

长期股权投资评估增值引发的会计处理问题

北京永拓会计师事务所
马向军

案例资料:A公司为一家全民所有制企业,目前执行的是《企业会计制度》,公司以2007年3月30日为改制基准日,进行了相应的审计和资产评估,并以评估后的净资产折股。A公司拥有B公司80%的股权,“长期股权投资——B公司”账面价值为800万元。B公司账面净资产1 000万元,改制时评估价值为1 200万元(其中,可辨认净资产的公允价值为1 100万元)。由于B公司为有限责任公司,不根据评估结果调整账务,因此B公司的账面净资产仍为1 000万元,A公司享有的B公司所有者权益的份额仍为800万元。A公司根据资产评估结果进行了相应的账务处理,有关问题如下:

问题一:A公司根据评估结果进行调账时,“长期股权投资——B公司”评估增值部分160万元($200 \times 80\%$),是增加投资成本还是增加股权投资差额?

依照《企业会计制度》的相关规定,按权益法核算的长期股权投资,应将初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益的份额的差额(即股权投资差额),调整该长期股权投资的初始投资成本,调整后的成本为新的投资成本。经过调整后,“长期股权投资——B公司”的投资成本仍为800万元,“长期股权投资——B公司”的股权投资差额为160万元。

问题二:A公司变更为股份公司以后执行新的企业会计准则,此时,如何处理评估增值产生的股权投资差额?

笔者认为,根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》第五条,对于首次执行日的长期股权投资,应当分别按下列情况处理:①根据《企业会计准则第20号——企业合并》属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资,尚未摊销完毕的股权投资差额应全额冲销,并调整留存收益,以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。②除上述①以外的其他采用权益法核算的长期股权投资,存在股权投资借方差额的,应将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本。

问题三:假如股权投资借方差额转为长期股权投资的投资成本,在对长期投资进行减值测试时,如果B公司原引起增值的资产出现了减值,是否一定要计提减值准备?

笔者认为,根据《企业会计准则第8号——资产减值》,应综合考虑B公司的价值,若B公司净资产的公允价值不低于1 200万元,也就是说A公司的“长期股权投资——B公司”的可回收金额不低于960万元,则A公司将不用计提减值准备,因此无需单独考虑B公司原引起增值的资产的价值变化。○

当议外币报表折算方法

长沙 彭屹松

一、新准则规定的外币报表折算方法

新发布的《企业会计准则第19号——外币折算》没有明确规定外币报表折算应该采用什么方法进行折算,但在第十二条规定:资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”项目外,其他项目采用发生时的即期汇率折算;利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率折算;折算产生的外币财务报表折算差额,在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。这实际上是规定了外币报表折算应当采用现行汇率法。

尽管新准则对外币报表折算方法作了详细唯一的规定,但新准则第十一条对外币交易会计处理的规定又让人费解。企业在资产负债表日,应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理:(一)外币货币性项目,采用资产负债表日即期汇率折算;(二)以历史成本计量的外币非货币性项目,仍采用交易发生日的即期汇率折算,不改变其记账本位币金额;(三)以公允价值计量的外币非货币性项目,采用公允价值确定日的即期汇率折算。

此种规定对于处理母公司与集团外的企业进行的外币交易,是很好理解的。但是,若一项外币交易是母子公司之间的交易,尤其是外币非货币性交易,则让人无所适从。例如:中国母公司(以人民币为记账本位币)有一批以港元按历史成本计价的存货,它的一美国子公司(以美元为记账本位币)从母公司购入一部分存货。在编制合并报表时,按新准则第十二条规定,母公司应采用现行汇率法将子公司购入的存货按资产负债表日的即期汇率折算成人民币,但母公司未销售的同类存货仍然按其购入时的历史汇率折算成人民币,这就使得母公司对同一批存货采用历史汇率和现行汇率同时计价,显然是不合理的。同样,如果子公司从母公司购入以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目,也会导致同种股票、基金按不同汇率折算计价的情况。如果这种关联方外币非货币性交易较多,则会严重扭曲财务报表的可靠性和真实性。因此,要适应新准则第十一条规定,外币报表折算就应采用时态法折算。

二、我国外币报表折算方法的现实选择

外币报表折算方法的选择,主要取决于功能货币的确定以及所处的会计环境。对我国来说,跨国公司主要以国有大型企业为主。目前这些跨国公司大部分是在国外设置分公司