

# 小议长期股权投资处置分期收款的会计处理

钱群 ■

在长期股权投资的处置业务中,如果涉及的处置金额比较大,则对于获得投资一方的现金流会造成不小的压力,因此很多企业为了不影响正常运作,采用分期付款的方式支付处置费用,时间也可能会跨越数年。但由于存在会计处理规范上的空白区域,这样对于处置投资的一方来说,分期收回处置款的会计处理问题就变得比较棘手。

新《企业会计准则第2号——长期股权投资》中第十六条仅仅简单规范了处置问题:“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。”并未提及分期收回款项的会计处理问题。而《企业会计准则应用指南》、《企业会计准则讲解》、和企业会计准则解释第1、2、3号也均未涉及此问题,因此本文拟就此作一探讨。

## 一、对分期收回处置款会计处理的不同观点

(一)第一种观点认为,可以参考《企业会计准则第4号——收入》中关于销售收入的确认条件来判断分期收款长期股权投资处置收入的确认,只要同时符合下列条件就可以确认收入:

1. 企业已将所有权上的主要风险和报酬转移给受让方;
2. 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已转让的股权实施有效控制;
3. 收入的金额能够可靠地计量;
4. 相关的经济利益很可能流入企业;
5. 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

但是,这种观点忽略了一个很重要的问题,那就是《企业会计准则第4号——收入》的适用范围,第三条明确规定:“长期股权投资、建造合同、租赁、原保险合同、再保险合同等形成的收入,适用其他相关会计准则。”所以,这种观点的依据不够充分。

(二)第二种观点认为,要根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计制度有关问题解答(一)》的确认条件来确认股权处置收入。

首先,根据该文件的规定:

“企业转让股权收益的确认,应采用与转让其他资产相一致的原则,即:以被转让的股权的所有权上的风险和报酬实质上已经转移给购买方,并且相关的经济利益很可能流入企业为标志。在会计实务中,只有当保护相关各方权益的所有条件均能满足时,才能确认股权转让收益。这些条件包括:出售协议已获股东大会(或股东会)批准通过;与购买方已办理必要的财产交接手续;已取得购买价款的大部分(一般应超过50%);企业已不能再从所持的股权中获得利益和承担风险等。值得注意的是,如果有关股权转让需要经过国家有关部门批准,则股权转让收益只有在满足上述条件并且取得国家有关部门的批准文件时才能确认。”

笔者认为,在新企业会计准则未规定明确的确认收益的条件下,还是可以参照该文件的规定,也就是,要符合上述条件才能确认为当期收益。

其次,也可参考《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南中关于合并日或购买日的确定的条件,即同时满足下列条件的,通常可认为实现了控制权的转移:

1. 企业合并合同或协议已获股东大会等通过。
2. 企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得批准。
3. 参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。
4. 合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过50%),并且有能力、有计划支付剩余款项。
5. 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益、承担相应的风险。

这里虽然规定的是合并(购买)方的相关处理,但也可以反过来考虑,即处置股权投资时也应符合上述条件才能确定控制

权的转移, 确认收入与收益。

笔者认为, 上述两规定有很多相似之处, 可以理解为政策制定者对于股权的“控制权的转移条件”一直未发生根本性的变化, 在会计制度与会计准则中的思路是一致的, 因此在新准则没有明确分期收款的股权转让如何确认收入的前提下, 这种观点是比较有说服力的。

## 二、案例分析

为了更好地说明以上两种观点的区别及操作要点, 现举例说明如下:

A公司转让其持有的甲公司的50%的股权, 账面价值为18750万元, 转让对价为23767.5万元。收款方式: 在2××7年3月12日前收取5000万元; 2××7年12月30日前收取3753.5万元; 2××8年6月30日前收取3753.5万元; 2××8年12月30日前收取3753.5万元; 2××9年6月30日前收取7507万元。在支付第1笔款项并签署相关担保协议后1个月内完成转让所需的相关文件, 向登记机关申请变更登记。

假设A公司出售协议已经股东大会批准, A公司已不能再从甲公司获得利益和承担风险, 在2××7年3月12日已收到第1笔款项, 并同时办理了转让手续, 已向工商申请了变更登记。股权转让已经国家有关部门批准同意。

(一) 第一种观点下A公司的会计处理(单位: 万元, 下同):

在2××7年3月12日已收到第1笔款项, 并同时办理了转让手续, 已向工商申请了变更登记。已完全符合第一种观点的确认条件, 故在2××7年3月12日就应确认股权转让收入, 并确认相关转让收益, 即:

借: 银行存款	5 000
其他应收款	18 767.50
贷: 长期股权投资	18 750
投资收益	5 017.50

在以后收到款项时, 直接冲减其他应收款。

(二) 第二种观点下A公司的会计处理:

1. 在签订合同, 并已办理工商变更登记手续后, 因A公司已不再持有甲公司股份, 也不能再从甲公司取得投资收益, 应将长期股权投资的账面价值转销, 转入其他应收款较为妥当, 即:

借: 其他应收款	18 750
贷: 长期股权投资	18 750

2. 2××7年3月12日收到第1笔款项时, 冲减其他应收款:

借: 银行存款	5 000
贷: 其他应收款	5 000

3. 2××7年12月30日收到3753.5万元时, 累计收到8753.5万元, 为转让款的37%, 不到50%, 仍然不能确认收益:

借: 银行存款	3 753.50
---------	----------

贷: 其他应收款	3 753.50
----------	----------

4. 2××8年6月30日收到3753.5万元, 累计收到12507万元, 为转让款的52.62%, 已超过50%, 根据确认收益原则, 应全额确认收益, 同时增加应收款1264万元(23767.5 - 18750 - 3753.5)。

借: 银行存款	3 753.50
其他应收款	1 264
贷: 投资收益	5 017.50

5. 2××8年12月30日收到3753.5万元, 直接冲减其他应收款:

借: 银行存款	3 753.5
贷: 其他应收款	3 753.5

6. 2××9年6月30日收到7507万元, 直接冲减其他应收款:

借: 银行存款	7 507
贷: 其他应收款	7 507

从上例中可以看出, 两种观点的区别在于投资收益的确认时间: 第一种观点是在办理了转让手续, 已向工商申请了变更登记, 已不具有控制权的2××7年3月12日; 第二种观点是在办理了转让手续, 已向工商申请了变更登记, 已不具有控制权并且收到转让款超过50%的2××8年6月30日。笔者认为在实务中采用第二种观点比较妥当, 依据比较充分。■

(作者单位: 浙江省宁波市国资委)

责任编辑 刘忻

### ● 书讯

## 《方向的力量——走出会计职业发展迷局》出版

由上海国家会计学院中国会计视野网组织专家、网友参与编撰的《方向的力量——走出会计职业发展迷局》一书不久前由中国财政经济出版社出版。该书在收集超过五千条市场招聘信息的基础上, 以上万会计人参与的薪资调查数据为基础, 系统整理了各个层次岗位的能力需求和市场薪酬。该书对国内外数十种财会资格考试的难易度等问题进行了分析。此外, 该书还集中体现了会计人的智慧, 包括两百名会计人的职业箴言、数十位会计人的职业故事等。(发行部电话: 010-88190616/54; 邮编: 100142; 通讯地址: 北京市海淀区阜成路甲28号)