

长期股权投资增减资 对后续合并会计报表列报的影响

袁东欧

关于企业长股权投资核算到会计报表列报的全过程,主要涉及到三个相关会计准则:《企业会计准则——长期股权投资》、《企业会计准则——企业合并》、《企业会计准则——合并财务报表》。“长期股权投资”和“企业合并”主要涉及对应经济事项的会计核算,“合并报表”主要涉及合并会计报表列报事宜。但三个准则均未明确规范“长期股权投资”后续有关增加资本(以下简称“增资”)或减少资本(以下简称“减资”)时改变了对被投资企业控制程度,从而影响到企业后续合并报表的列报事宜。本文对长期股权投资增减变动影响到后续合并报表列报的情况进行分析。

一、相关准则的规定和原则

长期股权投资准则规范企业合并和非合并两种方式下形成的长期股权投资初始投资成本的计量和后期计量时成本核算方法的选择运用。依据投资企业对被投资企业控制程度的强弱采用不同的核算方法,控制强弱的两端采用成本法核算,中间端采用权益法核算。即:成本法核算两端包括,对被投资企业具有控制权的高端和对被投资企业不具有控制权、共同控制或重大影响的低端;权益法核算的中端主要指对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的投资。有关长期股权投资发生增资或减资时相应改变、调整对应的核算方法。

企业合并会计准则将企业合并分为同一控制下和非同一控制下两种形式的吸收合并和控股合并,规范合并时点(合并日或购买日)的会计处理原则以及合并当年年度合并报表的列报方法,本准则的运用前提必须是有关交易或事项发生前后,必须引起报告主体的变化,报告主体未变化的合并不受本准则约束。准则对企业合并时点及合并报告年度的合并报表列报原则是:同一控制下的企业合并,合并报表列报原则是将合并前和合并后视同为一个报告主体,合并报表包括合并前被合并企业的所有数据,合并年度和合并时点列报基

本相同;非同一控制下的企业合并,合并时点只编报资产负债表,合并年度合并报表则只包括合并后被合并企业的财务数据,并且资产负债表不调整年初数。对于企业合并后由于增资或减资改变了对被投资企业的控股程度时,在减资和增资时点或该报告年度后续会计报表列报方法未作出明确规定。

合并财务报表准则,首先规定了纳入合并报表的范围,纳入合并报表强调以控制为基础,只有投资企业对被投资企业具备控制权时,才纳入合并报表的编制范围。然后是合并程序和具体报表合并时具体的合并操作。对企业长期股权投资由于增资或减资引发的控股程度发生改变的合并报表列报原则未作出明确的规定。

二、长期股权投资发生增资或减资的类型

(一) 投资增资或减资不改变投资的控制程度

如果被投资企业经过对各种因素综合考虑,扩大或缩小企业的经营规模,从而增加或减少企业注册资本,企业采用按原出资比例均衡增加或减少投资额度。投资的增、减变化,虽然改变了投资企业“长期股权投资”的账面价值,但并没有影响到对被投资企业的控制程度。因此,投资企业不改变长期股权投资的核算方法和合并报表的列报原则(投资增、减变动后仍保持在原控制级限范围内,同样也不会改变长期股权投资的核算方法和合并报表的列报原则)。

(二) 投资增资或减资改变了投资的控制程度

当投资企业通过收购等方式增加对被投资企业的投资时,改变了对被投资企业的投资控制程度。从长期股权投资核算方法转换角度划分为:一是由低端的成本法转变为中端的权益法核算;二是由低端的成本法转变为高端成本法核算;三是由中端的权益法转变为高端的成本法核算。第一种情况则不会涉及到后续合并报表事宜,而第二、第三种情况则产生了后续合并报表列报事宜。

投资企业出售或转让部分长期股权投资时,同时改变了对被投资企业的投资控制程度。仍然从长期股权投资核算方法转换角度划分为:一是高端的成本法核算降级到中端的权益法核算;二是高端的成本法核算直接下挫到低端的成本法核算;三是中端的权益法核算降级到低端的成本法。第三种情况也不会涉及到后续合并报表事宜,而第一、第二种情况则影响了后续合并报表列报事宜。

无论投资企业的长期股权投资发生增资或减资,只有两种情况才会涉及到后续企业合并报表事宜:一是权益法核算与成本法核算的高端之间发生相互转换时;二是低端的成本法直接与高端的成本法发生相互转换时。

三、投资增资、减资后合并报表的列报方法

长期股权投资发生增资或减资变化时,并且改变了对被投资企业的股权控制程度,则影响到后续合并报表列报事宜,对后续合并报表列报产生了三个需要解决的问题:一是是否需要将报表纳入合并范围?二是若纳入合并报表范围,如何选择合并期间(在年度内发生投资增资或减资时,被投资发生改变时点自然分隔为三个期间段:①年初至变化前。②变化后至年末。③年初至年末期间。)?三是资产负债表的年初数是否需要调整?

(一)长期股权投资增资后续合并报表的列报

长期股权投资由于增加投资,无论增加投资前采用成本法核算的低端,还是权益法核算的中端,只要增加投资后达到采用成本法核算的高端,意味着投资企业对被投资企业具有控制权,在增加投资后应当编制合并报表。如何编制合并报表,则需从被投资企业在增加投资前是属于同一控制还是非同一控制来确定后续合并报表的列报。

1. 被投资企业属于同一控制下的增加投资

投资企业增加投资属于同一控制下的企业,后续合并报表应按同一控制下的企业合并原则列报报表。合并报表列报原则是将被投资企业视同为增加投资前、后均属于同一个报告主体。增加投资的企业达到控制条件时,增加投资时点和当年度年度报表至少需要编制三张主表,即:合并资产负债表、合并现金流量表、合并利润表。增加投资时点,合并资产负债表列报既需要调整年初数,也需要将增加投资时点的数据纳入合并报表;合并现金流量表和合并利润表列报包括被投资企业年初至投资时点的数据。增加投资当年度,合并资产负债表列报既需要调整年初数,也需要将被投资单位的年末数据纳入合并报表;合并现金流量表和合并利润表包括被投资企业年初至年末的全年数据。

2. 被投资企业属于非同一控制下的增加投资

投资企业增加投资属于非同一控制下的企业,后续合并

报表应按非同一控制下的企业合并原则列报报表。合并报表列报原则是将被投资企业视同为新增加一个公司。增加投资的企业达到控制条件时,增加投资时点和当年度年度报表对三张主表要求略有差异。增加投资时点,只编制合并资产负债表的合并时点数据,不需要调整年初数,合并利润表和合并现金流量表不需要编制。编制年度报表要求是:合并资产负债表列报不需要调整年初数(年初数不纳入合并报表),只将年末数纳入合并报表;合并现金流量表和合并利润表只包括被投资企业增加投资时点至年末期间的数据。

3. 投资企业增加投资前被投资企业实现的利润列示

同一控制下的增加投资,合并利润表是将被投资企业年初至增加投资时点和投资时点至年末两个期间的数据全部纳入了合并报表,被投资企业年初至增加投资期间实现的利润数,在合并利润表中的“净利润”项下单列“其中:被合并方在合并前实现的净利润”反映。非同一控制下的增加投资,合并利润表只涵盖增加投资至年末被投资企业实现的利润,增加投资前实现的利润通过“投资收益”在利润表中列示。

(二)长期股权投资减资后续合并报表的列报

长期股权投资由于减少投资,无论减少投资前采用成本法核算的高端,还是权益法核算的中端,只要减少投资后改变了对被投资企业的控制程度,投资企业对被投资企业不再具有控制权,则不应该纳入合并报表的范围。如何将以前纳入合并报表范围的被投资企业从合并报表中去掉呢?

首先,从投资企业减少投资前看,减资前是属于具有控制权母子关系,而减少投资后,投资企业已经不具有控制地位。不具有控制权则不应纳入合并报表范围。因此,上述两种减资情况导致改变长期股权投资的控制程度,投资企业在减资当年度不需要再将其纳入合并报表。其次,再分析减资以前期间的数据是否纳入合并报表?则需要从减资去向关系来加以判断。减资去向指投资企业减少投资额度时,投资企业将长期股权投资转让给同一控制下的其他企业还是非同一控制下的其他企业,转让对象不同,其合并报表的列报方式不同。

1. 减资时转让给同一控制下的企业

投资企业减资时,将减资额转让给同一控制下的其他企业,同一控制下的其他企业增资后,形成同一控制下间接控制权的两种方式:一是减资企业仍然在同一控制下对被投资企业处于主导地位,二是减资企业在同一控制下对被投资企业处于非主导地位。无论减资企业是否处于主导地位,均不会改变集团内的控制权地位。减资企业不符合合并报表编制范围,被投资企业的报表转为由同一控制下的其他企业纳入合并报表范围,同一控制下的其他企业按增加投资时同一控制下的原则列报合并报表。因此,减资企业

借款费用会计处理与纳税处理 差异分析（一）

高允斌 周宏 吴明泉 ■

企业间的投资方式主要有债权性投资和权益性投资，但企业基于规避税收成本的目的，可以采取增加债权性投资，同时相应减少权益性投资的做法。其主要原因是：首先，债务人支付给债权人的利息可以在税前扣除，而支付给股东的股息却不能在税前扣除；其次，如果关联方之间所在国家或地区税收制度存在差异，或双方所得税收待遇存在差异，则企业可通过支付利息的方式将利润转移至所得税成本较低一方的关联企业，从而达到避税目的；再次，有的国家对非居民纳税人获得的利息征收的预提所得税税率，通常比对股息征收的企业所得税税率低，则采用债权性投资就比采用股权投资的税收成本低。对于债务人和债权人同属于一个利益集团的跨国公司来说，就可能通过操纵融资方式，降低集团整体税收负担。因此，相关税收法规对关联方之间的债权性投资规模及利息支出作出限制，以防范企业通过操纵债权性投资与权益性投资的结构进行避税。这就是税收制度中所谓的防止“资本弱化”。

一、原内、外资企业关联方利息支出税前扣除规定及分析

（一）原内资企业关联方利息支出税前扣除规定及分析

不编制任何期间的合并报表。

2. 减资时转让给非同一控制下的企业

投资企业减资时，将减资额转让给非同一控制下的其他企业，非同一控制下的其他企业增资后，按非同一控制下的企业合并原则列报合并报表。

（1）全部通过“投资收益”列示

减资企业在减资时，将被投资企业年初至减资时点期间的财务成果视同年初就不具有控制权，不将该期间的财务成果纳入合并范围，而是只作为企业的投资收益列示。该情况下，需要将减资企业年初合并资产负债表中被投资企业的相关数据去掉，并恢复年初资产负债表中“长期股权投资”的

在原内资企业所得税政策中，主要通过规定借款金额与注册资本的比例来管理关联方利息支出的税前扣除。国税发[2000]84号文曾规定：“纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本50%的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除。”该文存在的问题是：如果关联方企业均为内资企业，双方适用的企业所得税政策和税收待遇完全相同，双方之间并不存在相互转移利润进而避税的空间。如果一方向另一方借款超过其注册资本的50%，超过部分的利息因不得于税前扣除而缴纳企业所得税，另一方收取的这部分利息非但要计入应纳税所得额，而且须先行缴纳营业税等流转税，如此一来必然导致重复征税，进一步加重了内资企业的融资成本。

（二）原外资企业关联方利息支出税前扣除规定及分析

对于外商投资企业利息支出的税前扣除，原税法主要从以下方面进行管理：

1. 对关联方负债利息水平作出规定，即对关联方利息支付和收取的利率水平参照“正常利率”的标准。原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第五十五条规定，企业与关联企业之间融通资金所支付或者收取的利息，超过或者低于没有关联关系所能同意的数额，或者其利率超过或者低于同类业务的正常利率的，当地税务机

价值。

（2）只列报被投资企业年初至减资时点的财务成果

减资企业在减资时，将被投资企业年初至减资时点期间的财务成果纳入合并报表数据。减资当年年度编制报表时，则应将被投资企业年初至减资时点的财务成果纳入合并数据。资产负债表，年初数不作调整，年末数不包含被投资企业的年末数据；利润表和现金流量表同样将被投资企业的年初至减资时点期间的财务成果纳入报表，减资后至年末期间数据也不纳入报表。■

（作者单位：中铁二局）

责任编辑 武献杰