

新会计准则下的长期股权投资核算

佟晓飞

(陕西化建工程有限责任公司, 陕西 咸阳 712100)

摘要: 我国社会经济体制改革脚步的逐步深入, 越来越多的企业更加重视起了长期股权投资。合理的长期股权投资能够有效提高企业的经营收益及市场竞争力。在新会计准则下, 各企业在进行长期股权投资核算方面迎来了极大的挑战, 新会计准则中对长期股权投资的核算内容、核算方式等均进行了优化和补充, 旨在进一步提高长期股权投资核算的质量。

关键词: 新会计准则; 长期股权投资; 股权核算; 核算内容; 核算方式

【中图分类号】F832

【文献标识码】A

【DOI】10.12248/j.issn.1007-676X.2023.001.050

《企业会计准则第2号—长期股权投资》制定于2014年, 这一准则进一步规范了企业长期股权投资核算过程中出现的核算标准混乱、核算方式不科学等问题, 准则中也对企业长期股权投资核算的适用范围、核算内容等进行了明确的规定, 特别说明了成本法、权益法的相关计量情形。我国企业会计管理中, 长期股权投资是极其重要的一部分, 长期股权投资核算的内容比较系统, 核算标准又比较复杂, 涉及的方面比较多, 导致企业在进行长期股权投资核算工作中常常会出现一些错误, 造成核算结果不准确。长期股权投资核算结果对企业的经济收益、利润构成以及市场估值均有着直接性的影响, 企业会计工作人员要根据新会计准则中的相关标准, 对长期股权投资核算的内容、核算流程进行完善, 对长期股权投资核算初始计量、后续计量过程中权益法和成本法的适用范围进行严格的把控, 从多个方面提高长期股权投资核算结果的准确性。

一、长期股权投资

首先是控制, 长期股权投资就是投资方企业通过股权和经营权设置进一步控制被投资企业, 这种长期股权投资方式属于权益性投资, 就是投资方企业在经营管理、董事会决策、股东大会等方面对被投资企业有着绝对的控制权, 也就是直接干预被投资方企业的经营模式和财务管理方式, 这样一来被投资企业的经营成效你就直接取决于投资企业的决策。其次是共同控制, 长期股权投资中的共同控制指的是投资方企业与其他合作企业对被投资企业进行共同控制, 共同分配被投资企业得到的权益, 设计的主要内容为合营企业的投资。

在共同控制下, 给投资方企业的经营情况必须要经过所有参与投资企业的同意后才能进行运作, 而参与投资企业在投资之前一定要签订相关的合约, 合约中明确规定对被投资企业的权益分配, 同时要共同参与到被投资企业业务活动运营以及财务管理工作中。最后是重大影响, 长期股权投资除了控制和共同控制之外, 还有一种概念为重大影响, 具体指的是投资方企业有参与被投资企业财务管理的权利, 但是没有单独控制或者共同控制被投资方企业经营决策的权利, 在长期股权投资管理中, 投资方企业在被投资方企业董事会或者监事会中占有席位, 能够对被投资方企业经营决策、财务决策等提出管理权利, 但是不能直接控制被投资方企业经营决策, 投资方企业经营决策的最终结果会对被投资方企业的经营决策造成重大影响。

二、新会计准则中优化的主要内容

(一) 长期股权投资核算的范围

新会计准则中对长期股权投资核算范围进行了优化, 优化后进行长期股权投资核算时以权益性投资核算标准为主, 旧准则中短期投资、债权投资按照投资目的和形式将其纳入了金融工具中, 同时对其进行了规范, 新会计准则中明确规定, 长期股权投资中, 如果投资方企业长期股权投资不能对被投资企业股东会、董事会等造成重大影响或者进行控制的, 与此同时被投资方企业股权价值在公开市场中不具备具体报价、公允价值难以计量等情况, 这些都属于交易性金融资产, 也可根据具体情况将其列为可供出售金融资产, 在进行长期股权投资核算时可以将这些范围内的长期股权投资按照交易性金融资产或者可供出售金融资产进行核算。

(二) 长期股权投资核算的方式

新会计准则中, 对长期股权投资核算的方式也进行了优化, 遵循了实质重于形式的原则, 在确定长期股权投资核算方式时不只是简单地根据股权比例来选择成本法或者权益法, 而是根据被投资企业所拥有的实际表决权, 根据投资企业是否能够对被投资企业董事会以及股东大会等造成重要影响, 或者进行控制来进行核算方式的选择。

在旧的会计准则中, 如果投资企业对被投资企业不控制、不能共同控制和不会造成重大影响的都采用了成本法进行长期股权投资核算, 相反对于一些投资企业对被投资企业造成控制、能够实现共同控制、能够造成重大影响的

则采用了权益法进行核算。但是新会计准则中对此进行了进一步优化，对于投资企业能够对被投资企业董事会、股东会等造成控制的则需要应用成本法进行长期股权投资核算，对于投资企业能够对被投资企业董事会、股东会等造成共同控制，或者重大影响的则需要应用权益法进行长期股权投资核算。

（三）长期股权投资核算初始计量

在进行分析后发现，旧会计准则中在企业初始成本计量规定形式方面显得比较单一，投资企业只能按照现金取得、企业债务重组、非货币性交易换入等确定初始投资成本，不能明确投资企业初始成本的构成以及性质。新会计准则中，对长期股权投资核算初始成本计量方式还进行了优化，优化后各方面的内容更加全面，比如在基于控制权核算思想上，投资企业要遵循真实性原则，对不同投资模式下长期股权投资的公允价值进行计算，新会计准则中还对企业同一控制中的股权情况、非同一控制中的股权情况、非企业重组合并等初始成本计量方式做出了明确的规定，保证了长期股权投资核算初始计量结果的准确性，为投资企业带来了更多的经济收益。如果为同一控制下的控股合并，长期股权投资形式比较多，比如转让非现金资产、现金、承担债务、发行权益性债券等等，但是不论采用哪一种计量方式，投资企业长期股权投资成本都是被投资企业净资产在最终合并报表中账面价值的份额，如果实际账面价值为负数，那么投资企业长期股权投资成本应该计量为0。

如果为非同一控制下的控股合并，也要明确被投资方的资产、负债、发行的金融工具的价值等等，在此过程中发生的审计费、评估费要计入当期损益中，对于一些非合并形成的股权投资，比如收益的现金，则以实际支付的全部购买价款计入。如果为发行权益性证券，进行长期股权投资初始计量时要以权益性证券的公允价值为成本，在此过程中产生的相关费用需要按照金融工具规定进行相关处理。

（四）长期股权投资后续计量

旧会计准则中，成本法和权益结合法都已经趋于国际会计工作，但是整个过程中相关标准不够详细，计量方式的选择不明确，在新会计准则中对于以上存在的问题均进行了优化，关于长期股权投资后续计量方式也做出了新的规定，规定企业要根据长期股权投资的性质进行核算方式的选择，并且在进行长期股权投资核算工作中还要遵循审慎性原则。如果在进行长期股权投资核算时选择了成本法，在后续计量方面，新会计准则下的操作方式与旧会计准则下的操作方式基本上没有太大的变化，都是根据发生了具体的成本费用进行投资成本的计量。在此过程中长期股权投资账面价值计算方式与成本法相同，不论是账面价值增加了还是减少了，都是按照

具体的投资成本进行计量。

但是长期股权投资存续期间，如果被投资方所有者权益出现了变化，那么与旧会计准则下的操作方式相比较，新会计准则下长期股权投资后续计量方式则也会发生变化，最为明显的就是投资收益基础不同，在会计准则下，直接以被投资单位当年的净利润和净亏损为基础，在此基础上直接进行净利润计算，而在新会计准则下，需要按照取得投资时，被投资企业可辨认净资产的公允价值为基础，在此基础上进行了净利润计算，但是在经过应用后发现，这种计算方式的操作难度比较大。在投资账面价值方面，旧会计准则下直接以投资账面价值减计至0为限额，而新会计准则优化后，规定投资企业可以根据投资协议中约定的履行其他额外损失补偿义务进行预计负债的确认。

三、新会计准则下长期股权投资核算方式

（一）成本法核算

新会计准则下，长期股权投资核算方式中比较常见的依旧为成本法核算。投资企业对所控制的被投资企业进行长期股权投资成本核算时，应采用成本法进行核算，但是在核算的过程中，应该排除投资企业子公司报表。投资企业在对被投资企业控制方式进行判断时，要明确能不能直接或者间接持有被投资企业股权总额，从而绝对控制投资方各行为以及财务决算。

新会计准则优化后明确规定，如果在经过多个方面分析后发现，投资企业不能对被投资企业进行共同控制或者其行为不能对被投资企业造成重大影响，则在选择长期股权投资核算方式时应该选择成本法核算，直接对投资方在长期股权投资过程中产生的实际费用成本进行计算。但是需要明确的是，如果采用成本法进行长期股权投资核算，在此过程中即便被投资企业经营效益出现了变化，但是投资成本的账面价值也并不会发生变化，只是当投资企业增加了或者减少了长期股权投资额，导致长期股权投资额出现变化时，投资成本的账面价值才会发生变化。

当被投资企业进行现金股利或者利润分红时，投资企业则能够根据自身所拥有的股东权益份额进行投资收益的领取，即便如此，投资企业长期股权投资的账面价值也依然是固定不变的。所以从这方面来看，在新会计准则下，企业长期股权投资核算过程中如果应用了成本法进行长期股权投资成本计量，这种核算方式能够有效避免投资方前期费用垫付、股金垫付等问题，对于一些企业投资成本回收可靠性低的企业，在进行长期股权投资核算时比较适用。

（二）权益法核算方式

在新会计准则下，企业长期股权投资核算中应用权益法核算方式的也比较多，此时不需要对同一控制和非同一

控制进行区分,尤其对于合营企业、联营企业在进行长期股权投资核算时,权益法核算方式是最为有效的。新会计准则下,如果投资企业能够控制被投资企业股东大会、董事会的投票权,则提示投资企业能够对被投资企业施加共同控制或者能够对被投资企业的经营活动造成重大影响,此时满足权益法核算的应用条件。

与此同时,投资企业还要进一步判断持有股权比例大小对投票权、长期股权投资核心属性等造成的影响,如果投资企业具备一定数额的投票权,并且其所掌握的投票权能够对被投资企业的经营决策造成直接性的影响,那么此时可采用权益法进行长期股权投资核算。一般情况下,如果投资企业持有被投资企业20%~50%的表决权,此时认为投资企业能够控制被投资企业的经营决策,或者能够对被投资企业经营决策造成重大影响。

但是需要注意的是,如果投资企业持有被投资企业的20%~50%的表决权,但是同时也有根据显示投资企业不能够参与到被投资企业经营管理的行为及决策中,那么此时可判断为投资企业所持有的股权不能够对被投资企业的经营决策造成重大影响,因此需要考虑其他的股权投资核算方式。

四、案例分析

某科技企业于2019年1月成立,属于中小企业,在2020年2月挂牌股份转让,企业内部以及券商对长期股权投资核算方式提出了不同的看法,因为此企业还占有另外某软件公司10%的股份,科技企业安排了一名工作人员常驻于软件公司,同时也将这名工作人员劳动关系转移到了软件公司,这样一来,这名工作人员直接拥有了软件公司20%的表决权。

但是某集团企业又占有软件公司48%的股份,软件公司对科技企业进行直接经营管理,软件公司参与了集团企业相关经营管理会议,对一些重要的经营管理上报了集团企业并获得了批准。但是为了进一步理顺管理层级,在此过程中遵循了实质大于形式的原则,集团企业与科技企业共同签署了一份协议,约定了在软件公司股东会议中共同行使表决权,同时要提出相同的意见,如果软件公司在相关事项表决方面存在争议,那么科技企业需要按照集团企业的决策意向进行表决。

这样一来,科技企业认为这份协议就等于是直接放弃了软件公司的20%表决权,所以自身表决并不会对软件公司相关决策管理造成重大影响,所以选择了成本法进行股权投资核算。而券商认为,科技企业名正言顺地委派了一名工作人员,即便是签订了相关协议,但是在软件公司进行一些重大事项的决策时依然有权利发挥出20%的表决权,这一表决权依然能够对软件公司相关决策管理造成重大影响,所以应该按照权益法进行核算。

在进行初始计量确认时,如果为非同一控制的情形则适用于成本法,如果为共同控制和重大影响的两种情形则适用于权益法,不论投资企业长期股权投资成本与被投资企业实际净资产是否相符,投资企业初始计量成本都是固定的。

如果应用权益法,当被投资企业所有制权益发生变动时,投资方长期股权投资账面价值这也会发生变动。根据新会计准则,本次争议点为科技企业所占有的20%股权能否对软件公司的经营决策造成重大影响,科技企业间接放弃表决权,与集团企业签署协议当然也不能够充分证明科技企业不会对软件公司的经营决策造成重大影响,所以,科技企业所持有的20%的表决权依然是具备合同效力的,所以应该按照权益法进行股权投资核算。

五、结束语

总之,新会计准则中进一步优化了长期股权投资核算的相关内容、核算方式,各企业在长期股权投资实际业务操作中,应该明确长期股权投资核算的范围、内容,根据具体的情况选择合适的长期股权投资核算方式,不断提高企业长期股权投资的效益。

参考文献:

[1]刘名扬.新会计准则下企业长期股权投资核算研究[J].财会学习,2021,13(32):73-75.

[2]樊海波.新会计准则下的长期股权投资核算[J].乡镇企业会计,2020,21(09):11-12.

作者简介:

佟晓飞(1986-),男,吉林榆树人,本科,中级会计,陕西化建工程有限责任公司,主要从事会计相关工作。