

权益法下长期股权投资初始投资成本的调整

刘艳琨

(郑州大学商学院 郑州 450001)

【摘要】《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:权益法核算的长期股权投资,应比较长期股权投资初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,从而确定是否调整初始投资成本。本文认为该准则的这一规定不是很明确,容易导致理解上的偏差,为此提出了如何调整初始投资成本的建议。

【关键词】长期股权投资 权益法 初始投资成本 调整

企业的长期股权投资,按是否为合并方式下形成的,分为企业合并取得的长期股权投资和非企业合并取得的长期股权投资;按投资企业与被投资单位的关系,长期股权投资又可分为对被投资单位实施控制的长期股权投资、对被投资单位具有共同控制的长期股权投资、对被投资单位具有重大影响的长期股权投资以及对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,并且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。根据现行企业会计准则的规定,长期股权投资的后续计量可采用成本法和权益法。

一、权益法的适用范围

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,采用权益法核算。共同控制是指按照合同约定与其他投资者对被投资单位所共有的控制。一般来说,具有共同控制权的各投资方所持有的表决权股份基本相同,在这种情况下,对被投资单位的重要财务和经营决策只有在分享控制权的投资方一致同意时才能通过。被各投资方共同控制的企业,一般称为投资企业的合营企业。重大影响是指对一个企业的财务和经营决策有参与的权利,但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些决策的制定。一般来说,投资企业在被投资单位董事会中派有董事,或能够参与对被投资单位的财务和经营决策的制定,从而对被投资单位形成重大影响。

被投资单位如果受到投资企业的重大影响,一般称为投资企业的联营企业。投资企业对被投资单位不具有控制、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长期股权投资,因而投资企业对被投资单位不具有影响力,按照重要性原则,其投资成本不再反映到对被投资单位净资产享有份额的变动项目中,因此其长期股权投资按成本法核算。对于投资企业对被投资单位实施控制的长期股权投资,由于投资企业能够对被投资单位实施控制,因而需要编制合并财务报表。但为了避免在编制合并财务报表时过多地抵销内部往来项目,此类按成本法核算的长期股权投资,在编制合并财务报表时需按照权益法进行调整。

二、权益法下初始投资成本的确认和调整

以支付现金取得的长期股权投资,应当以支付的现金作为初始投资成本,借记“长期股权投资——成本”科目,贷记“银行存款”科目;以付出非货币性资产、发生或承担债务的方式取得被购买方的股权,应当按照资产、负债的公允价值作为初始投资成本,借记“长期股权投资——成本”科目,按照资产、负债的账面价值,贷记有关资产、负债科目,将公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益,借记“营业外支出”科目或贷记“营业外收入”科目;以发行股票等权益性证券取得的长期股权投资,应当按照发行股票的公允价值作为初始投资成本,借记“长期股权投资——成本”科目,按照发行股票面值的总额作为股本,贷记“股本”科目,按照长期股权投资初始投资成本与发行股票面值总额之间的差额,贷记“资本公积——股本溢价”科目。企业取得长期股权投资,实际支付的价款或对价中包含的已宣告发放但尚未支取的现金股利或利润,作为应收项目处理,不构成取得长期股权投资的成本。投资企业为进行长期股权投资发生的各项直接相关费用计入长期股权投资成本。

例1:甲公司于2008年1月1日以货币资金9 000 000元以及一批固定资产购入联营企业乙公司40%的股权,固定资产的原始价值为6 000 000元,累计折旧为2 000 000元,公允价值为5 000 000元。固定资产未计提减值准备。购买日,乙公司净资产账面价值为36 000 000元,公允价值为37 500 000元。假定不考虑相关费用,其账务处理为:

借:长期股权投资——成本	14 000 000
累计折旧	2 000 000
贷:固定资产	6 000 000
银行存款	9 000 000
营业外收入	1 000 000

长期股权投资采用权益法进行核算,一般理解为长期股权投资的账面价值要随着被投资单位的净资产变动而相应变动,大体上反映在被投资单位可辨认净资产公允价值所占有的份额中。当企业取得的长期股权投资的初始投资成本与企

业在被投资单位所有者权益中享有的份额不一致时,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,若长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,则不调整长期股权投资的初始投资成本;若长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,则其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本,借记“长期股权投资——成本”科目,贷记“营业外收入”科目。

例2:沿用例1资料。假定乙公司所有者权益均为可辨认的净资产。甲公司享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为15 000 000元(37 500 000×40%),甲公司应调整初始投资成本为1 000 000元(15 000 000-14 000 000)。

借:长期股权投资——成本 1 000 000

贷:营业外收入 1 000 000

上述分析表明,企业取得的长期股权投资,如果属于权益法核算的范围,应比较长期股权投资初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,对其差额进行分析,确定应调整初始投资成本的金额。

三、现行会计处理存在的问题

现行会计准则有关规定只要求调整长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,并将此差额计入营业外收入;而将长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,看作性质与商誉相同,不调整初始投资的成本。这样处理存在一定的缺陷:

1. 违背了“权益法”的含义。对权益法的通常解释是:权益法下长期股权投资的账面价值要随被投资单位的所有者权益变动而相应变动,大体上反映投资企业在被投资单位所有者权益中应享有的份额,被投资单位发放现金股利、实现净损益以及其他所有者权益发生增减变动时,投资企业要根据持股比例相应调整长期股权投资的账面价值。按照权益法的这种解释,只要长期股权投资的初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额存在差额,都应对此差额进行调整。但会计准则规定只对小于差额进行调整,而对大于差额并未明确进行调整。在初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下,长期股权投资的账面价值并非符合权益法含义所确定的价值。

2. 造成对有关问题的不同理解。

(1)对长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额有不同的理解。根据《企业会计准则讲解》的解释,长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,是投资者在投资过程中取得的通过作价体现出来的与所取得股权份额相应的高誉及不符合条件的资产价值。按照这一解释,只要不将大于差额确认为商誉并进行会计处理,就不会与企业会计准则中有关商誉的规定产生矛盾。但是,采用权益法核算的长期股权投资,其初始投资成本按照付出资产或承担负债的公允价值计量,对被投资单位净资产公

允价值的评估已反映了商誉及不符合条件的资产价值,大于的差额已超出了这个价值,不应再认为是商誉或不符合条件的资产价值。因此,大于的差额可理解为交易双方在作价过程中受让方的让步,属于投资方的损失,应计入当期损益。

(2)对长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额有不同的理解。根据《企业会计准则讲解》的解释,长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,是交易双方在作价过程中转让方的让步,属于投资方的收益。但是也有另外的情况,如小于差额也可能是被投资单位的负商誉。我国企业会计准则不将负商誉作为商誉确认,而是将其作为利得计入营业外收入。虽然同样作为营业外收入处理,但对于小于差额却有不同理解。

四、对策建议

1. 合理确定权益法的概念。成本法和权益法的本质区别在于长期股权投资持有期间投资收益的确认与会计处理。权益法下,被投资单位实现净损益时,投资企业要以被投资单位各项可辨认净资产的公允价值为基础,对账面净损益进行调整,再根据持股比例调整长期股权投资的账面价值,同时确认投资损益。调整后的长期股权投资账面价值中如实反映了投资企业在被投资单位净损益中应占有的份额。被投资单位分派的现金股利视为投资的收回,冲减长期股权投资的账面价值。而在成本法下,被投资单位实现净损益时,投资企业不确认投资损益,也不调整长期股权投资的账面价值。因此,权益法应理解为对投资企业在被投资单位净损益中应占有的份额,应通过长期股权投资的账面价值如实反映。这样,既可将权益法与成本法从本质上区分开来,又可以根据损益调整以外的业务实质进行相应的会计处理。

2. 大于差额和小于差额的会计处理应一致。如果将大于差额或小于差额理解为正负商誉,则采用目前的会计处理方法,但小于差额不是转让方的让步,而是转让方的负商誉;如果将大于差额或小于差额理解为交易双方在作价过程中受让方的让步或转让方的让步,则均应调整长期股权投资成本并将差额计入当期损益,大于差额借记“营业外支出”科目,贷记“长期股权投资——成本”科目;小于差额借记“长期股权投资——成本”科目,贷记“营业外收入”科目。

总之,《企业会计准则第2号——长期股权投资》对权益法下长期股权投资初始成本调整的有关规定不尽合理。因此笔者建议,或重新审视权益法的概念,或在权益法通常含义的基础上,对于长期股权投资的初始投资成本大于或小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,都予以调整长期股权投资的初始投资成本

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007