

长期股权投资初始计量分类的改进

中国矿业大学(北京)管理学院 朱莲美(博士)

一、长期股权投资初始计量分类存在的问题

2006年财政部新颁布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“长期股权投资准则”)第二章初始计量中,将长期股权投资分为企业合并形成的长期股权投资和其他方式取得的长期股权投资两大类;而在第三章后续计量中,为规范成本法和权益法的核算范围,又将长期股权投资划分为四大类,即控制,共同控制,重大影响,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。在规范企业合并形成的长期股权投资时,又分为同一控制下企业合并的长期股权投资和非同一控制下企业合并的长期股权投资。笔者认为,如此分类给长期股权投资的初始计量带来了以下问题。

1. 初始计量时是按初始投资成本还是按投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额计量。

长期股权投资准则第二章中,详细地规定了在同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始计量,即以支付现金、转让非现金资产或承担债务、发行权益性证券作为合并对价的,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。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产、所承担债务账面价值、所发行股份面值总额之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。对于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,要求购买方在购买日按照《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。

对于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中,以支付现金取得的,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。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。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,合同或协议约定价值不公允的除外。对于通过非货币性资产交换和债务重组取得的长期股权投资,其初始投资成本应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第12号——债务重组》确定。

可见,除企业合并形成的长期股权投资外,其他方式形成的长期股权投资在初始计量时均没有考虑按投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额计量的问题,更未提及

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之间的差额处理问题。那么,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之间的差额是否存在并应在何时处理呢?

不同投资种类差额存在的情况及处理时间不同:同一控制下企业合并形成的长期股权投资不存在差额处理问题,因为该种情况下,长期股权投资的初始计量是按照应享有被投资单位所有者权益份额确定的,并且所有者权益按账面价值计量。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资则可能存在差额处理问题,按《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,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之间的差额在编制合并报表时确认为商誉,反之,计入当期损益。除企业合并形成的长期股权投资外,其他方式取得的长期股权投资,如符合权益法核算的要求,则可能存在上述差额并要求在后续计量时调整。

可见,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之间的差额问题,存在于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资和对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资中,其具体调整又区分不同情况处理:非同一控制下企业合并形成的长期股权投资在编制合并报表时调整,对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资在后续计量时调整。下面举例说明后一种情况的处理。

例:A企业于2006年1月1日以银行存款440万元投资于B企业普通股,占B企业普通股的20%,对B企业具有重大影响。B企业2006年1月1日所有者权益账面价值为2000万元,公允价值为2400万元(均为可辨认净资产)。假定所有者权益账面价值与公允价值的差异是由一项固定资产引起,该固定资产原价1800万元,已提折旧600万元,已使用一年,预计使用年限为5年,其公允价值为1600万元。不考虑其他相关费用。

例题中,按长期股权投资准则第二章的规定,不必考虑投资企业是否对被投资单位具有重大影响,该长期股权投资属于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,并且是以支付现金取得的,应当按照实际支付价款440万元作为初始投资成本。若按长期股权投资准则第三章的规定,考虑投资企业是否对被投资单位具有重大影响,该项长期股权投资应采用权益法核算。

权益法下,“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,不调整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,其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。”然而,在初始计量时并没有提及以其他方式取得长期股权投资可以按应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额计量问题。

例题中,长期股权投资按购买成本进行初始计量,则投资成本为 440 万元。由于长期股权投资的初始投资成本 440 万元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 480 万元(2 400×20%),其差额 40 万元应当计入当期损益,同时调增长期股权投资的成本 40 万元,即调整后的长期股权投资的成本 480 万元。可见,按新准则的规定,初始投资成本按购买价款进行初始计量后必须再通过后续计量,才能确定长期股权投资的投资成本。

通过例题分析,有以下问题需要进一步思考:

何谓后续计量?新准则没有明确解释。美国财务会计准则委员会(FASB)在 1984 年 12 月发布的第 5 号概念框架公告《企业财务报表的确认与计量》中表述:“对于一项资产或负债,确认不仅要记录该项目的取得和发生,还要记录其后发生的变动,包括从财务报表中予以取消的变动”。由此可见,当资产或负债取得和发生后,对于其后发生的变动予以记录,才可称之为后续计量。

在投资时,被投资单位已经确定的可辨认净资产的公允价值(并非在投资后发生的变动),是否属于后续计量?若不属于后续计量,为什么初始计量时不予确认?若属于后续计量,这一调整(即后续计量)具体应在什么时间进行?是在确认长期股权投资的同时还是在年末确认损益时?这些问题长期股权投资准则及其指南均未明确说明。

2. 初始计量时对具有共同控制或重大影响的长期股权投资没有考虑被投资单位与投资企业的关系。

长期股权投资准则只是将企业合并形成的长期股权投资明确划分为同一控制下企业合并形成的长期股权投资与非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,对于企业合并形成的长期股权投资之外的其他方式取得的长期股权投资则没有区分。按照长期股权投资准则的第二章初始计量和第三章后续计量的处理规则,其他方式取得的长期股权投资似乎均视为非同一控制下的长期股权投资。那么,如果投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响,是否需要考虑被投资单位与投资企业的关系?不考虑这一关系将会产生什么问题?下面仍以 A 企业为例对上述问题予以分析。

例题中没有考虑被投资单位与投资企业在投资前的关系,按长期股权投资准则,该长期股权投资的初始投资成本应为 440 万元,经过后续计量后应调整为 480 万元。假设 A 企业与 B 企业在投资前同属于相同的一方或多方控制,则长期股权投资的初始计量是按购买成本 440 万元确定还是按被投资单位所有者权益账面价值的份额 400 万元计量?两种处理结果的差别是后者比前者资产减少 80 万元、资本公积减少

40 万元、营业外收入减少 40 万元。如果 A 企业对 B 企业继续投资达到控制标准时,应比照同一控制下企业合并形成的长期股权投资,即按应享有被投资单位所有者权益账面价值的份额进行计量。因此可以推测,该数额与长期股权投资账面余额之间的差额对投资企业的财务状况和经营成果将会产生更大的影响,而且调整的工作量也比较大。

二、改进建议

上述问题笔者认为主要是由于初始计量与后续计量对长期股权投资分类的不一致所引起的。长期股权投资准则将长期股权投资划分为控制,共同控制,重大影响,以及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四种情况,从而导致长期股权投资的初始计量与后续计量割裂且存在含糊不清的地方。因此,解决问题的对策是将初始计量与后续计量中对长期股权投资的分类联系起来,并且考虑被投资单位与投资企业的关系。具体如下:

若在初始计量时将投资划分为控制,共同控制,重大影响,以及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四种情况,可以明确规定在对被投资单位具有共同控制或重大影响的情况下,长期股权投资按投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值(所有者权益账面价值)的份额计量,与投资成本之间的差额视具体情况处理,或不予调整,或调整资本公积,或计入当期损益。这样处理便于在投资时同时调整长期股权投资成本,而不必通过后续计量进行调整,从而减少实务操作时的困惑。

初始计量时对具有共同控制或重大影响的长期股权投资应考虑被投资单位与投资企业的关系。若被投资单位与投资企业同属于相同的一方或多方控制,并且对被投资单位具有共同控制或重大影响,长期股权投资的初始计量可比照同一控制下企业合并形成的长期股权投资,即按投资时应享有被投资单位所有者权益账面价值的份额计量。若被投资单位与投资企业在投资前不被相同的一方或多方控制,并且对被投资单位具有共同控制或重大影响,长期股权投资的初始计量可比照非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,即按投资时的购买成本计量。

这样处理的好处有:一是便于在投资时可以同时调整长期股权投资成本,避免后续计量名不符实。二是实务操作时有章可循。因为实务中完全有可能存在对被相同的一方或多方控制的企业投资,对此情况长期股权投资准则没有规范。三是便于投资企业对被投资单位继续投资达到控制标准时顺利地衔接。长期股权投资准则只规范了非同一控制下存在多次交易达到对被投资单位控制的情况,那么同一控制下是否存在类似情况呢?若存在又如何处理?如初始计量时就考虑到被投资单位与投资企业的关系,那么在以后投资企业对被投资单位继续投资达到控制标准时就能很好地衔接起来,以减少集中调整时对财务状况和经营成果的巨大影响及调整工作量。○