

企业长期股权投资相关费用的会计处理

中国海洋石油总公司 郭永昊 国务院国资委建材离退休干部局 方 了

企业在进行长期股权投资时,通常会支付一些税金、手续费(一般是指在产权交易市场、证券交易市场中发生的交易费用)。根据《企业会计制度》和新会计准则的规定,这类费用一般都应计入长期股权投资的初始成本。而对于这类费用之外的审计费、律师费、财务咨询费等相关费用,则因企业执行不同的会计政策及长期股权投资取得方式的不同而使其会计处理有所不同,但《企业会计制度》没有进行明确说明。本文拟对此进行以下具体分析。

一、执行《企业会计制度》的企业

1. 执行《投资公司会计核算办法》的各类投资公司。2004年10月25日,财政部发布的《投资公司会计核算办法》(财会[2004]14号)要求:从2005年1月1日起,已执行《企业会计制度》的各投资公司执行《投资公司会计核算办法》。根据《投资公司会计核算办法》,各投资公司在《企业会计制度》有关规定的基础上增设“待转投资费用”科目专门核算上述费用。具体核算办法如下:各投资公司按照股权投资协议进行投资,当发生与股权投资项目有关的审计费等前期费用时,借:待转投资费用;贷:银行存款等。待股权投资项目按协议规定投资时,借:长期股权投资;贷:待转投资费用。如果因终止协议等原因而不再进行股权投资的,应将该股权投资项目上所发生的前期费用作为期间费用入账,借:管理费用;贷:待转投资费用。

2. 不执行《投资公司会计核算办法》的其他企业。非投资公司类的企业如何进行会计核算,《企业会计制度》并没有

账准备期初余额-当期发生的坏账+当期收回前期已核销的坏账+年终计入管理费用的坏账准备金额=坏账准备期末余额。将其移项,可得:年终计入管理费用的坏账准备金额=坏账准备期末余额-坏账准备期初余额+当期发生的坏账-当期收回前期已核销的坏账=(应收账款期末余额×坏账比率-应收账款期初余额×坏账比率)+当期发生的坏账-当期收回前期已核销的坏账。

可见,在构成M的三个因素之中,A因素和B因素均不影响当期的实际现金流量,而C因素是确实收到了现金,影响了当期的实际现金流量;这三个因素都影响了当期的利润。对这三个因素进行分类,可以很容易地看出:A因素和B因素均属于需要调整事项,C因素则属于不需要调整事项。

在前面的调节中,我们对当期计提的坏账准备金额悉数进行了调节,这样做是错误的。正确的坏账准备调节金额应该由以下两个因素构成:(应收账款期末余额×坏账比率-应收

明确规定,实务中有以下三种处理方法:

(1)直接计入初始投资成本。主张这种处理方法的人认为,既然《企业会计制度》规定初始投资成本包括相关税费,而审计费等相关费用也是因为进行股权投资发生的,这部分费用自然应该计入初始投资成本。会计分录如下:借:长期股权投资;贷:银行存款等。如果不再进行股权投资,则借:管理费用;贷:长期股权投资。

(2)直接计入当期损益。主张这种处理方法的人认为,虽然审计费等相关费用是因为进行股权投资而发生的,但其性质不同于股权投资价款性质,其本质上应该是一种决策成本。也就是说,为了确定是否应该进行股权投资,企业要进行可行性分析,相应地要对拟投资企业进行财务审计并聘请相关法律、财务顾问等专业人员进行辅助决策。因此,这些费用应归属于企业的当期管理费用,计入当期损益。会计分录如下:借:管理费用;贷:银行存款等。

(3)发生相关费用时先计入待摊费用,待确认投资时计入初始投资成本,如不再投资则转入期间费用。主张这种处理方法的人认为,虽然审计费等相关费用是一种决策成本,但它不是纯粹的费用,因此它的最终确认要视该项投资行为最终是否实现。如果可行性分析表明拟投资企业具有投资价值,企业管理当局决定对拟投资企业进行投资时,那么此项成本就应该归集到初始投资成本中;反之,企业管理当局不准备再对外投资,所发生的审计费等相关费用就应视为该项投资的沉没

账款期初余额×坏账比率)+当期发生的坏账损失。因此,上例中按该结论重新计算应调整的坏账准备=(214×3%-100×3%)+20=23.42(万元)。

最后,再按间接法的调整项目重新计算经营活动现金流量。①净利润=178.4181(万元)。②计提的资产减值准备=当期计提的固定资产减值准备+当期计提的存货跌价准备+当期应调整的坏账准备=100+50+23.42=173.42(万元)。注意:这里对坏账准备项目的调节金额并不是当期计入管理费用的全部金额(即M),而仅仅只是其中的A因素和B因素。③存货的减少(减:增加)=600-100=500(万元)。④经营性应收项目的减少(减:增加)=(期初账面余额-期末账面余额)-当期发生的坏账损失=(100-214)-20=-134(万元)。⑤经营活动产生的现金流量净额=178.4181+173.42+500-134=717.8381(万元)。这样,直接法与间接法下计算的经营活动产生的现金流量净额就是一样了。○

成本,这些费用就应计入当期损益。其会计处理如下:当发生相关费用时,借:待摊费用;贷:银行存款等。如果最终进行对外投资,则相关费用结转到长期股权投资成本,借:长期股权投资;贷:待摊费用。如果最终不再进行对外投资,则相关费用结转到当期损益:借:管理费用;贷:待摊费用。

分析上述三种会计处理方法,笔者认为第二种比较科学合理。一是因为审计费等相关费用确属一种决策成本,应该作为企业管理费用处理;二是相对于以股权投资为主营业务的投资公司而言,非投资公司类的企业对外股权投资项目的数量和发生频率都要少和低,其与股权投资项目有关的审计费等相关费用累计金额小、发生频率低,其重要性相对较小,完全可以不通过待摊费用来归集,不在会计报表中单独反映。从这个角度来讲,第三种处理方法过于复杂。此外,按第一种处理方法,如果企业在经过可行性分析后终止对外投资行为,那么就要将已计入长期股权投资的相关费用再冲减长期股权投资成本并计入期间费用,这样就影响了不同期间会计报表的可比性。

二、执行新会计准则的企业

1. 企业合并形成长期股权投资时。

(1)同一控制下的企业合并。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,同一控制下的企业合并,合并方应当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。《企业会计准则第20号——企业合并》规定,合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,包括为进行企业合并而发生的审计费用、评估费用、法律服务费用等,应当于发生时计入当期损益。可见,在同一控制下的企业合并形成的长期股权投资中,审计费等相关费用不是计入长期股权投资的初始投资成本而是直接计入当期损益。

(2)非同一控制下的企业合并。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,非同一控制下的企业合并,购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。《企业会计准则第20号——企业合并》规定,购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用(包括为进行企业合并而发生的审计费用、评估费用、法律服务费用等)也应当计入企业合并成本。这就是说,在非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资中,审计费等相关费用应计入长期股权投资的初始投资成本而不是计入当期损益。

分析上述两种情况下对审计费等相关费用迥然相异的会计处理,笔者认为,这主要是为了避免同一控制下的企业通过企业合并进行利润操纵。

2. 通过其他方式取得长期股权投资时。《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,除企业合并形成的长期股权投资以外,其他方式取得的长期股权投资,应当按照下列规定确定其初始投资成本:

(1)以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付

的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。在这种方式下,审计费等相关费用自然应计入初始投资成本。

(2)以发行权益性证券取得的长期股权投资,应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。因此,审计费等相关费用应计入当期损益。

(3)投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允的除外。在这种情况下,审计费等相关费用也应计入当期损益。

(4)通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,如果通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始成本或者以公允价值和应支付的相关税费来计算,或者以换出资产的账面价值和应支付的相关税费来计算。笔者认为,此处的“相关税费”应该包括为进行非货币性资产交换而发生的审计费等相关费用,因此,审计费等相关费用应计入长期股权投资的初始投资成本,而不计入当期损益。

(5)通过债务重组取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》确定。《企业会计准则第12号——债务重组》规定,以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账;将债务转为资本的,债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资。可见,通过债务重组取得的长期股权投资的初始投资成本不包括审计费等相关费用,这些费用应计入当期损益。

最后,笔者将企业在进行股权投资时发生的审计费、律师费、财务咨询费等费用在各种情况下的不同会计处理方法进行了总结归纳,详见下表。

		计入投资成本	计入当期损益	
执行《企业会计准则》	执行《投资公司会计核算办法》的投资公司	通过“待转投资费用”科目核算,如果终止投资则计入当期损益,如果实施投资则计入投资成本		
	其他企业		✓	
执行新会计准则	企业合并形成的长期股权投资	同一控制下的企业合并	✓	
		非同一控制下的企业合并	✓	
	除企业合并以外形成的长期股权投资	支付现金取得	✓	
		发行权益性证券取得		✓
		投资者投入取得		✓
		非货币性资产交换取得	✓	
债务重组取得		✓		