

# 关于长期股权投资会计核算中的几个问题探析

邢跃宏

(山西兰花科技创业股份有限公司总会计师)

**摘 要:**长期股权投资会计核算是会计实务中的难点。针对股权投资中较常见的两类问题,即股权转让购买日的确定和联营企业投资未实缴出资时,如何核算收益或亏损,对照有关法规、准则逐一分析,提出自己的处理意见。

**关键词:**长期股权投资;核算;探析

股权投资是企业生产经营中经常发生的一种经济行为。长期股权投资的会计处理是会计核算中的难点,难在会计准则的核算是既定的,而企业在股权投资中的具体情况是多种多样,甚至是非常复杂的,很难一一对应,需要结合实际情况,准确判断处理。

**一、工商变更登记尚未完成时,是否应确认长期股权投资。**

企业之间转让股权,合同约定的股权交付日与工商变更登记日及涉及的资产权变更日往往不一致,在会计核算上应在什么时点确认并核算,需要进行分析判断。

《企业会计准则—企业合并》等十条规定:“购买日,是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期”。

《企业会计准则—企业合并(应用指南)》进一步规定: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通过。(2)企业合并事项需要经过国家有关主管部门批准的,已获批。(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。

以上五条,是股权转让和处理的要素。具体来说(1)企业合并时,协议获得股东大会通过是股权交易合法有效的最重要内部条件。一般来说,购买方和被购买方都需要按公司章程约定,获得各自股东大会或内部最高权力机构批准。

(2)企业合并事项需要经过国家有关部门批准,这是完成股权交易的外部程序条件。股权交易由于涉及被投资单位的股东变更,需要考虑公司登记条例的相关要求是否得到满足,某些特殊行业,外资、国有企业、上市公司等情形下,还需要考虑相关行业监管部门、商务部、国资委、证监会、交易所等审批情形。

常见的情形是,所有的批准文件都已获得,但尚未完成营业执照变更,工商变更登记尚未完成,怎么认定的问题。根据《中华人民共和国公司登记管理条例》第八章“登记程序”规定,登记机关决定是否受理立案审查的是递交的申请文件、材料是否齐全、是否符合法定形式。因此,工商变更登记更多的是企业在股权转让后政府行政管理的一种形式审查,是使购买方在法律上拥有这些股份,并以此对抗第三人。通常情况下不同于其他实质性的审批程序,除非另有规定,工商登记一般不影响股权转让的生效,也可能并不影响购买方对被购买方企业实施重大影响(某些情况下,购买方可能在工商变更登记完成前即有实质性权力参与被投资方的经营决策)。一般情况下,从提交申请到核发营业执照最长不超过75日,因此,应可以合理预计是否能够取得工商登记的审批,如果在正常期间未收到相关部门的反馈,则了解原因,该原因是否构成实质性障碍。

(3)参与合并各方已办理了必要的财产转移手续。一般而言,被收购公司对公司章程和股东名册变更后,收购公司即能在法律上行使对被收购公司的股东权利,即视为办理了财产转移手续。

(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。该条件是从风险报酬转移的角度考虑的,要素易于判断和操作。

(5)合并方或购买方实际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,是购买方判断即控制权转移的最重要实质性要素,一般通过以下一种或几种情形来判断是否有控制力或重大影响。

①在被投资单位的董事会或类似权力机构派有代表。

②参与被投资单位的财务和经营政策制定过程。

③与被投资单位之间发生重要交易。

④向被投资单位派出管理人员。

⑤向被投资单位提供关键技术资料。

综上所述,股权交易中会计上何时确认并核算长期股权投资购买日,需要对五个要素进行综合分析。

控制权转移和支付价款是实质性要素,股东大会审议、国家行政机关审核和财产权转移是程序性要素。按规定,这五个要素需要同时满足,方可确认购买日。在实务上,经常会有时间上的差异,很难同步。因此,在会计核算应遵循实质重于形式的原则,综合分析判断在不构成实质上障碍的情形下,应以判断控制权转移和支付价款为关键要素来确认长期股权投资的购买日进行核算。如果程序性要素构成了实质性障碍,则不可确认购买日。

## 二、联营企业的投资,在未实缴出资时,如何核算收益或亏损

股东制定投资协议,共同出资成立联营公司,盈亏应按出资比例或公司章程及投资协议的约定享有或承担,是公司法和企业会计准则的规定。

《中华人民共和国公司法》(2023年修正)第四条规定:“有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任,股份有限公司的股东,以其认缴的股份为限对公司承担责任”。

《中华人民共和国公司法》(2023年修正)第二百一十条规定,“股东按照实缴的出资比例分取红

利,全体股东约定不按出资比例分取红利的除外”。

《企业会计准则第13号—或有事项》第四条规定:与或有事项相关的业务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:(一)该业务是企业承担的现时业务;(二)履行该业务很可能导致经济利益流出企业;(三)该业务的金额能够可靠的计量。

在实务中,对联营企业的投资,某一股东未及时出资,延迟时间较长。联营企业在此期间产生的盈亏应如何核算?

分两种情况:

一是,按实缴出资比例核算投资收益。公司法规定:股东按实缴出资比例分红是基本原则;按认缴比例或其他方式分红是例外,该例外的情形应当有公司章程或投资协议的特别约定支持。公司法对于亏损的承担,是按实缴比例还是按认缴比

例核算没有明确规定。可以理解为:在会计核算中投资收益按权益法核算时,按实缴出资比例核算有关盈亏,实际分红时,也按照实缴出资比例分配股利。

二是,如果投资协议或公司章程有约定,出资方即使未及时出资,也应承担联营公司的亏损,则应当在亏损出现的年度确认该业务,而不应等到以后年度实缴出资以后再一次性确认。在核算亏损出现年度,出资方在确认投资损失的同时,确认为一项预计负债,而不是贷记长期股权投资。这是因为,会计准则规定,长期股权投资按权益法核算被投资单位的超额亏损时,是以长期股权投资的账面价值减记至零为限。针对已经出资的长期股权投资,按公司法规定,股东对公司的超额亏损以出资为限来承担责任。

(上接第9页)

用巷变形机理及加固方案,得到如下结论。

(1)分析了3406轨道顺槽变形,为后续优化提供了理论支持。

(2)通过数值模拟确定了大阳煤矿3406轨道顺槽切顶高度为10m时控顶效果最优。

(3)通过数值模拟证明了大阳煤矿3406轨道顺槽留巷补强支护方案的可行性。

#### 参考文献:

[1] 杜超. 沿空留巷复用巷道快速修复技术研究[J]. 煤

炭与化工,2024,47(01):29-34.

[2] 朱永建,任恒,王平,李鹏,王希之,魏明星. 倾斜厚层坚硬顶板条件下沿空留巷稳定性控制[J]. 中南大学学报(自然科学版),2023,54(03):956-966.

[3] 涂敏. 沿空留巷顶板运动与巷旁支护阻力研究[J]. 辽宁工程技术大学学报(自然科学版),1999(04):347-351.

[4] 韩昌良,张农,钱德雨,等. 大采高沿空留巷顶板安全控制及跨高比优化分析[J]. 采矿与安全工程学报,2013,30(03):348-354.

[5] 文志杰,蒋宇静,宋振骥,等. 沿空留巷围岩结构灾变系统及控制力学模型研究[J]. 湖南科技大学学报(自然科学版),2011,26(03):12-16.