

# 两种特殊投资业务的 会计处理意见

□ 王国海

本文拟对现行会计准则和会计制度没有明确规定,同时又相对比较特殊的两种投资业务的会计处理问题谈点看法,供会计同仁参考。

## 一、经营权让渡情况下的会计处理

实务中,一家公司让渡所控制企业的经营权的情况是比较普遍的,比较典型的如对外承包、托管。

例一:A公司持有B公司51%股权。根据B公司股东与C公司签定的协议,B公司由C公司承包经营1年,C公司自接受承包之日起享受或承担B公司的全部盈利或亏损(盈利由C公司全部分走,亏损由C公司全额补足),并约定C公司应支付的承包费为100万元(A公司按持股比例应分得51万元)。假设B公司2004年实现的净利润为-500万元。

在经营权让渡的情况下,A公司应当如何进行会计处理,存在两种观点:一种观点认为既然A公司已经失去对B公司生产经营的实际控制权,A公司应按成本法核算;另一种观点认为,A公司失去的是对B公司生产经营的实际控制权,但没有失去股权,因此,A公司仍然应按权益法核算,同时根据财政部的相关规定,可以将B公司排除在会计报表合并范围之外。笔者赞成后一种观点,除了上述A公司没有对所持B公司股权进行让渡这一基本认识之外,还有很重要的两点理由:第一,A公司按权益法核算和C公司对B公司亏损的补足是不同的两笔经济业务,A公司按成本法核算对B公司的投资,将无法如实记录投资业务和对外承包业务的全貌;

第二,C公司对B公司亏损的补足存在不确定性,A公司按成本法核算对B公司的投资缺乏谨慎性。

另外,A公司对C公司付给B公司的亏损弥补额应当如何进行会计处理也有两种观点:一种观点认为A公司应按其享有的份额确认为收到当期的收益;另一种观点认为A公司应按其享有的份额确认为资本公积,并列入“股权投资准备”明细核算。笔者认为后一种观点更合理,理由是B公司收到的亏损弥补额与B公司的生产经营无关,不应在B公司的利润表列报,而应直接计入B公司资本公积中的“其他资本公积”明细。

综上所述,A公司会计处理(单位:万元)如下:

### 1.收到承包费时

借:银行存款 51

贷:营业外收入—承包费收入 51

### 2.按权益法核算时

借:长期股权投资—其他股权投资—损益调整(B公司) -255

贷:投资收益—其他股权投资(B公司) -255

### 3.B公司收到C公司缴入的亏损弥补额时

借:长期股权投资—其他股权投资—股权投资准备(B公司) 255

贷:资本公积—股权投资准备(B公司) 255

### 4.承包经营结束时

借:资本公积—股权投资准备(B公司) 255

贷:资本公积—其他资本公积 255

## 二、对中外合作经营企业投资的会计处理

在所有企业类型中,中外合作经营企业是比较特殊的一种。其特殊性主要体现在:第一,合作各方的利润分配比例可以和各自的出资比例不一致;第二,合作企业可以以利润先行归还外方合作者的投资;第三,合作期满后企业的全部财产可以归中方合作者所有。中外合作企业在经营上的特殊性,决定了中方投资者会计处理的特殊性。

例二:D公司与某外商共同举办了E合作企业。D公司出资7 000万元,占注册资本的比例为70%;外商出资3 000万元,占注册资本的比例为30%。合同约定E公司产生的利润先行归还外商的投资,外方收回全部投资后,E公司可供股东分配的利润按中方90%、外方10%的比例分配,同时约定合作期满后合作企业的全部财产归D公司所有。假设D公司1999—2004年度实现的净利润分别为:-1 000万元、-500万元、500万元、1 500万元、2 500万元和3 500万元,E公司储备基金、生产发展基金、职工奖励及福利基金提取的比例为当年可供分配利润的5%、10%和5%。

对于D公司如何核算对E的长期股权投资,有人提出按成本法核算,有人主张按权益法核算。由于E公司前期实现的利润要首先用于归还外商的投资,因此,在权益法的具体运用上,也存在分歧:有人提出D公司应严格按E公司产生的盈亏计算确认投资收益,有人则主张D公司应按实际应享有的E公司的权益计算确认投资收益。笔者赞同按权益法核算的后一种观点,理由有二:一是D公司按成本法核算长期股权投资,将无法真实、及时地反映该项投资所产生的收益或损失情况;二是将不属于自己的收益、损失或权益计入会计报表将虚增或虚减D公司长期股权投资的账面金额及其损益情况。

综上所述,D公司应进行如下会计处理(单位:万元):

1、1999年按权益法核算时,应计投资收益=-1 000×70%=-700(万元)

借:长期投资—E公司 -700

贷:投资收益—E公司 -700

2、2000年按权益法核算时,应计投资收益=-500×70%=-350(万元)

借:长期投资—E公司 -350

贷:投资收益—E公司 -350

3、2001年按权益法核算时，应计投资收益= $500 \times 70 = 350$ (万元)

借：长期投资—E公司 350  
 贷：投资收益—E公司 350

4、2002年按权益法核算时

2002年度E公司产生盈利1 500万元，其中1 000万元用于弥补1999年和2000年尚待弥补的亏损，剩余500万元，按规定应提取的储备基金、生产发展基金和职工奖励及福利基金分别为25万元、50万元和25万元，实际可供股东分配的利润为400万元，全部用于归还外商的投资。由于合作期满后全部资产归中方所有，因此，E公司提取的储备基金和生产发展基金应归D公司所有（职工奖励及福利基金属于负债，应归E公司职工所有）。

D公司应计的投资收益= $1\ 000 \times 70\% + (25 + 50) \times 100\% = 775$ (万元)

借：长期投资—E公司 775  
 贷：投资收益—E公司 775

5、2003年按权益法核算时

2003年度E公司产生盈利2 500万元，扣除按规定提取储备基金、生产发展基金和职工奖励及福利基金合计500万元后，剩余的2 000万元全部用于归还外商的投资。

D公司应计的投资收益= $2\ 500 \times (5\% + 10\%) \times 100\% = 375$ (万元)

借：长期投资—E公司 375  
 贷：投资收益—E公司 375

6、2004年按权益法核算时

2004年度E公司产生盈利3 500万元，按规定提取的储备基金、生产发展基金和职工奖励及福利基金合计为700万元，剩余2 800万元中的600万元用于归还外商的投资，2 200万元则按合作协议约定的分配比例确定中外各方各自应计的投资收益。

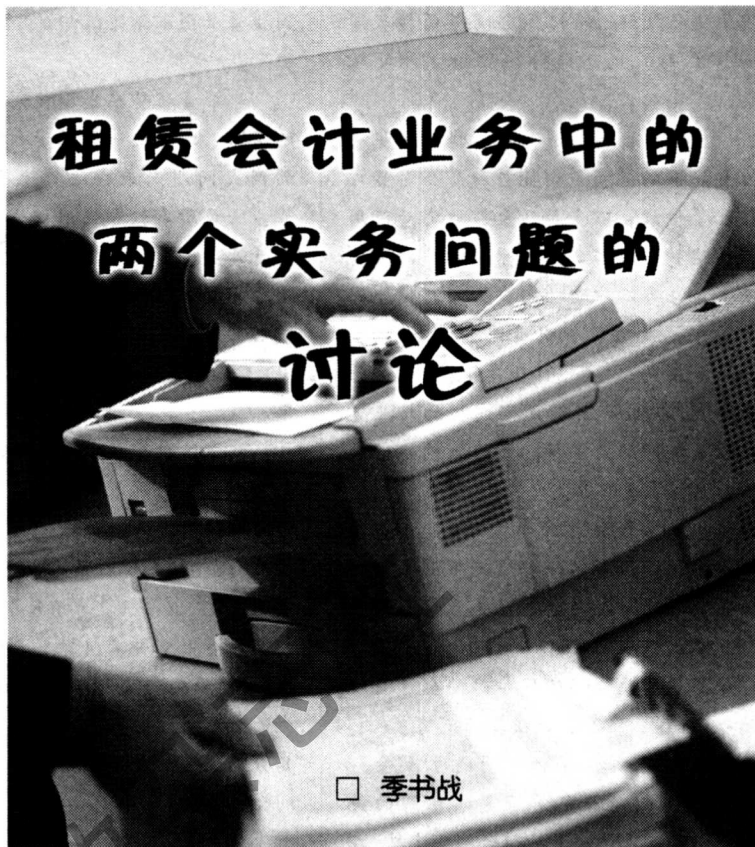
D公司应计的投资收益= $3\ 500 \times (5\% + 10\%) \times 100\% + 2\ 200 \times 90\% = 2\ 505$ (万元)

借：长期股权投资—损益调整—E公司 2 505  
 贷：投资收益—E公司 2 505

截至2004年12月31日，E公司累计实现的净利润为6 500万元，D公司累计确认的投资收益为2 955万元，与按持股比例简单计算的投资收益4 550万元( $6\ 500 \times 70\%$ )存在1 595万元的差额，该差额是合作外方先行收回投资、中外合作方不按持股比例进行利润分配，以及合作期满后E公司全部财产归D公司所有等因素在会计上的综合反映。

(作者单位：浙江天健会计师事务所有限公司)

责任编辑 张智广



# 租赁会计业务中的 两个实务问题的 讨论

□ 季书战

## 一、企业与企业(非租赁公司)之间发生的业务是否属于租赁准则规范的范围

案例1：某企业是一生产型企业，专门生产销售某种设备。该企业除直接将设备销售给设备需求方(以下简称需方)外，还存在以下两种类型的业务：

业务一：企业与需方和租赁公司共同协商，由租赁公司与企业签订销售合同，租赁公司一次性付款，每台价款为1 000万元。同时，由租赁公司与需方签订租赁协议，将该设备租赁给需方，租期为四年，每年年末支付租金330万元，租赁期满，设备所有权归需方。

业务二：企业将自己生产的设备直接与需方签订了分期付款的购销合同，合同总价款为1 320万元，付款期限为四年，需方每年年末支付价款330万元。为保证收回货款，合同同时约定，在全部价款未付清以前，设备所有权归该企业，如需方未按合同约定付款，企业有权对该设备进行处理。(该设备预留有软件控制系统，企业可以对其实施实质上的控制)

分析：对于业务一，根据我国会计准则的相关规定，企业与租赁公司之间发生的业务属于销售，应按收入准则进行相应的会计处理，租赁公司与需方之间发生的业务为租赁，应按租赁准则进行相应的会计处理。

对于业务二，其与业务一的主要区别是：企业不通过销售给租赁公司这个环节，而是将自己生产的设备直接与需方签订了分期付款的购销合同，从形式上看类似于分期收款销售商品，但它并不符合收入准则中规定的收入确认的条件，即在需方未付清全部价款前，企业仍保留了与所有权相关的继续管理权，并能对已发出的商品实施控制，所以企业不能按收入