

长期股权投资成本法与权益法转换的会计处理

集美大学工商管理学院 詹毅美

【摘要】《企业会计准则第 24 号——长期股权投资》对成本法和权益法相互转换的处理规定相当有限。本文针对此问题,区分形成转换的不同情况,剖析了成本法和权益法相互转换的会计处理。

【关键词】长期股权投资 成本法 权益法 转换

一、会计准则关于长期股权投资核算方法转换的规定

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》(简称“投资准则”)详细规范了长期股权投资的确认、计量和相关信息的披露。其中,关于长期股权投资的后续计量,投资准则规定:投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资,或者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,应采用成本法核算;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,应当采用权益法核算。

投资准则要求母公司对持有的子公司投资在日常核算及个别财务报表中采用成本法核算,编制合并财务报表时调整为权益法;而对于共同控制的企业则排除在合并范围之外,只是要求合营各方采用权益法进行会计处理;对被投资单位不具有共同控制或重大影响,且在活跃市场中有报价、公允价值能可靠计量的长期股权投资由原来采用成本法核算改为按《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行确认和计量。

在确定长期股权投资后续计量采用的核算方法时,应区分投资企业与被投资单位因为长期股权投资而形成的“控制”、“共同控制”或“重大影响”的关系。目前存在着两种判断标准:一种是法律形式上的标准(依据投资企业所持有的被投资单位的股权比例);另一种是经济实质上的标准。实务中,由于企业之间存在着复杂的实际投资关系,从而使得法律形式上的持股比例并非判断长期股权投资日应采纳会计方法的唯一依据,企业应遵从实质重于形式原则,全面结合经济实质来判断投资企业对被投资单位的财务和经营政策的影响程度。在长期股权投资持有期间,若持股比例发生变化或者其他实质性的因素发生改变,就会导致长期股权投资的核算方法发生改变。

导致长期股权投资核算方法发生转换的情况有以下六种:①投资企业因为追加投资等原因对被投资单位从具有共同控制或重大影响到控制(权益法转为成本法);②投资企业因减少投资等原因对被投资单位从具有共同控制或重大影响到不再具有共同控制或重大影响(权益法转为成本法);③投资企业因为追加投资等原因对被投资单位从不具有共同控制

或重大影响到具有共同控制或重大影响(成本法转为权益法);④投资企业因减少投资等原因对被投资单位从控制到具有共同控制或重大影响(成本法转为权益法);⑤投资企业因为追加投资等原因对被投资单位从不具有共同控制或重大影响到控制(无重大影响下的成本法转为控制下的成本法);⑥投资企业因减少投资等原因对被投资单位从控制到不具有共同控制或重大影响(控制下的成本法转为无重大影响下的成本法)。

投资准则第十四条关于长期股权投资核算方法转换的规定如下:投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的,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,应当改按成本法核算,并以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。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。

可见,对于上述六种情况,投资准则只明确规定上述第②、③两种情况应转换核算方法,而且对转换时的会计处理没有做出详细规定。笔者认为,投资准则对其他四种情况虽没有明确的转变核算方法的规定,但根据投资准则对成本法及权益法的适用范围以及长期股权投资初始投资成本及后续计量的相关规定,投资企业也应区分形成转换的不同情况并改变核算方法,分别采用追溯调整法或未来适用法进行相应的转换处理。

二、控制下的成本法与无重大影响下的成本法间的转换

1. 无重大影响下的成本法转为控制下的成本法。投资企业原持有的对被投资单位不具有共同控制或重大影响的,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量而采用成本法核算的长期股权投资,因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的,应继续采用成本法核算。这种无重大影响下的成本法转为控制下的成本法,虽然都是成本法核算,但由于投资准则规定,长期股权投资的初始投资成本应区分同一控制下的企业合并、非同一控制下的企业合并及非企业合并三

种情况来确定,因此转换时应区分不同情况做出相应的会计处理:

(1)如果属于通过多次交换交易分步实现的同一控制下的企业合并,应根据投资准则第三条(一)的规定,在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,长期股权投资初始投资成本与转换前长期股权投资账面价值之间的差额,追溯调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。

(2)如果属于通过多次交换交易分步实现的非同一控制下的企业合并,根据《企业会计准则第20号——企业合并》第十一条的规定,购买方应当区别下列情况确定合并成本:①一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。②通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。由于达到合并前长期股权投资采用成本法核算,长期股权投资原账面价值反映的就是初始投资成本,因此长期股权投资在购买日的成本应为原账面价值加上购买日为取得进一步的股份新支付对价的公允价值之和,投资企业不需要进行任何的追溯调整。

2. 控制下的成本法转为无重大影响下的成本法。原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资,因减少投资等原因对被投资单位的财务和经营政策从控制转为不具有共同控制或重大影响的,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量时,仍应按成本法进行核算。这种控制下的成本法转为无重大影响下的成本法应采用未来适用法,无论原来长期股权投资是按同一控制下企业合并还是按非同一控制下企业合并确定初始投资成本,对长期股权投资的账面价值均不需进行追溯调整,但原在合并财务报表中采用权益法确认的损益等应进行相应的调整。

三、权益法转为成本法的会计处理

1. 减少投资。投资准则第十四条规定,投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的,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,应当改按成本法核算,并以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。这种情形的权益法转为成本法采用未来适用法,不需进行追溯调整,只需将长期股权投资从“损益调整”及“其他权益变动”明细科目转入“成本”明细科目。

2. 追加投资。原持有的对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的,应当改按成本法核算。转换时会计处理如下:

(1)如果属于通过多次交换交易分步实现的同一控制下的企业合并,应参照投资准则第三条对一次交换交易实现的企业合并的相关规定,以合并日取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本,长期股权投资的初始投资成本与转换前长期股权投资账面价值之间的差额,调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。同

时将长期股权投资从“损益调整”及“其他权益变动”明细科目转入“成本”明细科目。

(2)如果属于通过多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并,根据《企业会计准则第20号——企业合并》第十一条的规定,通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。但由于合并前对持有的长期股权投资采用权益法核算,因此应进行追溯调整。购买日应先对权益法下长期股权投资账面价值余额进行调整,将有关的长期股权投资账面价值余额调整至最初取得成本,因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入资本公积的数额,也应一并结转,在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。

四、成本法转换为权益法的会计处理

成本法转换为权益法会计处理的基本原则是:①以转换前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。②按投资准则要求对长期股权投资的初始投资成本进行调整,为了更客观地反映在被投资单位所有者权益中享有的份额,转换时应首先比较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份额。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份额的,在本质上属于通过投资作价体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值,“商誉”含在“长期股权投资——成本”中,长期股权投资的“商誉”只有在编制合并财务报表时才分离出来。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份额的,其差额应当在投资时直接计入当期损益(营业外收入),同时调整长期股权投资的成本。该差额若属于对原取得投资的追溯调整,则应调整长期股权投资的账面价值,同时调整计入留存收益。③长期股权投资自成本法转为权益法后,未来期间应当按照投资准则的规定计算确认应享有被投资单位实现的净损益及所有者权益其他变动的份额。

成本法转换为权益法会计处理的难点在于转换时长期股权投资初始投资成本的调整。下面结合转换的两种情形加以分析。

1. 追加投资。投资准则第十五条规定,原持有的对被投资单位不具有共同控制或重大影响的,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,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。这种情形下的成本法转为权益法,应对原采用成本法核算的长期股权投资按照权益法核算进行追溯调整,具体处理如下:

(1)区分原持有的长期股权投资以及新增长期股权投资两部分分别处理。比较原持有的长期股权投资成本与按原持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,大于差额则不调整长期股权投资的账面价值,

执行收入准则的几点认识

重庆谛威会计师事务所有限公司 何 荣

企业会计准则的全面实施带来了会计界很多的变化。笔者就《企业会计准则第 14 号——收入》(简称“收入准则”)执行中的问题展开讨论。

一、存在现金折扣时收入的计量方法

收入准则规定,销售商品涉及现金折扣的,应当按照扣除现金折扣前的金额确定商品销售收入,即运用总价法处理现金折扣问题。总价法下,企业在确定商品销售收入时,不考虑各种预计可能发生的现金折扣;当实际发生现金折扣时,直接计入当期财务费用。无可否认,总价法可以较好地反映企业销售的全过程,但在客户可能享受现金折扣的情况下,现金折扣是销售方为了更好地收款所采用的一种收款措施,其实质上就是一种收款费用。不将现金折扣从商品销售收入中抵减会引起高估销售收入和应收账款,使会计信息失真,同时也不符合谨慎性原则的要求。

笔者认为,可采用净价法处理现金折扣问题,即按净额部分确认商品销售收入,购货方超过折扣期多付的金额,于收到账款时入账,作冲减当期财务费用处理。净价法能够避免总价法的不足,不会引起高估应收账款和销售收入的问题,可以使企业提供的会计信息更加真实可靠,且体现了谨慎性原则。

二、收入确认下公允价值的应用

收入准则在收入的确认上引入了公允价值。笔者认为,如

小于差额则调整计入留存收益(若同一年追加投资,则调整计入营业外收入)。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份额之间的差额,若属于小于差额部分,则需要调整计入当期的营业外收入。

(2)在分别处理基础上进行综合考虑,使得原持有的长期股权投资及新增的长期股权投资两部分应计入的商誉(大于差额)、留存收益和营业外收入(小于差额)的确定与整体投资相关。

对于原取得投资后至新取得投资交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值变动相对于原持股比例的部分,属于在此期间被投资单位实现净损益引起的公允价值变动,调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益;属于其他原因引起的公允价值变动,在调整长期股权投资账面价值的同时,应调整计入其他资本公积。

2. 减少投资。原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资,因减少投资等原因对被投资单位的财务和经营政策

果交易是在公平交易环境中进行的,或没有证据表明交易是强迫的或清算的,则企业销售商品或提供劳务的公允价值就是交易中的现金金额。如果交易是在强迫或清算条件下进行的,例如由于重大的财务困难或法律法规、要求等原因,使销售方或清偿方的谈判地位受到消极影响,价格受到实体间其他合同或交易的影响,或者双方是关联单位,或者已知的报价错误或某些非法活动影响了特定资产或负债的价格等,则资产或负债的公允价值应当根据其他方法估计确定。

收入准则规定,收入确认需满足五个条件,其中之一便是“相关的经济利益很可能流入企业”。以分期收款销售业务为例,一般商品价值都比较大,收款期限比较长,收取货款的风险也比较大,所以在会计处理上先确认收入不满足这一条件,这就出现了前后矛盾,同时这样的处理也不符合谨慎性原则。

例:甲公司售出大型设备一套,协议约定采用分期收款方式,从销售当年末开始分五年分期收款,每年 2 000 元,合计 10 000 元。假定购货方在销售成立日支付货款,只需支付 8 000 元即可。

分析:应收货款的公允价值可以认定为 8 000 元,与名义金额 10 000 元差额较大,应采用公允价值计量。运用插值法计算得出将名义金额折现为当前售价的利率为 7.93%。有关

从控制转为共同控制或重大影响的,应当改按权益法核算。转换时首先将剩余长期股权投资账面余额作为长期股权投资初始投资成本,然后对原采用成本法核算的剩余持股比例部分进行追溯调整,具体会计处理如下:

(1)比较剩余长期股权投资账面余额与按照剩余持股比例计算原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份额的差额,属于大于差额部分则不调整长期股权投资账面价值,属于小于差额部分则调整留存收益。

(2)对于原取得投资后至转换为权益法核算日之间被投资单位可辨认净资产公允价值变动相对于剩余的原持股比例的部分,属于在此期间被投资单位实现净损益引起的公允价值变动,调整长期股权投资的账面价值,同时调整计入留存收益;属于其他原因引起的公允价值变动,在调整长期股权投资账面价值的同时,应调整计入其他资本公积。

主要参考文献

财政部会计司.企业会计准则讲解 2006.北京:人民出版社,2007