权投资》“第十三条 投资企业对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动, 应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。”会计处理如下:

借: 长期股权投资 - - 甲公司 (其他权益变动) 150000  
贷: 资本公积 - - 其他资本公积 150000

3. 2006 年 12 月 30 日甲公司实现净利润 400000 元时, 根据《企业会计准则第 2 号 - - 长期股权投资》“第十条 投资企业取得长期股权投资后, 应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额, 确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分, 相应减少长期股权投资的账面价值。”会计处理如下:

借: 长期股权投资 - - 甲公司 (损益调整) 120000  
贷: 投资收益 120000

我们继续沿用上述“案例”基本资料, 并分别作如下三方面不同假设:

假设一: 新海公司于 2007 年 8 月 10 日以 1800000 元的价格将该长期股权投资全部出售, 所得款项存入银行。

2007 年 8 月 10 日, 处置该项长期股权投资时, 新海公司会计处理如下:

借: 银行存款 1800000  
贷: 长期股权投资 - - 甲公司 (成本) 1000000  
- - 甲公司 (其他权益变动) 150000  
- - 甲公司 (损益调整) 120000  
投资收益 530000  
借: 资本公积 - - 其他资本公积 150000  
贷: 投资收益 150000

假设二: 2007 年 2 月 10 日, 大山公司销售一批材料给新海公司, 同时收到新海公司签发并承兑的一张面值 1000000 元, 年利率 7%, 六个月期, 到期还本付息的票据。8 月 10 日新海公司发生财务困难, 无法兑现票据。经双方协议, 大山公司同意新海公司用持有甲公司长期股权投资的 50% 抵偿该债务。

2007 年 8 月 10 日债务重组时, 新海公司会计处理如下:

计算应付票据的账面价值与所转让长期股权投资公允价值之间的差额:

应付票据账面价值 1035000  
其中: 面值 1000000

应计利息 35000  
减: 所转让长期股权投资公允价值 900000  
差额 135000

差额 135000 元应是债务重组利得。长期股权投资的账面价值 650000 元 ( $1000000 \times 50\% + 500000 \times 30\% \times 50\% + 400000 \times 30\% \times 50\%$ ) 与其公允价值 900000 元的差额 265000 元应是转让资产收益, 应计入投资收益。在账面价值中甲公司接受捐赠新海公司应计入资本公积金额为 150000 元 ( $500000 \times 30\%$ ), 债务重组时应转出资本公积 75000 元 ( $150000 \times 50\%$ ) 计入当期损益。

借: 应付票据 1035000  
贷: 长期股权投资 - - 甲公司 (成本) 500000  
- - 甲公司 (其他权益变动) 75000  
- - 甲公司 (损益调整) 60000  
营业外收入 - - 债务重组利得 135000  
投资收益 265000  
借: 资本公积 - - 其他资本公积 75000  
贷: 投资收益 75000

假设三: 2007 年 8 月 10 日新海公司以该项长期股权投资的 60% 同大山公司交换一台机器设备 (车床), 原值为 1500000 元, 已计提折旧 300000 元, 公允价值为 1100000 元。同时新海公司以银行存款向大山公司支付补价 10000 元。

2007 年 8 月 10 日进行非货币性资产交换时, 新海公司会计处理如下:

借: 固定资产 1090000  
贷: 长期股权投资 - - 甲公司 (成本) 600000  
- - 甲公司 (其他权益变动) 90000  
- - 甲公司 (损益调整) 72000  
银行存款 10000  
投资收益 318000  
借: 资本公积 - - 其他资本公积 90000  
贷: 投资收益 90000

在新的会计准则已明确被投资企业接受捐赠或可供出售金融资产公允价值变动利得在计入“资本公积 - - 其他资本公积”贷方同时, 未明确应借记长期股权投资下什么明细科目, 但在财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》第四十页 [例 3 - 12] 中应用了“长期股权投资 - - 其他权益变动”明细科目, 本文应用这一科目。

另据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发 [2000] 第 118 号) 及《国家税务总局关于企业股权转让有关所得税问题的补充通知》(国税发 [2004] 第 390 号) 的规定: 长期股权投资因净损益以外所有者权益变动产生的有关权益利得的应纳税暂时性差异, 由于将来处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分相应比例转入当期损益, 计算缴纳所得税。因此, 企业有必要建立长期股权投资台账, 以反映这种时间性差异 (应纳税暂时性差异)。