

同一控制下长期股权投资 成本法转为权益法的会计处理

重庆 蒋枫 徐刚 杨兴龙

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,长期股权投资的核算因追加投资等原因能够对被投资单位实施共同控制或重大影响但不构成控制的,应当改按权益法核算,并且以成本法下长期股权投资的账面价值或按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的投资账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本。很显然,会计准则没有对因处置投资导致对被投资单位的影响力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的情况进行具体规定。

2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材《会计》根据以往相关内容的处理及会计准则中合并财务报表的规定,将该内容具体化了。但从其会计处理的综述及例题来看,实质上只对非同一控制下因处置投资导致对被投资单位的影响力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的情况做出了相关规定,对同一控制下因处置投资导致对被投资单位的影响力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的情况并未做出相关规定。本文结合新企业会计准则和国际财务报告准则的相关规定以及我国企业的实际情况,对该问题加以探讨。

一、会计处理

结合我国企业的实际情况,根据一致性原则并参照国际财务报告准则,对同一控制下因处置投资导致对被投资单位的影响力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的情况的会计处理如下:

1. 应按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资的成本(账面价值),并将在初始确认时已计入资本公积对应处置部分的金额转入投资收益。

2. 如果有确凿证据证明在原取得投资时被投资单位的可辨认净资产的公允价值是公允的,此交易具有商业实质,则应按权益法对初始投资成本进行调整,即初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,两者之间的差额不要求对长期股权投资的成本进行调整。相反,初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,应调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益。

如果没有确凿证据证明在原取得投资时被投资单位的可辨认净资产的公允价值是公允的,此交易不具有商业实质,则不对剩余的长期股权投资账面价值进行调整。

3. 对于对被投资单位从原取得投资后至转为权益法核算之间被投资单位实现净损益中按照持股比例计算应享有的份额,应当在调整长期股权投资账面价值的同时调整留存收益。对于对被投资单位在此期间的所有者权益的正常变动应享有的份额,应当在调整长期股权投资账面价值的同时,记入“资本公积——其他资本公积”科目。如果属于其他原因导致的被投资单位的可辨认净资产公允价值在此期间的变动,则不进行会计处理。

二、案例分析

例:2007年1月1日,甲公司以银行存款8200万元从证券市场上购入乙公司发行在外80%的股份并能够控制乙公司。同日,乙公司所有者权益为10000万元。其中:股本为6000万元,资本公积为1000万元,盈余公积为300万元,未分配利润为2700万元。甲公司和乙公司属于同一控制下的两个公司。甲公司2007年1月1日资本公积中的资本溢价为5000万元。乙公司2007年度实现净利润1000万元。2007年乙公司宣告分派2006年现金股利500万元,无其他所有者权益变动。2008年1月1日,甲公司将持有的对乙公司40%的股权以6400万元出售给某企业,此时乙公司净资产的价值为10500万元,公允价值为16000万元。

在出售40%的股权后,甲公司对乙公司的持股比例为40%,虽然在被投资单位董事会中派有代表,但不能对乙公司生产经营决策实施控制。因此,对乙公司长期股权投资应由成本法改为权益法核算。

确认长期股权投资处置损益。会计处理为:借:银行存款6400万元,资本公积100万元;贷:长期股权投资4000万元,投资收益2500万元。

调整长期股权投资账面价值。剩余的长期股权投资账面价值为4000万元,由于题目中没有说明有确凿的证据证明其公允价值是公允的,所以对其不必调整。

取得投资后被投资单位实现的净损益为1000万元,分配股利为500万元,应调整增加长期股权投资的账面价值为200万元,同时调整留存收益。会计处理为:借:长期股权投资200万元;贷:盈余公积20万元,利润分配——未分配利润180万元。由于是同一控制,所以对于未计入所有者权益的变动不应调整。

三、理论依据

1. 投资企业由于减资导致对被投资单位的影响力由控

投资性房地产的会计计量及其纳税影响

四川自贡 王霞

《企业会计准则第3号——投资性房地产》明确了投资性房地产的核算范围,将原属于固定资产和无形资产核算范围的房地产独立出来,作为投资性房地产进行核算,一方面是为了与国际惯例接轨,另一方面是为了使企业所提供的会计信息更加有助于决策。但是,笔者认为,会计准则中的有关规定还有值得商榷的地方,现提出以供探讨。

一、投资性房地产的初始计量及其纳税影响

《企业会计准则第3号——投资性房地产》第七条规定,投资性房地产应当按照成本进行初始计量。①外购投资性房地产的成本,包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。②自行建造投资性房地产的成本,由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。③以其他方式取得的投资性房地产的成本,按照相关会计准则的规定确定。

企业在自行建造投资性房地产的过程中如果存在借款(包括专门借款和一般借款),其所发生的借款费用如果符合资本化条件的,应准予计入投资性房地产的成本。其借款费用准予资本化的时间是以该资产达到预定可使用状态为准,其准予资本化的利息为借款当期实际发生的利息费用,减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额。

税法上规定的借款费用只限于固定资产的专门借款,其借款费用准予资本化的时间是以办理竣工决算为准,准予资本化的利息为不高于银行同期贷款利息。

制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制时,说明投资的实质已改变。《国际会计准则第28号——对联营企业投资会计》(IAS28)规定,在权益法下,对联营企业的投资最初以成本入账,投资日以后,通过增加或减少投资的账面价值来确认投资企业在被投资单位损益中应占的份额。按投资企业所占被投资单位损益的份额确认为投资企业的损益。若收到被投资单位分配的利润,则冲减投资的账面价值,对于不包括在损益表中的被投资单位权益的变动,由此而导致投资企业对被投资单位权益的成比例的变动,也需调整其投资的账面价值。所以,为了提供更准确的财务信息,一是应将剩余投资由成本法转为权益法,二是应根据一致性原则,对剩余投资的账面价值按权益法进行追溯调整。

因此,对于对被投资单位从原取得投资后至转为权益法核算之间被投资单位实现净损益中按照持股比例计算应享有

因此,在存在借款费用的情况下,对投资性房地产采用成本模式进行初始计量,将会导致会计与税法在累计折旧和累计摊销的确认上产生差异,因此企业在所得税纳税申报时需要进行纳税调整。

例1:A公司于2008年1月1日向银行专门借款8000万元,利率6%,期限2年,到期一次还本付息。A公司采用自建方式建造办公楼并用于出租,建造期为1年,于2008年12月31日竣工决算。有关支出如下:2008年1月1日购买工程物资2000万元,4月1日购买工程物资3000万元,10月1日支付工程人员工资500万元,购买工程物资2000万元,12月1日发生工程有关的支出500万元。专门借款中未使用部分全部存入银行,月存款利率为0.5%。该办公楼采用成本模式进行计量。假定会计与税法确定的使用年限都为10年,均采用直线法计提折旧,无残值。

根据会计准则的规定,A公司会计处理如下:

(1)2008年1月1日取得借款。借:银行存款8000万元;贷:长期借款8000万元。

(2)2008年1月1日购买工程物资并被领用。借:工程物资2000万元;贷:银行存款2000万元。借:在建工程2000万元;贷:工程物资2000万元。

(3)2008年4月1日购买工程物资并被领用。借:工程物资3000万元;贷:银行存款3000万元。借:在建工程3000万元;贷:工程物资3000万元。

(4)2008年10月1日支付工程人员工资和购买工程物

的份额,应当在调整长期股权投资账面价值的同时调整留存收益。另外,对于被投资单位在此期间的所有者权益的变动应分为直接计入所有者权益的变动和其他原因造成的所有者权益的变动,对于直接计入所有者权益的变动应按剩余投资享有的份额进行调整。

2.从投资企业和被投资单位的关系来说,两者之间应属于关联方关系,关联方交易很有可能导致交易价格的不公允。所以,我们应根据新会计准则对关联方交易的规范,分两种情况对其进行处理:①如果能提供确凿的证据证明在原取得投资时被投资单位的可辨认净资产的公允价值是公允的,此交易具有商业实质,按非同一控制下的规范对其进行会计处理。②如果没有确凿的证据证明在原取得投资时被投资单位的可辨认净资产的公允价值是公允的,此交易不具有商业实质,不对剩余的长期股权投资账面价值进行调整。○