

《企业会计准则——投资》

问题解答

财政部会计司

问：为什么取得债券时，实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券利息计入应收项目，而未到期的债券利息计入投资成本？购入长期债券，实际成本中包含的尚未到期的债券利息应当如何处理？

答：企业取得债券时，实际支付的价款包括两部分，一部分是为取得债券而支付的购买价格及税金、手续费等相关费用；另一部分是为取得债券而发生的债权支出，这部分债权支出是指实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券利息。从理论上讲，实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券利息是企业暂时垫付的资金，是一笔流动资产，也是一种短期债权，因此，不应构成投资成本的一部分。

我国发行的债券主要有分期付息、到期还本债券和到期一次还本付息债券两种。投资准则中所指的已到期尚未领取的债券利息，是指购入分期付息、到期还本债券时实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券利息。投资准则中所指的未到期债券利息，是指分期付息、到期还本债券中尚未到期的债券利息，以及到期还本付息债券中尚未到期的债券利息。例如，19×7年1月1日发行的5年期分期付息债券，债券票面利率为5%，利息于每年1月1日支付。假设A企业于19×8年6月30日以103万元购入面值为100万元的债券作为短期投资，其中尚未到期的债券利息为2.5万元，因其尚未到期，不能计入“应收利息”科目，而构成债券投资成本，待收到债券利息时，冲减短期投资成本。假设A企业购入该债券作为长期债券投资，则尚未到期的2.5万元债券利息计入“长期债权投资”的“应计利息”科目，待19×8年12月31日计提债券利息时，再将当期计提的利息2.5万元计入“应收利息”科目；同时，将购入时尚未到期的债券利息2.5万元从“长期债权投资”科目转入“应收利息”科目。又如，

假设例子中发行的为到期一次还本付息债券，A企业以110万元的价格购入，其中尚未到期的债券利息为7.5万元构成长期债券投资成本，并在“长期债权投资”中的“应计利息”科目单独核算。

因此，企业在核算债券投资时，如果实际支付的价款中包含已到期尚未领取的债券利息，无论是短期债券投资还是长期债券投资，均应将这部分利息直接计入流动资产的“应收利息”科目，待实际收到时冲减“应收利息”科目；如果实际支付的价款中包含未到期的债券利息，无论是短期债券投资还是长期债券投资，均计入债券投资成本，区别在于，原计入短期投资成本的尚未到期的债券利息，收到时冲减短期投资成本；而原计入长期债券投资成本的尚未到期债券利息，在“长期债权投资——长期债券投资”科目下单独设置“应计利息”科目核算，待到期时再从“长期债权投资——长期债券投资（应计利息）”科目转入“应收利息”科目。

问：在长期股权投资采用权益法核算下，何时按所持股权比例计算确认投资收益？

答：在长期股权投资采用权益法核算下，长期股权投资的账面价值随着被投资单位所有者权益的变动而变动，其中被投资单位当期实现的净利润或发生的净亏损是调整长期股权投资账面价值的主要因素，同时，投资企业按持股比例计算的应享有或应承担被投资单位净利润或净亏损的份额，确认为投资损益。

在我国，由于投资企业和被投资单位的会计年度相同，通常情况下投资企业按权益法确认投资收益，要待被投资单位计算出中期或年度净利润或净亏损后才能据以计算所享有或应分担的投资收益或损失；其次，企业某一时期实现多少利润通常是以一个会计年度（中期是一种特

例)为计算单位的,在一个会计年度内每月实现多少利润或发生多少亏损,并不代表全年或整个中期实现的利润或亏损。因此,按照会计制度规定,采用权益法时,在中期末(提供中期财务报告的企业)和年度终了,根据被投资单位当期实现的净利润或发生的净亏损,计算应享有或应分担的份额,并确认为投资损益,而无需每月计算和确认投资损益。如果股东要求企业按月计算确认投资损益,以计算每个月的利润,在可能的情况下(如被投资单位可以按月计算利润,投资企业按被投资单位计算的利润确认投资损益不会推迟向股东提供财务报告时间等)也可以按照股东的要求按月计算确认投资损益;但是,按国家相关法规规定对外提供中期和年度财务报告的企业,对外提供的中期和年度财务报告中投资损益的确认,应当按照会计制度的规定执行,即在中期末和年度终了时确认投资损益。

问:长期股权投资差额与合并价差的关系?

答:长期股权投资差额是指投资企业投资时,投资成本与应享有投资时被投资单位所有者权益份额的差额。从理论上讲,投资成本高于应享有被投资单位所有者权益的差额,可能是由于被投资单位按公允价值计算的所有者权益高于账面价值,或被投资单位有未入账的商誉。在这种情况下,低估的资产或未入账的商誉,在计提折旧、摊销费用时,也按低估的资产价值确定其折旧、摊销费用,从而虚增被投资单位的利润。在按权益法核算的情况下,投资企业的利润也会虚增;投资成本小于应享有被投资单位所有者权益的差额,则可能是由于被投资单位的某些资产高估所致,或因经营管理不善等产生的负商誉。在这种情况下,高估的资产或未入账的负商誉,在计提折旧、摊销费用时,按高估的资产价值确定,从而虚减被投资单位的利润。在按权益法核算的情况下,投资企业的利润也会虚减。

投资准则对投资成本与应享有投资时被投资单位所有者权益份额的差额,采取了较为简单的方法,即无论是投资成本高于应享有被投资单位所有者权益的份额,还是投资成本低于应享有被投资单位所有者权益的份额,均不作区分,统一作为股权投资差额处理,并按一定的期限平均摊销,计入损益。股权投资差额的摊销期限,合同规定了投资期限的,按投资期限摊销;没有规定投资期限的,投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,一般按不超过10年(含10年)的期限摊销;投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,一般按不低于10年(含10年)的期限摊销,摊销金额计入当期投资收益。

在购入股权时,应在“长期股权投资”科目下设置

“投资成本”和“股权投资差额”明细科目,股权投资差额作为投资成本(指投资取得时的成本,或从成本法改按权益法时确定的投资成本,下同)的调整项目,当投资成本高于应享有被投资单位所有者权益份额的,应按其差额相应调减投资成本;当投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额的,应按其差额相应调增投资成本。调整后的投资成本(即投资成本加或减股权投资差额后的余额)应等于按持股比例计算的应享有被投资单位所有者权益的份额。

股权投资差额一般可按以下公式计算:

股权投资差额=投资成本-投资时被投资单位所有者权益×投资持股比例

调整后的投资成本=投资成本+(或-)股权投资差额

合并价差是在编制合并会计报表时,母公司长期股权投资的账面价值和少数股东权益与被投资单位所有者权益抵销时产生的差异,以及因其他原因产生的差异,如外币折合差额等。在不存在其他因素的情况下,股权投资差额是合并价差的重要组成部分,当股权投资差额逐渐摊销至零时,合并价差中的股权投资差额也逐渐减少至零。在合并资产负债表上,既反映了合并价差的金额,同时也反映了股权投资差额在合并价差中所占的金额。

问:为什么长期债券投资发生的相关费用可以根据情况分别处理?

答:投资准则规定,长期债券投资成本是企业购入长期债券时所发生的所有支出,包括买价以及相关费用。但同时,投资准则又规定,企业购入长期债券所发生的相关费用金额较小的,可以直接计入当期损益;金额较大的可以在债券持有期间内分期摊销计入损益。投资准则这样规定主要是遵循重要性原则,即企业购入的长期债券所发生的相关费用,如果占企业当期实现的营业利润的比重很小,直接计入当期损益并不足以对企业利润产生较大影响的,可以将发生的费用直接计入当期损益;如果发生的相关费用占企业当期实现营业利润的比重较大(如超过当期实现营业利润的10%及以上),可以先计入投资成本,并在债券持有期间内摊销计入损益。

由于在计算债券溢折价时,是按扣除计入投资成本的相关费用后计算确定的,即债券溢折价真正反映买价与债券面值之间的差额,而在会计核算时将计入投资成本的债券相关费用在“长期债权投资”中单设明细科目核算,并在每期计提利息,摊销溢折价时分摊计入损益。按投资准则规定的方法进行处理后,待债券到期时,“长期债权投资”相关债券的账面余额为债券面值和应计利息(如为分期付息债券,则账面余额为债券面值)。

责任编辑 温彦君