

长期股权投资会计准则修订评析

陈琼 电话：(86) 010-83571314

邮箱：chenqiong_zb@chinastock.com.cn

引言

财政部日前印发了修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称CAS2(2014)),并要求自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行,鼓励在境外上市的企业提前执行,2006年2月15日发布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称CAS2(2006))同时废止。本次对长期股权投资准则修订了那些内容,体现了怎样的思路,将会产生什么影响?本文尝试对其进行分析。

一、修订的主要内容

首先,修订后的CAS2给出了长期股权投资的定义。CAS2(2014)所称长期股权投资,是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资。与原准则相比,适用的范围缩小了,将原属于本准则规范的对被投资企业不具有共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的股权投资适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》准则的规范,适用“可供出售金融资产”会计科目,按照22号准则的要求,使用公允价值或历史成本进行后续计量。

其次,是对相关概念的明确。具体体现在对“控制”、“共同控制”和“合营企业”概念的界定方面。由于修订后的合并财务报表准则,以及新发布的合营安排准则,对“控制”、“共同控制”和“合营企业”的定义进行了重新修订,因此,CAS 2(2014)明确,在判断“控制”、“共同控制”和“合营企业”时,应按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33(2014))和《企业会计准则第40号——合营安排》(CAS 40(2014))进行判断。CAS 2(2014)

本身则对“重大影响”的判断进行了规范。

再次，区别不同投资主体的会计处理方法。修订后的长期股权投资准则引入了国际会计准则中不同投资主体分别按不同方法进行会计处理的理念。在权益法下，对于部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的投资，以及分类为持有待售的投资，可以单独按照《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认与计量》或持有待售资产相关规定进行核算，其余部分采用权益法核算。

最后是重新理顺原散落在不同准则中有关长期股权投资的规定。例如被投资方其他净资产变动的处理，分布实现合并、分布处置子公司时个别报表中长期股权投资的处理等。长期股权投资的披露不再受本准则的规范，而是适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》准则。

二、修订背景及所体现的思路

2006年，财政部颁布了由1项基本准则和38项具体准则构成的会计准则体系，同时也拉开了我国企业会计准则与国际会计准则持续趋同的序幕。财政部自2006年发布《企业会计准则第2号——长期股权投资》（CAS 2(2006)）及其应用指南以后，又根据国际财务报告准则（IFRS）的相关变动，通过准则解释等文件陆续修订了部分长期股权投资准则的内容。2011年5月，国际会计准则理事会（IASB）发布了修订后的《国际会计准则第27号——个别财务报表》（IAS 27（2011））和《国际会计准则第28号——联营和合营企业中的投资》（IAS28（2011））。为保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，并对2006年后发布的相关修订进行整合完善，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），征求意见截止日为2013年2月16日。

2014年3月13日，财政部完成长期股权投资准则的修订工作，并发布了《关于印发修订〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉的通知》（财会[2014]14号），对CAS2(2006)进行了整体修订。新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》（CAS 2（2014））自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行，原CAS 2（2006）同时废止。

本次修订是根据我国经济发展所处的阶段、国际环境，特别是我国企业个体的外部环境进行的一次适时修订。修订后的准则不仅是与国际会计准则的进一步趋同，也体现了企业会计因自身发展阶段和所处环境的变化。

修订后准则规范范围的重新界定兼顾了企业的内部管理需要和外部环境变化。就内部管理需要来看，修订后的准则不再将对被投资方不具有控制共同控制和重大影响且没有公开报价、公允价值不能可靠计量的投资作为长期股权投资体现了将该部分投资的风险特征进一步明确的管理需要。对于投资方而言，该部分投资的风险特点是投资资产的价格变动风险，而长期股权投资是将被投资方作为关联方看待，体现的是经营风险。原准则中并没有将这部分投资的风险区别的这么细。因此，修订后的准则与风险特征相匹配的做法体现了细化风险管理的需要。

对于外部环境来说，随着经济发开放性的增强，企业发展的国际性水平越来越高，会计准则国际趋同的需求也越来越强。在国际财务报告准则体系中，企业持有的对被投资方不具有控制、共同控制、重大影响，且其公允价值不能可靠计量的股权投资，作为按成本计量的可供出售金融资产进行核算，不作为长期股权投资核算。本准则的修订与国际国际准则保持一致，顺应了企业面临的这种外部环境改变的需要。

三、准则修订的意义

长期股权投资准则的修订与其他相关法律是相互适应的。公司法中将公司分为公众公司和非公众公司，而对公众公司和对非公众公司的股权投资在会计确认和计量是不同的，此次修订后的长期股权投资体现出这种不同要求。这体现出我国相关法律制度体系的逻辑一致性在逐渐增强。

长期股权投资准则的修订是与我国资本市场建设相互协调、相互适应和促进的，有利于我国多层次资本市场体系建设。随着全国中小企业股份转让系统运行规范化，企业对其他主体股权投资逐渐活跃，对这类投资在会计上的确认与计量进行规范的需求变得明显了。此次长期股权投资准则的修订恰逢其时。同时，我国多层次资本市场建设也为长期股权投资准则的修订提供了实践可能。二者相互协调、相互促进。

长期股权投资准则修订有利于公司理财活动的规范化。在公司理财活动中，需要将企业的活动分为金融活动与经营活动两类。而在这两种活动之间进行分类并没有严格的标准，也没有公认的做法。通常的做法是将对其他主体的控制性权益投资划归为经营活动。但是控制和共同控制程度以下的权益性投资，不同的企业对其分类是有不同的标准，随意性较强。分类不准确将导致提供信息的相关性不够，不利于公司的财务管理。如果参照修订后的长期股权投资对其进行分类则比较容易且分类结果明确，即将长期股权投资分类为经营活动，若其他参股性的权益投资在会计中没有确认为长期股权投资也就不必归为企业的经营活动。这种做法有利于企业

对自己的权益投资在金融活动和经营活动之间进行分类，以便为管理者提供更清晰更相关的管理用信息。

综合来说，此次会计准则的修订是我国企业会计准则与国际会计准则持续趋同过程中的又一大步。本次会计准则的修订工作不仅修订了长期股权投资准则还修订了其他的准则，同时发布了《企业会计准则第39号——公允价值计量》、《企业会计准则第40号——合营安排》和《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》三项会计准则。既体现了对个别准则的完善也体现了对我国会计准则体系的完善，无论在形式上还是在实质上做到了与国际会计准则的趋同，并且也是符合我国企业发展的实际需要的。

中国银河证券股份有限公司 博士后科研工作站

北京市西城区金融街35号国际企业大厦C座 100033

电话：(86) 13810898259

传真：010-83571314

中国银河证券网址：www.chinastock.com.cn

中国银河证券博士后科研工作站网址：<http://www.chinastock.com.cn/yhwz/postdoc/index.shtml.chinastock.com.cn>