

# 事业单位长期股权投资处置 会计处理探析

钞天虎 冀玉芹

**摘要：**通过分析不同情形下的长期股权投资处置的会计处理，本文发现《政府会计制度》和《政府会计准则制度解释第1号》有关长期股权投资处置净损益、应缴财政拨款和投资预算收益的计量及其会计处理还不尽合理。为正确处理与“收支两条线”相关的会计核算问题，本文提出了应在确保相关收入（收益）正确计量的前提下，通过增设相关会计科目以使应缴财政拨款义务得到及时确认并全面反映相关预算收支信息的制度完善思路。

**关键词：**长期股权投资；政府性资产处置；收支两条线；制度完善

**中图分类号：**F235.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 22-0059-05

为完善政府会计准则制度并确保其有效实施，财政部制定了《政府会计准则制度解释第1号》（以下简称《解释》）。从《政府会计制度》（以下简称《制度》）及《解释》就长期股权投资处置给出的会计处理来看，与“收支两条线”相关的会计核算问题还有待完善。本文举例说明相关规定存在的问题及其完善思路。

## 一、处置以现金取得的长期股权投资的会计处理及其存在的问题

《制度》规定，处置以现金取得的长期股权投资，其财务会计处理为：按实际取得的价款借记“银行存款”，按被处置长期股权投资的账面余额贷记“长期股权投资”，按尚未领取的现金股利或利润贷记“应收股利”，按处置过程中发生的相关税费贷记“银行存款”，按以上科目的借贷方差额

借记或贷记“投资收益”。其预算会计处理（因“投资支出”科目说明中未提及长期股权投资处置过程中支付的相关税费，故这里结合“主要业务和事项账务处理举例”的相关会计处理进行讨论）为：（1）投资收益纳入单位预算管理的，按取得价款扣减支付的相关税费后的金额借记“资金结存”，按取得投资时“投资支出”科目的发生额贷记“投资支出”或“其他结余”（以前年度取得，下同），按以上科目的差额贷记或借记“投资预算收益”；（2）投资收益上缴财政的，按取得投资时“投资支出”科目的发生额借记“资金结存”并贷记“投资支出”或“其他结余”。举例说明如下：

例1：若某事业单位处置本年度以现金取得且投资收益纳入单位预算管理的长期股权投资，实际取得价款130万元，所处置长期股权投资账面余额为100万元，处置过程中发生相关税费为1万元，那么按《制度》规定应做如下处理（单位：万元，下同）：

财务会计分录：

借：银行存款	130
贷：长期股权投资	100
银行存款	1
投资收益	29

预算会计分录：

借：资金结存	129
贷：投资支出	100
投资预算收益	29

例2：沿用前例资料并假定投资收益应按规定上缴财政，那么按《制度》规定应做如下预算会计分录（财务会计分录同例1）：

**基金项目：**山东省教育会计学会2019年度科研课题“高等学校双系统会计核算体系研究”（sdjk2019010）

**作者简介：**钞天虎，中国海洋大学财务处，管理学（会计）博士，高级会计师；

冀玉芹，中国海洋大学财务处，工程硕士，高级会计师。

借：资金结存 100  
贷：投资支出 100

投资收益源于投资，当长期股权投资因处置而使“长期股权投资”和“应收股利”从资产负债表中消除后，将收回投资所取得的现金流入计入“投资支出”或“其他结余”而非某种形式的预算会计收入，会影响预算收入支出表的列报，如例1和例2均有129万元的现金净流入，但预算收入支出表所反映的“本年预算收入”却是29万元和0、所反映的“本年预算收支差额”分别是129万元和100万元。

## 二、处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资的财务会计处理及其存在的问题

对于处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资，《制度》规定的财务会计处理是：按被处置长期股权投资的账面余额借记“资产处置费用”并贷记“长期股权投资”；同时按实际取得的价款借记“银行存款”，按尚未领取的现金股利或利润贷记“应收股利”，按发生的相关税费贷记“银行存款”，按以上科目的贷方差额贷记“应缴财政款”。而当处置时取得的投资收益纳入单位预算管理时，则要将实际取得价款大于被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额及相关税费的差额计入“投资收益”。

《解释》针对权益法下的会计处理，有如下规定：(1)长期股权投资账面余额大于其投资成本的，应按被处置长期股权投资的成本借记“资产处置费用”并贷记“长期股权投资——成本”，同时按实际取得的价款借记“银行存款”，按尚未领取的现金股利或利润贷记“应收股利”，按发生的相关税费贷记“银行存款”，按长期股权投资账面余额减去其投资成本的差额贷记“长期股权投资——损益调整、其他权益变动”，按实际取得的价款与被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出的差额贷记或借记“投资收益”，并按以上科目的贷方差额贷记“应缴财政款”；(2)长期股权投资的账面余额小于或等于其投资成本的，应按被处置长期股权投资的账面余额借记“资产处置费用”，按长期股权投资各明细科目余额贷记“长期股权投资——成本”、贷记或借记“长期股权投资——损益调整”和“长期股权投资——其他权益变动”，同时按实际取得价款借记“银行存款”，按尚未领取的现金股利或利润贷记“应收股利”，按发生的相关税费贷记“银行存款”，按实际取得价款大于被处置长期股权投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出的差额贷记“投资收益”，并按以上科目的贷方差额贷记“应缴财政款”。

从投资收益和应缴财政款的计量以及相关会计处理对

本期盈余的影响来看，《制度》及《解释》有关处置以非货币资产取得的长期股权投资的会计处理，具体可分为以下五种情形：

1.当长期股权投资按成本法核算且处置净收入上缴财政时，应缴财政款以“处置净收入减去未收到的现金股利或利润(如有)的差额”计量，本期盈余仅受投资成本的影响。详见如下举例：

例3：若某事业单位处置本年度以非现金资产取得并按成本法核算的长期股权投资，实际取得价款130万元，所处置长期股权投资账面余额(亦即投资成本)为100万元，“应收股利”有借方余额2万元，处置过程中发生相关税费为1万元，那么按《制度》规定应做如下财务会计分录：

借：资产处置费用	100
贷：长期股权投资	100
借：银行存款	130
贷：应收股利	2
银行存款	1
应缴财政款	127

2.当长期股权投资按成本法核算且处置时取得的投资收益纳入单位预算管理时，应缴财政款以“长期股权投资账面余额(亦即投资成本)”计量；本期盈余既受长期股权投资成本的影响，又受所确认的处置收益的影响，其中处置收益要按实际取得价款与长期股权投资成本、未收到的现金股利或利润及处置过程中发生的相关税费的差额确定。详见如下举例：

例4：沿用例3资料，按《制度》规定应做如下财务会计分录：

借：资产处置费用	100
贷：长期股权投资	100
借：银行存款	130
贷：应收股利	2
银行存款	1
投资收益	27
应缴财政款	100

3.当长期股权投资按权益法核算、处置时取得的投资收益纳入单位预算管理且所处置长期股权投资账面余额大于其投资成本时，应缴财政款以“长期股权投资的初始投资成本”计量；本期盈余既受长期股权投资初始投资成本的影响，又受所确认的处置收益的影响，其中处置收益要按“实际取得的价款与被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出的差额”确定。详见如下举例：

例5：若处置长期股权投资实际取得价款130万元，处

置前长期股权投资所属“成本”“损益调整”和“其他权益变动”依次有借方余额100万元、7万元和3万元，“应收股利”有借方余额2万元，处置过程中发生相关税费为1万元，那么按《解释》规定应做如下财务会计分录：

借：资产处置费用	100
贷：长期股权投资——成本	100
借：银行存款	130
贷：应收股利	2
长期股权投资——损益调整	7
长期股权投资——其他权益变动	3
银行存款	1
投资收益	17
应缴财政款	100

4. 当长期股权投资按权益法核算、处置时取得的投资收益纳入单位预算管理、所处置长期股权投资账面余额小于其投资成本且实际取得价款大于被处置长期股权投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出之合计时，应缴财政款以“长期股权投资的初始投资成本”计量；本期盈余既受长期股权投资账面余额的影响，又受所确认的处置收益的影响，其中处置收益要按“实际取得的价款与被处置长期股权投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出的差额”确定。详见如下举例：

例6：若处置长期股权投资实际取得价款105万元，处置前长期股权投资所属“成本”“损益调整”和“其他权益变动”依次有借方余额100万元、贷方余额7万元和3万元，“应收股利”有借方余额2万元（重大不利事项导致已宣告发放的现金股利无法支付），处置过程中发生相关税费为1万元，那么按《解释》规定应做如下财务会计处理：

借：资产处置费用	90
长期股权投资——损益调整	7
长期股权投资——其他权益变动	3
贷：长期股权投资——成本	100
借：银行存款	105
贷：应收股利	2
银行存款	1
投资收益	2
应缴财政款	100

5. 当长期股权投资按权益法核算、处置时取得的投资收益纳入单位预算管理、所处置长期股权投资账面余额小于其投资成本且实际取得价款小于被处置长期股权投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出之合计（《解释》未提及此种情形的长期股权投资处置，本文参照上例讨论）时，应缴

财政款以“实际收取得价款与应收股利账面余额和相关税费支出的差额”计量；本期盈余仅受长期股权投资账面余额的影响。详见如下举例：

例7：沿用例6资料并假定实际取得价款95万元，那么比照《解释》规定应做如下财务会计处理：

借：资产处置费用	90
长期股权投资——损益调整	7
长期股权投资——其他权益变动	3
贷：长期股权投资——成本	100
借：银行存款	95
贷：应收股利	2
银行存款	1
应缴财政款	92

综合以上举例不难发现，《制度》及《解释》就处置以非货币资产取得的长期股权投资的财务会计处理，主要存在以下问题：

一是处置收益的计量存在表述冲突。具体表现为：(1)《制度》规定处置收益应按“所取得价款大于被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出合计的差额”计量，但《解释》却将权益法下的处置收益改称为投资收益并以括号形式界定为“长期股权投资处置价款扣除长期股权投资成本和相关税费后的差额”；(2)《解释》在做上述界定的同时，又将长期股权投资账面余额大于其投资成本情形下的计量方法规定为“实际取得的价款与被处置长期股权投资账面余额、应收股利账面余额和相关税费支出的差额”；将长期股权投资账面余额小于或等于其投资成本情形下的计量方法规定为“实际取得的价款大于被处置长期股权投资成本、应收股利账面余额和相关税费支出的差额”。另外，《解释》还遗漏了相关“权益法调整”的结转分录。

二是应缴财政款的确定未能遵守逻辑一致性原则。“应缴财政款”是与“收支两条线”相关的一个负债科目，在有关库存物品、固定资产、无形资产和政府储备物资处置的会计处理中，该科目所反映的均为处置净收入，但从《制度》和《解释》就处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资所给出的会计处理来看，还出现了按“长期股权投资处置净收入与应收现金股利或利润的差额”（见例3和例7）和“长期股权投资的初始投资成本”（见例4、例5和例6）这两种计量方法，这显然与其他形式的政府性资产处置的会计处理存在逻辑冲突。不仅如此，在长期股权投资按权益法核算且处置时取得的投资收益纳入单位预算管理的情形下，按《解释》规定所计量的应缴财政款数额，与按《制度》规定的以“长期股权投资账面余额”（见“长期股权投资”科目说明）所计



图 / 田缘

量的应缴财政款数额，还出现了差异。如就例5和例6而言，按《解释》计量的数额均为100万元，但按《制度》计量的数额却分别为110万元和90万元。

三是财务会计不确认处置收入而将长期股权投资成本（账面余额大于成本时）或长期股权投资账面余额（账面余额小于或等于成本时）计入“资产处置费用”的做法，影响本期盈余信息的列报。如在例3至例7中，按会计惯例——即按“实际收取价款与长期股权投资账面余额、应收现金股利或利润及处置过程中发生的相关税费的差额”，分别确认处置净收益27万元、27万元、17万元、12万元和2万元，但按《制度》和《解释》列示于收入费用表“本期盈余”的金额却分别是-100万元、-73万元、-83万元、-88万元和-90万元（例4、例5和例6所涉及的“权益法调整”金额结转后分别修正为-80万元、-91万元和-93万元）。

### 三、处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资的预算会计处理及其存在的问题

按照《制度》在“主要业务和事项账务处理举例”中给出的会计处理，处置以现金以外的其他资产取得的长期股权投资的预算会计处理，具体分为以下两种情形：

1. 当处置净收入上缴财政且处置前存在尚未收取的现金股利或利润时，应按“尚未收取的现金股利或利润数额”借记“资金结存”并贷记“投资预算收益”。沿用例3资料，按《制度》规定应做如下预算会计分录：

借：资金结存 2  
贷：投资预算收益 2

2. 当处置时取得的投资收益纳入单位预算管理时，应按“取得价款扣减投资账面余额和相关税费的差额”借记“资

金结存”并贷记“投资预算收益”。沿用例5至例7资料，所记金额应分别为19万元、14万元和4万元。

但按《解释》规定，即按“取得价款减去投资成本和相关税费后的金额”所确定的金额，却分别是29万元、4万元和-6万元。

无论是否将处置时取得的处置收益上缴财政，上述相关财务会计处理中均出现了“应缴财政款”。因“应缴财政款”源于“收支两条线”预算管理，故其出现也就意味着相关的现金流入流出应属纳入部门预算管理，并按《制度》总说明第五条规定应采用“双分录”进行会计处理的现金收支。然而《制度》及《解释》给出的预算会计处理，却未将相关现金流入纳入其中，由此也就不可避免地会扭曲预算会计收入的列报并破坏财务会计与预算会计的固有联系。如在例3至例7中，明明依次有现金净流入129万元、129万元、129万元、104万元和94万元，但预算会计的记录金额，按《制度》规定却依次为2万元、29万元、19万元、14万元和4万元，按《解释》规定例5至例7所记金额又变为29万元、4万元和-6万元，并且例7还出现了负数。

### 四、长期股权投资处置会计处理的改进

通过分析不难看出，《制度》及《解释》有关长期股权投资处置的会计处理，无论是从处置损益计量和应缴财政款义务的确定来看，还是从收入费用表和预算收入支出表的列报来看，均存在一定问题。上缴财政款义务的产生，虽说与事业非税收入的收取和政府性资产处置净收入的取得密切相关，但二者所反映的经济性质却完全不同。事业非税收入和政府性资产处置净收入源于互惠性市场交换行为，即政府会计主体以提供服务或移交资产为代价获取等量的货币补偿；

但应缴财政款义务却是源于非互惠性的政府管理活动,即政府财政部门运用预算分配权力减少政府会计主体的财政资源。有鉴于此,本文认为有关“收支两条线”的会计核算,应在确保相关收入(收益)正确计量的前提下,通过增设相关费用科目以解决与之相关的应缴财政款义务的确权问题。

就长期股权投资处置而言,具体改进思路如下:通过设置“资产处置——长期股权投资”(这里同时考虑其他政府性资产处置)归集相关收入和费用并据以确定处置净损益;在财务会计中增设“上缴财政费用”和“财政返还收入”,以分别核算与“收支两条线”相关的费用和收入;在预算会计中增设“收回投资预算收入”以核算与投资处置相关的现金净流入;在预算会计中增设“财政返还预算收入”和“上缴财政支出”,以分别核算与“收支两条线”相关的收支。沿用例5资料,应做如下会计处理:

1. 结转资产账面余额。

财务会计分录:

借: 资产处置——长期股权投资	110
贷: 长期股权投资——成本	100
长期股权投资——损益调整	7
长期股权投资——其他权益变动	3

2. 收取处置款。

财务会计分录:

借: 银行存款	130
贷: 资产处置——长期股权投资	128
应收股利	2

预算会计分录:

借: 资金结存	130
贷: 收回投资预算收入	130

3. 支付相关税费。

财务会计分录:

借: 资产处置——长期股权投资	1
贷: 银行存款	1

预算会计分录:

借: 收回投资预算收入	1
贷: 资金结存	1

4. 确认应缴财政款义务(假定按处置净收入确定)。

财务会计分录:

借: 上缴财政费用	129
贷: 应缴财政款	129

5. 结转处置损益。

财务会计分录:

借: 资产处置——长期股权投资	17
-----------------	----

    贷: 投资收益 17

6. 结转权益法调整。

财务会计分录:

借: 权益法调整	3
贷: 投资收益	3

7. 上缴财政款。

财务会计分录:

借: 应缴财政款	129
贷: 银行存款	129

预算会计分录:

借: 上缴财政支出	129
贷: 资金结存	129

8. 收财政返还款。

财务会计分录:

借: 银行存款	129
贷: 财政返还收入	129

预算会计分录:

借: 资金结存	129
贷: 财政返还预算收入	129

相对于《制度》及《解释》而言,上述改进会计处理具有以下优点:

一是资产处置损益的计量不受“收支两条线”预算管理模式的影 响。如此,有关政府性资产处置损益的计量,就与企业会计准则的相关规定保持一致。这不仅可简化《制度》表述,还可极大地节约财会人员的学习培训成本。

二是单独确认和列报与上缴财政款相关的收入、费用和支出,可增强会计信息的明晰性。上缴财政款因“收支两条线”而产生,从财务会计的角度看,该义务的履行将导致政府会计主体资源的减少,因而符合费用的定义;从预算会计的角度看,该义务的消除必将引起资金流出,因而符合支出的定义。因与“收支两条线”相关的收入、费用和支出并非自身运营之必需,故单独确认和列报相关收入、费用和支出,可增强会计信息的明晰性。

三是单独确认和列报与投资收回相关的现金收入,可全面完整地反映投资活动相关现金收支并维持财务会计与预算会计间的固有联系。投资与投资收回,不仅有质的不同和量的差异,而且现金流向也是完全相反,故而单独确认和列报与投资收回相关的现金净收入,将能完整地反映与投资业务相关的现金流入流出,并且当所有的现金流入流出都实时地得到确认后,财务会计与预算会计之间的固有联系自然能够得以维持。

责任编辑 武献杰