

长期股权投资成本法转为权益法的会计处理

马 丽

(兰州工业高等专科学校 兰州 730050)

【摘要】 本文依据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定及应用指南的解释,通过实例阐述了长期股权投资由成本法转为权益法的会计处理及应注意的问题。

【关键词】 长期股权投资 成本法 权益法 商誉

一、成本法与权益法简介

成本法是指长期股权投资的价值通常按初始投资成本计量,除回收或追加投资外,一般不对长期股权投资账面价值进行调整的一种会计处理方法。成本法适用于如下类型的股权投资:①投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资,即对子公司的投资。此种情况下,在编制合并财务报表时应当按照权益法对这部分投资进行相应的调整。②投资企业对被投资单位不具有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,主要是指除对子公司、合营企业、联营企业投资之外的长期股权投资。

权益法是指长期股权投资最初以投资成本计量,以后要根据投资企业应享有被投资单位所有者权益的份额的变动,对长期股权投资的账面价值随之进行相应调整的方法。投资企业对合营企业、联营企业的投资,应当采用权益法核算。

二、长期股权投资成本法转为权益法的具体情形

投资企业对长期股权投资的核算到底是采用成本法还是权益法主要取决于所拥有的被投资单位有表决权资本的持股比例。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定及应用指南的解释,由成本法转为权益法的情形主要包括:①因持股比例上升由成本法转为权益法,即原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响及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,因追加投资导致持股比例上升,能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制的,应将成本法改为权益法。②因持股比例下降由成本法转为权益法,即因处置投资导致对被投资单位的影响力由控制转为重大影响或与其他方一起实施共同控制的,应将成本法改为权益法。

三、成本法转为权益法的会计处理

1. 因持股比例上升由成本法改为权益法的会计处理。根据规定,因持股比例上升由成本法改为权益法时,应区分原持有的长期股权投资、新增长期股权投资以及综合考虑有关的商誉或形成的留存收益。其会计处理的核心内容是:

(1)原持股比例部分。按照权益法的核算要求对原成本法下的核算结果进行追溯调整,即应以成本法下长期股权投资

的账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本,并在此基础上比较该初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定是否需要调整长期股权投资账面价值。具体来说就是:若原取得投资时长期股权投资的账面余额大于应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额(超出的部分为“正商誉”),不调整长期股权投资的账面价值;若原取得投资时长期股权投资的账面余额小于应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额(小于的部分为“负商誉”),应按其差额调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益。

(2)新增股权部分。新增股权部分也比照上述权益法的核算要求进行相应会计处理,对于新取得的股权部分,应比较新增投资的成本与取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额来确定是否调整长期股权投资的账面价值,其中:若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,即出现正商誉,不调整长期股权投资的账面价值;若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,即出现负商誉,应调增长期股权投资的成本及营业外收入。必须注意的是:要综合考虑上述两种情况,确定与整体投资相关的商誉或是因投资成本小于应享有份额应计入留存收益或损益的金额。如果初始投资产生的商誉与追加投资产生的商誉综合在一起时为正商誉,则不调整长期股权投资的成本。如果综合在一起为负商誉,则应根据如下情况分别进行处理:①如果初始投资产生正商誉、追加投资产生负商誉,综合为负商誉,则应在调增长期股权投资的同时调增营业外收入。②如果初始投资产生负商誉,追加投资也产生负商誉,综合为负商誉,则应在调增长期股权投资的同时对前者调增留存收益、对后者调增营业外收入。③如果初始投资产生负商誉,追加投资产生正商誉,综合为负商誉,则应在调增长期股权投资的同时调增留存收益。

(3)原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分。对属于此期间被投资单位实现净损益中应享有的份额,调整长期股权投资和留存收益,其余部分调整长期股权投资和资

本公积。

例1:甲公司2007年1月1日取得乙公司10%的股权,成本为1 000万元,取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值总额为7 000万元(假定公允价值与账面价值相同)。因对被投资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值,甲公司对其采用成本法核算。甲公司按照净利润的10%提取盈余公积。2008年1月1日,甲公司又以1 600万元的价格取得乙公司20%的股权,当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为8 500万元(假定公允价值与账面价值相同)。取得该部分股权后,按照乙公司章程规定,甲公司能够派人参与乙公司的生产经营决策,对该项长期股权投资改为权益法核算。假设甲公司在取得乙公司20%的股权后至新增投资日,乙公司通过生产经营活动实现的净利润为1 000万元,未派发现金股利;因其他原因导致资本公积金增加500万元。

甲公司在追加投资时,对该项长期股权投资由成本法改为权益法核算,分析如下:首先,初始投资1 000万元,按10%持股比例拥有份额700万元($7\ 000 \times 10\%$),出现正商誉300万元。其次,追加投资1 600万元,按20%持股比例拥有份额1 700万元,产生负商誉100万元($1\ 600 - 8\ 500 \times 20\%$);正负商誉综合考虑,出现正商誉200万元($300 - 100$)。因此不需要对长期股权投资的成本进行调整。再次,原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值增加1 500万元($8\ 500 - 7\ 000$)。其中1 000万元为净损益的增加,应按原持股比例调增留存收益100万元(其中盈余公积10万元、利润分配90万元);另外500万元为资本公积的变化,按原持股比例应调增资本公积50万元($500 \times 10\%$)。甲公司作如下会计分录:借:长期股权投资150万元;贷:盈余公积10万元,利润分配——未分配利润90万元,资本公积——其他资本公积50万元。经过以上处理后,甲公司对乙公司的长期股权投资的账面余额为2 750万元($1\ 000 + 1\ 600 + 150$),与应享有的份额2 550万元($8\ 500 \times 30\%$)相比,多出的200万元即为综合正商誉。

例2:假设例1中甲公司2008年1月1日追加投资时支付的款项为1 300万元,其他条件不变,则追加投资拥有的份额为1 700万元($8\ 500 \times 20\%$),产生负商誉400万元($1\ 300 - 1\ 700$),与初始投资产生的正商誉300万元相抵后,出现100万元的负商誉。对此应作如下分录:借:长期股权投资100万元;贷:营业外收入100万元。

涉及损益调整的分录与例1相同。调整后长期股权投资的账面价值为2 550万元($1\ 000 + 1\ 300 + 150 + 100$),与应享有的份额2 550万元($8\ 500 \times 30\%$)相等。

2. 因持股比例下降由成本法改为权益法。因持股比例下降,即因处置投资等导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或实施共同控制情况下的会计处理,具体包括:①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成本。②剩余持股比例部分。如果剩余的长期股权投资的成本(初始投资成本)大于按剩余持股比例计算的应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,则属于

投资作价中体现的正商誉,因此不调整长期股权投资的账面价值;如果剩余的长期股权投资的成本小于按剩余持股比例计算的应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,则属于投资作价中体现的负商誉,调整长期股权投资账面价值和留存收益。③对于原取得投资后至转换为权益法核算之间被投资单位实现净损益中应享有的份额,调整长期股权投资和留存收益。其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额,调整长期股权投资和资本公积。

例3:甲公司原持有乙公司60%的股权,长期股权投资账面余额为6 000万元,未计提减值准备。2007年1月1日,甲公司将其持有的对乙公司30%的股份对外出售,出售价款为3 400万元,当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为8 000万元。甲公司原取得对乙公司60%股权时,乙公司可辨认净资产公允价值总额为7 000万元(假定公允价值与账面价值相同)。自取得对乙公司长期股权投资后至部分处置投资前,乙公司实现净利润1 000万元。假定乙公司一直未进行利润分配。除所实现净损益外,乙公司未发生其他计入资本公积的交易或事项。本例中甲公司按净利润的10%提取盈余公积。在出售30%的股权后,甲公司对乙公司的持股比例为30%,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。对乙公司长期股权投资应由成本法改为权益法核算。相关会计处理如下:

(1)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成本。本例中处置投资的比例为30%,首先应确认甲公司长期股权投资处置比例部分的损益,甲公司作如下会计处理。借:银行存款3 400万元;贷:长期股权投资3 000万元,投资收益400万元。

(2)剩余持股比例部分:剩余的长期股权投资的成本3 000万元与原投资时应享有乙公司可辨认净资产公允价值7 000万元的份额2 100万元($7\ 000 \times 30\%$),其差额900万元为正商誉,该部分商誉的价值不调整长期股权投资的账面价值。

(3)对于原取得投资后至转为权益法核算之间,乙公司实现的净损益中应享有的份额为300万元($1\ 000 \times 30\%$),应调增长期股权投资的账面价值和留存收益,甲公司作如下会计处理:借:长期股权投资300万元;贷:盈余公积30万元,利润分配——未分配利润270万元。经过以上处理后,甲公司对乙公司的长期股权投资的账面余额为3 300万元($6\ 000 - 3\ 000 + 300$)。

应注意的是,在调整长期股权投资账面价值时,不需要考虑出售日被投资单位的可辨认净资产公允价值,因为剩余长期股权投资与出售日被投资单位的可辨认净资产公允价值无关。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解. 北京:人民出版社,2007
2. 企业会计准则编审委员会. 企业会计准则——应用指南. 上海:立信会计出版社,2006
3. 于晓镭,徐兴恩. 新企业会计准则实务指南与讲解. 北京:机械工业出版社,2007