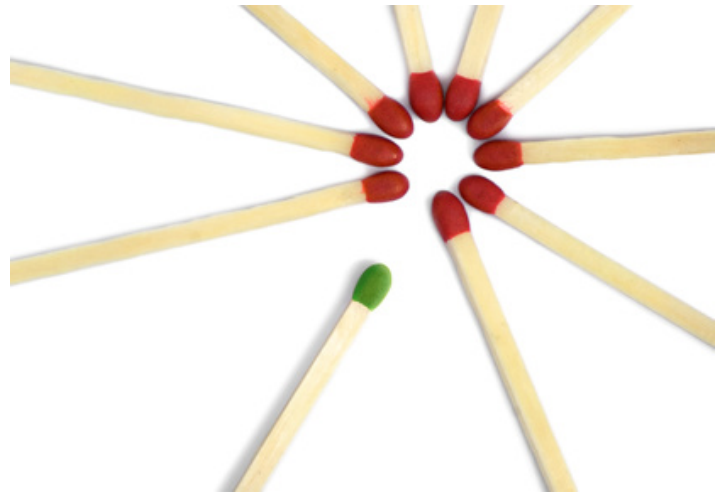


会计聚焦

财政部发布关于 长期股权投资准 则的建议修订



财政部日前发布了
四项相关准则的征
求意见稿，包括长
期股权投资、合并
财务报表、合营安
排，及相关披露

财政部于2012年11月15日发布了《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿），并向公众征求意见。与该征求意见稿同时发布的还有：

- 《企业会计准则第33号——合并财务报表（修订）》（征求意见稿）
- 《企业会计准则第X号——合营安排》（征求意见稿）；以及
- 《企业会计准则第X号——在其他主体中权益的披露》（征求意见稿）

这些征求意见稿的征求意见截止期均为2013年2月16日。

本文是对《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿）的介绍。征求意见稿的主要修订内容包括调整了长期股权投资准则的核算范围，一致了长期股权投资准则与其他准则的关键概念，并整合了之前散见于企业会计准则的应用指南、讲解和解释中的规定。但从征求意见稿的相关内容看，征求意见稿仍可能需作进一步的补充，而其与国际财务报告准则（IFRS）仍存在一项主要的差异。

有关其他三项征求意见稿的介绍，请参考分别于2012年12月14日、17日、及19日发出的《德勤会计聚焦》简讯。

鉴于征求意见稿建议的内容会对现行的实务产生重大的影响，我们鼓励读者积极向财政部会计司提出反馈意见。

您可以通过以下网页取得更多关于此征求意见稿的信息：

http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongzuotongzhi/201211/t20121122_701300.html

如欲了解更多关于国内外
会计发展的最新信息，请
浏览以下网站：

英文: www.iasplus.com

中文: www.casplus.com

征求意见稿明确，投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资适用 CAS 22，不适用 CAS 2

适用范围

与现行《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》（CAS 2）相比，征求意见稿规范的长期股权投资仅包括投资企业对被投资单位实施控制、共同控制、重大影响的权益性投资，而不包括现行 CAS 2 下规范的“投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资”。征求意见稿明确将该等投资排除在其适用范围之外，并明确其适用《企业会计准则第 22 号-金融工具的确认和计量》（CAS 22）。

观察

对于“在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资”，在现行实务中，有些企业会将此类投资作为长期股权投资进行核算，也有些企业（尤其是金融类企业）会将其作为可供出售金融资产进行核算。

征求意见稿将上述权益性投资改按 CAS 22 核算可以消除财务信息列报的不可比，同时也可进一步消除与 IFRS 在列报上的不一致。

初始计量

与现行 CAS 2 的架构一致，征求意见稿分别针对企业合并和非企业合并形成的长期股权投资进行了规范。

观察

现行准则规范了非同一控制下企业合并中合并财务报表中或有对价的处理。根据《企业会计准则讲解 2010》，对于非同一控制下的企业合并中存在或有对价的，购买方应将合并协议约定的或有对价作为合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。征求意见稿第五条（二）规定非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。因此，对于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，在个别财务报表中应将合并协议约定的或有对价作为合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入长期股权投资的成本。

此外，如果将来准则能对同一控制下企业合并中发生的或有对价的处理予以明确将可加强实务操作的一致性。

与现行 CAS 2 相比，征求意见稿增加了以下有关获得长期股权投资时交易费用的处理规范：

- 对于企业合并中（不论是同一控制下的企业合并或是非同一控制下的企业合并）购买方或合并方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

征求意见稿将获得子公司股权投资时发生的交易费用在个别财务报表的处理与在合并财务报表的处理保持一致

观察

征求意见稿将获得子公司股权投资时发生的交易费用在个别财务报表¹的处理与在合并财务报表的处理²保持一致。反之IFRS只规范了在合并财务报表中的处理。

- 对于除企业合并形成的长期股权投资之外的长期股权投资，与取得该等长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出，应计入初始投资成本。
- 与发行权益性证券或债券直接相关的费用，应当按照CAS 22 的规定进行会计处理。³

后续计量

对于长期股权投资的后续计量，征求意见稿的建议如下：

投资类型	核算方法	适用的范围
对子公司的投资	成本法	仅适用于个别财务报表
对联营企业和合营企业的投资	权益法	同时适用于个别财务报表和合并财务报表

¹ 在 IFRSs 下，存在三类财务报表，分别为个别财务报表（Individual Financial Statement，指无子公司，但对联营或合营企业的投资采用权益法核算而编制的财务报表）、单独财务报表（Separate Financial Statement，指对子公司、联营企业或合营企业的投资采用成本法或 IAS 39（IFRS 9，如提前采用）核算而编制的财务报表）和合并财务报表。根据征求意见稿的建议，中国准则下的财务报表分类为个别财务报表和合并财务报表。在中国准则下，个别财务报表等同于母公司报表。

² 参《企业会计准则第 20 号—企业合并》第八条及《企业会计准则解释第 4 号》问题 1。

³ 根据 CAS 22，对于以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产或金融负债，相关交易费用直接计入当期损益，对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用计入初始确认金额。对于企业发行的权益工具，相关的交易费用计入所有者权益。

观察

IFRS 要求在单独财务报表中对联营企业和合营企业的投资采用成本法或按照《国际会计准则第 39 号-金融工具：确认和计量》（IAS 39）或《国际会计准则第 9 号-金融工具》（IFRS 9，如提前采用）的要求进行核算，在合并财务报表及个别财务报表中采用权益法进行核算；而征求意见稿则延续了现行准则的做法，对联营企业和合营企业的投资在合并财务报表和个别财务报表中均采用权益法。

权益法

征求意见稿实质上将投资企业应享有的被投资单位的净资产变动区分为四类

与现行准则相比，征求意见稿对权益法核算的主要变更在于对被投资单位净资产变动的分享。征求意见稿实质上将投资企业应享有的被投资单位的净资产变动区分为四类：

- （1）被投资单位实现的净损益中的份额；
- （2）应分得的被投资单位宣告分配的利润或股利；
- （3）被投资单位净损益以外的其它原因导致的净资产变动中经济性质属于投资企业利得或损失的部分；以及
- （4）被投资单位净损益以外的其它原因导致的净资产变动中经济性质不属于投资企业利得或损失的部分。

观察

对于征求意见稿中的第（3）类别，征求意见稿并未就如何判断经济性质是否属于投资企业的利得或损失提供任何指引，我们建议应在准则或应用指南中对此提供适当的指引，以避免在应用准则中出现不同的理解。

此外，对于上述第（4）类别该如何处理，征求意见稿也没有提供明确的说明。

观察

我们注意到国际会计准则理事会（IASB）于 2012 年 12 月发布的征求意见稿《权益法：其他净资产变动的份额》（ED/2012/3）将投资企业应享有的被投资单位的净资产的变动划分为四类：（1）被投资单位净损益的份额；（2）被投资单位其他综合收益（OCI）的份额；（3）应分得的被投资单位宣告分配的股利或利润以及（4）除净损益、OCI 及所收到的股利或利润之外被投资单位其他净资产的变动中的份额（计入权益）。

由上可见，征求意见稿建议的分类与 ED/2012/3 建议的分类并不完全一致，征求意见稿中提及的“经济性质属于投资企业利得或损失”的部分与被投资企业的 OCI 在许多情况下可能并不一致，例如，由于被投资企业其他股东的捐赠而形成的被投资企业净资产的变动，对于被投资企业而言，并不是一项 OCI，而应作为一项权益性交易的结果计入净资产中，但对于投资企业而言，所享有的被投资企业此类净资产的变动从性质上看应属于其利得。

未实现内部交易损益的处理

对于投资企业与其联营企业或合营企业之间发生的未实现内部交易损益，征求意见稿第 15 条建议投资企业计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与被投资单位之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。投资企业对于纳入其合并范围的子公司与该投资企业的联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益，也应当按照上述原则进行抵销，在此基础上确认投资损益。投资企业与被投资单位发生的未实现内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

观察

我们注意到 IASB 于 2012 年 12 月发布了一份征求意见稿《投资企业与其联营或合营企业之间的资产销售或出资》（ED/2012/6），建议投资企业与其联营或合营企业之间因资产销售或出资导致的利得或损失的抵销仅限于不构成一项业务（如《国际财务报告准则第 3 号-企业合并》所定义）的资产销售或出资，如果投资企业与其联营或合营企业之间的资产出售或出资构成一项业务，则因该等交易产生的利得或损失中归属于投资方的部分不应予以抵销。

征求意见稿只规范了未实现内部交易损益的处理，并无区分是否因资产销售或出资导致的利得或损失，还是构成一项业务的资产销售或出资而导致的利得或损失。

征求意见稿....并未区分因资产销售或出资导致的利得或损失，与构成一项业务的资产销售或出资而导致的利得或损失

不同类型股权投资之间的转换

由于投资企业对被投资单位是否能实施控制、共同控制、重大影响在个别财务报表和合并财务报表中有不同的会计核算方法，所以当投资企业增加或减少投资可能影响到对被投资单位的会计核算，因此征求意见稿对此作出了规范。

金融工具投资转换为其他类型的投资

因增加投资导致金融工具投资转换为对联营企业或合营企业的投资

根据征求意见稿第 16 条的建议：投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施重大影响或共同控制但不构成控制的，应当改按权益法核算，并按照 CAS 22 确定的股权投资账面价值加上新增投资成本之和作为权益法核算的初始投资成本，原持有的权益性投资分类为可供出售金融资产的，计入其他综合收益 (OCI) 的累计公允价值变动应转入当期损益。该建议同时适用于合并财务报表和个别财务报表。

因增加投资导致由金融工具投资转换为对子公司的投资

根据征求意见稿第 9 条的建议：投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的，应当按照原持有的股权投资账面价值 (CAS 22 下核算的账面价值) 加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。该建议仅适用于个别财务报表，对于合并财务报表，则适用《企业会计准则第 33 号-合并财务报表》 (CAS 33) 的规定进行列报。

金融工具投资转换为其他类型的投资的核算	
增加投资转换为联营企业或合营企业的投资	增加投资转换为子公司的投资
<ul style="list-style-type: none">转换后采用权益法核算初始确认成本 = 原股权投资的账面价值 + 新增投资成本需要将之前在 OCI 中确认的累积公允价值变动转入当期损益	<ul style="list-style-type: none">转换后采用成本法核算初始确认成本 = 原股权投资账面价值 + 新增投资成本；未明确是否需要将之前在 OCI 中确认的累积公允价值变动转入当期损益

联营企业或合营企业的投资转换为其他类型的投资

因增加投资导致由对联营企业和合营企业的投资转换为对子公司的投资

根据征求意见稿第 9 条和第 16 条的建议：投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的，应当按照原持有的股权投资账面价值 (权益法下核算的账面价值) 加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本；购买日之前持有的被投资单位的股权涉及权益法核算确认的其他综合收益的，应当在处置该项投资时才将其相关的其他综合收益转入当期投资收益。该建议仅适用于个别财务报表，对于合并财务报表，则适用 CAS 33 的规定。

因减少投资导致由对联营企业和合营企业的投资转换为对金融工具投资

根据征求意见稿第 10 和 17 条的建议：投资企业处置对被投资单位的投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。因处置部分股权投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的，应当改按 CAS 22 核算，剩余股权在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。该建议仅适用于个别财务报表，对于合并财务报表，则适用 CAS 33 的规定。

联营企业或合营企业的投资转换为其他类型的投资的核算	
增加投资转换为对子公司的投资	减少投资转换为对金融工具投资
<ul style="list-style-type: none">转换后采用成本法核算初始确认成本 = 原股权投资账面价值（权益法核算）+ 新增投资成本购买日之前被投资单位股权涉及权益法核算的 OCI，在处置该项投资时才转入当期投资收益	<ul style="list-style-type: none">被处置部分的账面价值与实际取得价款的差额，计入当期损益剩余部分以剩余股权的公允价值进行初始计量剩余股权公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益未明确处置日之前股权投资中涉及的与权益法核算相关的 OCI 在处置部分股权时的处理

观察

在丧失对联营企业或合营企业重大影响或共同控制的情况下，征求意见稿并未明确处置日之前股权投资中涉及的与权益法核算相关的 OCI 在处置部分股权时的处理。

但《国际会计准则第 28 号-在联营和合营企业中的投资》（IAS 28）指出，在因减少投资而终止使用权益法的情况下，之前在投资主体 OCI 中累积确认的与该投资相关的所有金额应按照被投资主体直接处置相关资产或负债时相同的基础进行处理；而 ED/2012/3 另建议，对于以前在权益中确认的金额（即被投资方除净损益及 OCI 之外的其他净资产的变动），应计入当期损益。

子公司投资转换为其他类型的投资

因减少投资导致由对子公司投资转换为对联营企业和合营企业的投资

根据征求意见稿第 17 条的建议：投资企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整（与现行《企业会计准则讲解 2010》所述的方法一致）。该建议仅适用于个别财务报表，对于合并财务报表，则适用 CAS 33 的规定。

观察

在丧失对子公司控制权但对被投资单位仍具有重大影响或共同控制的情况下，虽然合并财务报表和个别财务报表对剩余股权均采用权益法核算，但金额却可能存在差异。这是因为，根据《企业会计准则解释第 4 号》问题 4，合并财务报表中确认的长期股权投资的初始金额为剩余股权投资在丧失控制权日的公允价值，而根据征求意见稿的建议，在个别财务报表中则视同该等投资自取得时即采用权益法核算。

因减少投资导致由对子公司投资转换为对金融工具的投资

根据征求意见稿第 10 条建议：投资企业处置对被投资单位的投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。因处置部分股权投资等原因对被投资单位不再具有控制的，应当改按 CAS 22 核算，剩余股权在丧失控制之日的公允价值与账面价值的差额计入当期损益。

子公司投资转换为其他类型的投资的核算

减少投资转换为 联营企业或合营企业的投资	减少投资转换为金融工具投资
<ul style="list-style-type: none">• 采用权益法核算• 对剩余股权视同自取得时即采用权益法核算	<ul style="list-style-type: none">• 以剩余股权的公允价值进行初始计量• 剩余股权公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益

减少或增加投资但未终止使用权益法

征求意见稿并未规范在增加或减少投资，但未终止使用权益法情形下的相关处理规定。

观察

ED/2012/3 规范了投资主体减少在联营或合营中的投资但未终止使用权益法情形下的相关处理。根据 ED/2012/3 的建议，投资主体应将以前在 OCI 中累积确认的利得和损失（如果这些利得或损失在相关资产或负债处置时会重分类至损益）中与所有权减少相关的部分重分类至利得和损失。对于以前在权益中确认的金额（即被投资方除净损益及 OCI 之外的其他净资产的变动），在投资主体终止使用权益法之前不应重分类至损益。

衔接规定

征求意见稿建议，修订的准则在实施前已经执行企业会计准则的企业及已经持有的不能对被投资单位实施控制、共同控制、重大影响的长期股权投资，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》进行核算并追溯调整，追溯调整不可行的除外。

征求意见的主要问题

财政部对第 2 号准则的征求意见稿，围绕着上述主要修订，提出了以下二项重点问题：

（一）关于本准则的范围

问题 1：关于第四类股权投资改按 22 号准则核算，您认为是否具有可操作性？在实务中可能产生什么影响？

（二）其他

问题 2：投资企业同时直接持有和通过其控制的风险投资机构、共同基金、信托投资等类似主体间接持有对联营企业的股权投资的，关于在投资企业的合并财务报表中的会计处理存在三种观点：一是直接和间接持有的股权投资应视为一个整体采用权益法核算；二是对间接持有的部分按照 22 号准则规定采用公允价值计量，同时对直接持有的部分采用权益法；三是企业可以自行在以上两种作法中选择。您认为哪种做法更恰当？理由是什么？

德勤中国业务的联络详情

北京

**德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所**
中国北京市东长安街1号
东方广场东方经贸城德勤大楼8层
邮政编码：100738
电话：+86 10 8520 7788
传真：+86 10 8518 1218

重庆

德勤咨询(重庆)有限公司
中国重庆市渝中区青年路38号
重庆国贸中心13楼10-12单元
邮政编码：400010
电话：+86 23 6310 6206
传真：+86 23 6310 6170

大连

**德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所**
中国大连市中山路147号
森茂大厦1503室
邮政编码：116011
电话：+86 411 8371 2888
传真：+86 411 8360 3297

广州

**德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所**
中国广州市天河路208号
粤海天河城大厦26楼
邮政编码：510620
电话：+86 20 8396 9228
传真：+86 20 3888 0119 / 0121

杭州

德勤商务咨询(杭州)有限公司
中国杭州市教工路18号
欧美中心企业国际A区605室
邮政编码：310013
电话：+86 571 2811 1900
传真：+86 571 2811 1904

哈尔滨

**德勤管理咨询(上海)有限公司
哈尔滨分公司**
哈尔滨市南岗区长江路368号
开发区管理大厦1618室
邮政编码：150090

香港特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
香港金钟道88号
太古广场一座35楼
电话：+852 2852 1600
传真：+852 2541 1911

济南

**德勤咨询(上海)有限公司
济南办事处**
中国济南市泺源大街150号 济南
中信广场A座十层1018单元
邮政编码：250011
电话：+86 531 8518 1058
传真：+86 531 8518 1068

澳门特别行政区

德勤·关黄陈方会计师行
澳门殷皇子大马路43-53A号
澳门广场19楼H-N座
电话：+853 2871 2998
传真：+853 2871 3033

南京

**德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所**
中国南京市汉中路89号
金鹰国际商城11层
邮政编码：210029
电话：+86 25 5790 8880
传真：+86 25 8691 8776

上海

德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路222
外滩中心30楼
邮政编码：200002
电话：+86 21 6141 8888
传真：+86 21 6335 0003

深圳

**德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所**
中国深圳市深南东路5001
华润大厦13楼
邮政编码：518010
电话：+86 755 8246 3255
传真：+86 755 8246 3186

苏州

**德勤商务咨询(上海)有限公司
苏州分公司**
中国苏州市工业园区苏华路1号
世纪金融大厦908室
邮政编码：215021
电话：+86 512 6289 1238
传真：+86 512 6762 3338

天津

**德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所**
中国天津市和平区南京路189号
津汇广场写字楼30层
邮政编码：300051
电话：+86 22 2320 6688
传真：+86 22 2320 6699

武汉

**德勤咨询(上海)有限公司
武汉办事处**
中国武汉市建设大道568号
新世界国贸大38层02号
邮政编码：430022
电话：+86 27 8526 6618
传真：+86 27 8526 7032

厦门

**德勤咨询(上海)有限公司
厦门办事处**
中国厦门市思明区鹭江路8号
国际银行大厦26楼E单元
邮政编码：361001
电话：+86 592 2107 298
传真：+86 592 2107 259

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司,以下称“德勤有限公司”),以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家,凭借其世界一流和高质量专业服务,为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤约 182,000 名专业人士致力于追求卓越,树立典范。

在中国大陆、香港和澳门,我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所有限公司,以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所,我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港特别行政区、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门特别行政区、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工,按照当地适用法规以协作/合作方式服务客户。

早在 1917 年,我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持,为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验,并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港,我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息,故此,并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前,请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。