

《企业会计准则第2号——长期股权投资》（财会[2014]14号，以下简称“长期股权投资准则”）规定，投资方对被投资单位具有大影响的权益性投资，应适用该准则进行会计处理。在实务中，如何判断投资方对被投资单位是否具有重大影响，是企业在投资业务中关注的焦点问题之一。

一、案例背景

A公司是一家从事交通基础设施项目投资、融资和经营管理的企业。B公司成立于2x17年9月，由包括A公司在内的多家行业内企业合资组建，A公司持有B公司21.75%的股权，B公司的股东之间不存在关联方关系。B公司董事会共设5席，A公司委派1人，担任B公司副董事长，参与B公司的生产经营决策，其他董事由各股东按约定委派。此外，A公司委派1人担任B公司的副总经理，全职参与B公司的日常经营管理。

B公司的议事规则为：股东会按照出资比例行使表决权，股东会作出的决议，必须经代表二分之一以上表决权的股东通过；但是，股东会作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，必须经代表三分之二以上表决权的股东通过；董事会决议的表决实行一人一票，董事会作出的决议必须经全体董事过半数通过。不存在其他事实或情况表明股东对B公司存在共同控制的情形。

2x17年9月，A公司在投资开始日判断对B公司具有重大影响，将对B公司的投资作为长期股权投资核算，并采用权益法进行后续计量。2x18年，B公司在经营中开始出现亏损，2x19年B公司经营状况并未好转，且预测当年可能出现较大幅度亏损。2x19年6月30日，A公司将其对B公司的投资从权益法核算的长期股权投资转换为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，在“其他权益工具投资”科目核算。理由是：A公司当年在董事会发表的部分重要意见未被采纳，表明其不能实质性参与B公司的经营管理，因此不再作为长期股权投资进行核算。

问题：2x19年6月30日，A公司将其对B公司的投资从长期股权投资转换为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，该会计处理是否恰当？

二、案例解析

1.案例分析

根据长期股权投资准则第二条和第三条的规定，对被投资单位具有重大影响的权益性投资适用该准则。在分析本案例的适用准则时，需要重点关注A公司对B公司是否具有重大影响。

在判断对被投资单位是否具有重大影响时，根据长期股权投资准则第二条，重大影响是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。根据《〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉应用指南》（2014年发布，以下简称“长期股权投资准则应用指南”）“二、关于适用范围”（三）的规定，投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。根据长期股权投资准则应用指南“三、关于重大影响的判断”（一）、（二）和（四）的规定，投资方在被投资单位的董事会派有代表，或参与被投资单位财务和经营政策制定过程，或向被投资单位派出管理人员，是企业用来判断是否对被投资单位具有重大影响的常见情形。同时，长期股权投资准则应用指南“三、关于重大影响的判断”还强调，存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。企业需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断。

本案例中，A公司直接持有B公司21.75%的股权，在B公司董事会占有1/5的席位，且委派1人担任副总经理参与日常经营管理。由此可见，在该股权投资初始确认和计量时，A公司判断其对B公司具有重大影响，将对B公司的投资作为长期股权投资进行核算是恰当的。本案例中，在A公司对B公司的持股比例和B公司的决策机制均没有发生变化的情况下，A公司在2x19年6月30日将其对B公司的权益性投资从长期股权投资转换为金融工具，对于该调整是否恰当及其调整理由是否合理，需要进一步分析A公司对B公司的影响程度是否发生了实质性变化。针对“A公司在2x19年董事会发表的部分重要意见未被采纳”的理由，虽然A公司在董事会发表的部分重要意见未被采纳，但是根据长期股权投资准则第二条的规定，重大影响是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。本案例中，A公司有能力在董事会上发表意见，并在董事会上进行投票表决，该事实也表明A公司实质性参与了B公司的财务和经营决策；同时，“部分重要意见未被采纳”属于董事会决策机制下的决策结果，不能仅由此推断A公司未能实质性参与B公司的财务和经营决策。

基于上述分析，在本案例中，并不存在新的特殊事实或情况实质性影响A公司对B公司具有重大影响的判断结论，A公司对B公司仍具有重大影响。

2.案例结论

综上所述，根据长期股权投资准则等有关规定，2x19年6月30日，由于A公司对B公司所具有的重大影响未发生实质性变化，A公司将其对B公司的投资从权益法核算的长期股权投资转换为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，该会计处理是不恰当的。

三、案例启示

对于权益性投资，投资方需要判断对被投资单位的影响程度，从而进一步确定其会计处理。实务中，在被投资单位出现持续亏损的情况下，个别投资方为规避因按照长期股权投资准则要求采用权益法核算而确认投资损失，可能以个别“事实”为借口或理由，主观故意将相关投资分类为金融资产。

投资方在判断对被投资单位是否具有重大影响时，应当严格遵循长期股权投资准则及其应用指南等相关规定，遵循实质重于形式的原则，综合考虑所有相关事实和情况做出恰当的判断。本案例中，在B公司出现较大亏损的会计期间，当B公司的决策机制、股权结构以及A公司对B公司的持股比例等方面未发生实质变化的情况下，A公司以不合理的理由为依据变更对被投资单位是否存在重大影响的判断并改变会计处理，在报表上规避联营企业亏损对投资方的影响，这种会计处理方式体现出主观故意调整利润、粉饰财务报表的典型特征。通过变更对外投资的核算方法调节当期损益的错误做法已成为财会监督的重要关注点，企业应重视会计处理的合规性，确保财务报表真实反映企业的财务状况和经营成果，充分披露股权投资业务的经营风险。

四、企业会计准则及相关法规规定

本案例涉及的企业会计准则及相关规定主要包括《企业会计准则第2号——长期股权投资》（财会[2014]14号）第二条和第三条，《〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉应用指南》（2014年发布）“二、关于适用范围”（三）和“三、关于重大影响的判断”等。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第二条：

本准则所称长期股权投资，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。

在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行判断。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。投资方属于《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的情况除外。

重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。投资方能够对被投资单位施加重大影响的

，被投资单位为其联营企业。

在确定被投资单位是否为合营企业时，应当按照《企业会计准则第40号——合营安排》的有关规定进行判断。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第三条：

下列各项适用其他相关会计准则：

（一）外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》。

（二）风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及本准则未予规范的其他权益性投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

《〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉应用指南》（2014年发布）“二、关于适用范围”（三）：

投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

《〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉应用指南》（2014年发布）“三、关于重大影响的判断”：

企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

（一）在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并相应享有实质性的参与决策权

，投资方可以通过该代表参与被投资单位财务和经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响。

（二）参与被投资单位财务和经营政策制定过程。这种情况下，在制定政策过程中可以为其自身利益提出建议和意见，从而可以对被投资单位施加重大影响。

（三）与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有重要性，进而一定程度上可以影响到被投资单位的生产经营决策。

（四）向被投资单位派出管理人员。在这种情况下，管理人员有权力主导被投资单位的相关活动，从而能够对被投资单位施加重大影响。

（五）向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资方的技术或技术资料，表明投资方对被投资单位具有重大影响。

存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。企业需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断。