

长期股权投资损益与现金股利的处理

重庆邮电大学 王 帅

一、被投资单位实现净利润或发生净亏损时的处理

当被投资单位实现净利润或发生净亏损时,投资企业不能只按被投资单位实现的账面净利润(或净亏损)的份额予以确认,而应先按投资企业在取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额、摊销额,以及以投资企业取得投资时的公允价值为基础计算确定的资产减值准备金额等对被投资单位账面净利润(或净亏损)进行调整,再按被投资单位公允价值下的净利润份额确认投资损益。这种调整不应仅局限于取得投资时被投资单位相关资产的公允价值,对于投资后未来期间被投资单位资产公允价值发生变化时,为保持长期股权投资计量上的一致性,应对变化后的公允价值与账面价值差额进行调整。

[例 1] 甲公司于 2006 年 1 月 1 日购入联营企业乙公司 40% 的股权,实际支付价款 400 万元;购买日,乙公司所有者权益账面价值为 900 万元,公允价值为 1050 万元,其差额全部为固定资产账面价值与公允价值的差额,其中固定资产账面价值为 300 万元,公允价值为 450 万元(假定固定资产采用直线法计提折旧,平均折旧年限 15 年,不考虑净残值),其他可辨认净资产公允价值与账面价值一致,并假定乙公司所有者权益均为可辨认净资产。乙公司 2006 年度实现账面净利润为 150 万元,不考虑所得税影响。

(1) 甲公司取得的长期股权投资的初始投资成本为 400 万元,而本例甲公司按持股比例 40% 计算确定应享有 420 万元(1050×40%),显然,初始投资成本小于取得投资时应享有被投资

单位可辨认净资产公允价值的份额,其差额 20 万元体现为转让方在双方交易中的让步,因此,按新会计准则规定,一方面调整增加长期股权投资的账面价值,另一方面,将该部分经济利益流入作为收益处理,记入取得投资当期“营业外收入”。具体会计分录为:

借:长期股权投资——投资成本 4000000
贷:银行存款 4000000
同时,借:长期股权投资——投资成本 200000
贷:营业外收入 200000

或编制复合会计分录为:

借:长期股权投资——投资成本 4200000
贷:银行存款 4000000
营业外收入 200000

(2) 乙公司 2006 年度实现账面净利润 150 万元,甲公司在确定其应享有投资收益时,应在乙公司实现净利润基础上,根据取得投资时乙公司有关资产账面价值与公允价值差额影响进行调整:

按被投资单位账面净利润确定投资收益 = 150 × 40% = 60 (万元)

固定资产公允价值与账面价值差额应调增的折旧额 = (450 - 300) ÷ 15 = 10 (万元)

因此,甲公司按照投资时固定资产的公允价值调减的净利润及其相应的持股比例计算确认的投资收益为 56 万元[(150 - 10) × 40%],其会计分录为:

借:长期股权投资——损益调整 560000

笔者认为损益调整应确认 120 万元(400 × 30%),其余 30 万元为成本收回更合理;另外,如果属于成本法核算条件,该业务确认投资收益超过分享收益为成本收回。

(4) 2008 年末 D 公司承担 M 公司亏损 80 万元中的 24 万元

借:投资收益(80 万元 × 30%) 240000
贷:长期股权投资——M 公司(损益调整) 240000

成本法条件下不需要核算该业务;如果当年被投资公司的亏损额巨大,投资公司应当以长期股权投资总账价值冲减至零为限。

(5) 2009 年 3 月 15 日 D 公司在公开市场出售了所持有 M 公司股权的 10%,D 公司会计处理为:

借:银行存款 3000000
长期股权投资——M 公司(损益调整)
[(150 + 24 - 120) 万元 × 10% / 30%] 180000
贷:长期股权投资——M 公司(成本)
(600 万元 × 10% / 30%) 2000000
投资收益[(300 + 18 - 200) 万元] 1180000

如果出售前已经按照该股权投资提取了减值准备和确认了分享的资本公积净资产,那么,出售股权业务中应当按比例转销减值准备,并按比例将资本公积结转到投资收益账户。

公司股权投资业务的形式多样,会计核算中既要分清新旧会计准则规范股权投资业务中的变化;又要分清股权投资业务的初始计量与后续计量、成本法与权益法核算的区别;还要分清合并形成与非合并形成股权投资业务核算之间的区别;支付现金等资产形成的股权投资业务与发行权益性证券换取股权的投资业务核算区别;以及交易性金融资产中的股权投资、可供出售金融资产中的股权投资和长期股权投资业务核算的区别。笔者认为把握长期股权投资会计准则,更需要注重区分按出资方代价初始计量与按被投资方净资产份额初始计量的股权投资业务。正确梳理股权投资业务的核算思路,把握运用股权投资业务核算准则的实质,这在股权投资业务的理论和实务操作中都值得重视。

参考文献:

- [1] 财政部:《企业会计准则 2006》,经济科学出版社 2006 年版。
- [2] 财政部:《企业会计准则应用指南 2006》,中国财政经济出版社 2006 年版。
- [3] 财政部会计资格评价中心编:《中级会计实务》,经济科学出版社 2007 年版。

(编辑 熊年春)

贷: 投资收益 560000

但若投资后的未来期间被投资单位可辨认净资产的公允价值发生变化时, 投资企业的处理在新准则中却没有进行阐述。笔者认为, 若投资后的未来期间资产的公允价值发生变化, 则应对公允价值与账面价值的差额进行进一步调整, 从而保持长期股权投资计量上的一致性和准确性。

(3) 承例 1, 若 2006 年底, 固定资产的公允价值变为 630 万元, 则按公允价值计算的固定资产折旧应进一步增加 12 万元 [$(630-450) \div 5$], 则甲公司按公允价值下的净利润份额计算确认的投资收益应进一步减少 4.8 万元 ($12 \times 40\%$)。

借: 投资收益 48000

贷: 长期股权投资——损益调整 48000

即甲公司在 2006 年度对于此项长期股权投资最终应确认的投资收益为 51.2 万元 ($56-4.8$)。

可将 (2) 和 (3) 中会计分录合并为:

借: 长期股权投资——损益调整 512000

贷: 投资收益 512000

同理, 若投资后的未来期间被投资单位可辨认净资产的公允价值发生多次变化, 则应对可辨认净资产的公允价值与账面价值的差额作连续调整。

二、投资企业取得现金股利的处理

情况一: 自被投资单位分得的现金股利或利润未超过已确认的投资损益的, 应抵减长期股权投资的账面价值。借记“ 应收股利 ”科目, 贷记“ 长期股权投资——损益调整 ”科目。

[例 2] 甲公司购入乙公司 30% 股份, 投资当年乙公司按账面价值计算净利润 100 万元, 按公允价值调整后净利润为 50 万元, 第二年乙公司宣告分派股利 40 万元, 甲公司应分得 12 万元 ($40 \times 30\%$), 未超过已确认的投资收益 15 万元 ($50 \times 30\%$), 分得的现金股利应全部抵减长期股权投资账面价值。则:

借: 应收股利 120000

贷: 长期股权投资——损益调整 120000

情况二: 自被投资单位分得的现金股利或利润超过已确认的投资损益, 但未超过投资后被投资单位实现的账面净利润中本企业享有的份额, 差额应作为投资收益处理。借记“ 应收股利 ”科目, 贷记“ 长期股权投资——损益调整 ”科目, 借贷方差额贷记“ 投资收益 ”科目。

[例 3] 承例 2, 若第二年乙公司宣告分派股利 60 万元, 甲公司应分得 18 万元 ($60 \times 30\%$), 超过已确认投资收益 15 万元, 但未超过投资后被投资单位实现的账面净利润中本企业享有份额 30 万元 ($100 \times 30\%$), 差额 3 万元 ($18-15$) 确认为投资收益。则:

借: 应收股利 180000

贷: 长期股权投资——损益调整 150000

投资收益 30000

情况三: 自被投资单位分得的现金股利或利润超过已确认的投资损益, 同时超过投资后被投资单位实现的账面净利润中本企业享有的份额, 其中账面净利润份额之内的部分, 比照情况二进行处理, 超过被投资单位账面净利润的部分, 作为投资成本的收回。借记“ 应收股利 ”科目, 贷记“ 长期股权投资——损益调整 ”科目、“ 投资收益 ”科目及“ 长期股权投资——投资成本 ”科目。

[例 4] 承例 2, 若第二年乙公司宣告分派股利 120 万元, 甲公

司应分得 36 万元 ($120 \times 30\%$), 超过已确认的投资收益 15 万元, 同时超过投资后被投资单位实现的账面净利润中本企业享有的份额 30 万元 ($100 \times 30\%$), 差额 6 万元 ($36-30$) 作为投资成本的收回, 贷记“ 长期股权投资——投资成本 ”科目。则:

借: 应收股利 360000

贷: 长期股权投资——损益调整 150000

投资收益 150000

长期股权投资——投资成本 60000

上述关于现金股利的处理存在的主要问题如下: (1) 被投资单位实现的账面净利润不一定总大于按公允价值调整后的净利润。若被投资单位实现的账面净利润小于按公允价值调整后的净利润, 则上述情况二、三中出现的自被投资单位分得的现金股利或利润超过已确认的投资损益之外的部分, 无法进行进一步比较。(2) 新准则对于长期股权投资采用权益法核算时确认的投资损益, 应当以取得投资时被投资单位各项可辨认净资产的公允价值为基础, 对被投资单位的净利润进行调整后确认。即投资损益是按公允价值计量的净利润而非账面净利润为基础加以确认和计量的, 而上述情况二、三中的处理却是以账面净利润为限, 确认长期股权投资的损益, 从而导致对长期股权投资中投资损益的计量出现两个基础, 显然没能遵循会计处理上的一致性。

鉴于上述现金股利处理中存在的问题, 笔者认为, 若自被投资单位分得的现金股利或利润未超过已确认的投资损益的, 仍应抵减长期股权投资的账面价值, 借记“ 应收股利 ”科目, 贷记“ 长期股权投资——损益调整 ”科目; 若自被投资单位分得的现金股利或利润超过已确认的投资损益, 不应进一步识别是否超过投资后被投资单位实现的账面净利润中本企业享有的份额, 而应考虑是否超过投资后被投资单位实现的账面净利润按公允价值调整后本企业享有的份额。由于投资后被投资单位实现的账面净利润按公允价值调整后本企业享有的份额必定与已确认的投资收益相等, 超过已确认的投资损益则必定会超过投资后被投资单位实现的账面净利润按公允价值调整后本企业享有的份额, 超过部分应视同被投资单位以投资企业投资之前的净利润进行的股利分配, 因此应作为清算股利, 冲减长期股权投资的成本, 贷记“ 长期股权投资——投资成本 ”科目。对于前述例 3、例 4 的会计处理应为:

借: 应收股利 180000

贷: 长期股权投资——损益调整 150000

——投资成本 30000

借: 应收股利 360000

贷: 长期股权投资——损益调整 150000

——投资成本 110000

参考文献:

[1] 财政部:《企业会计准则 2006》, 经济科学出版社 2006 年版。

[2] 财政部:《企业会计准则应用指南 2006》, 中国财政经济出版社 2006 年版。

[3] 中注协:《2007 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计》, 中国财经出版社 2007 年版。

(编辑 熊年春)