

长期股权投资成本法转为权益法的会计处理

北京中瑞华恒信会计师事务所 刘冠勋

【摘要】 母公司对子公司长期股权投资采用成本法核算时,成本法转换为权益法核算会在两种情况下发生。笔者通过举例分析了两种情况下的会计处理,以期对大家的会计工作有所帮助。

【关键词】 成本法 权益法 处理

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定对下列两种情况下的长期股权投资采用成本法进行日常核算:①投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资;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。

因此,将成本法转换为权益法就会在两种情况下出现:第一种情况,不具有重大影响且公允价值不能可靠计量的长期股权投资,因追加投资导致投资企业能够对被投资单位实施重大影响或实施共同控制的情况。第二种情况,因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响,或是与其他投资方一起实施共同控制的情况。

不妨碍正常使用的。②产品经返修后仍未达到正品要求的。③试产产品,测试样机。

(3)残次品。毁损、变质,使用价值全部或部分丧失,经技术判定不能用作出售的产品。

(4)呆滞物料。满足以下条件之一为呆滞材料:①库龄在6个月以上未使用的物料(不包括战略储备物料)。②库龄在1年以上的战略储备物料。③由于技术革新、工艺调整、生产计划变更等原因经技术判定不需用的物料。

其中,战略储备物料是指由于预测某种物料在市场中一定时期内紧缺导致某种产品停产而提前采购储备的物料或者由于预测某种大宗物料即将进行较大幅度的涨价而提前采购的生产必需物料。

(5)废料。毁损、变质,使用价值完全丧失,不能用作生产的账面材料。

2. 逾期应收账款。债务人超过合同或协议规定的付款时间1个月以上未偿还的欠款,如无约定付款时间则以发货当日为付款时间。

3. 不良固定资产。满足以下条件之一为不良固定资产:①因工艺变革或产品更新等原因而闲置半年以上的固定资产(房屋建筑物除外)。②连续未使用达一年以上闲置的房屋建筑物。③未提足折旧提前报废的账面固定资产。④毁损的账面固定资产。

4. 不良在建工程。满足以下条件之一为不良在建工程:

上述两种情况均会涉及成本法转换为权益法的账务处理问题,虽然两种情况下基本的处理原则相同,即均需进行追溯调整,但对被投资单位在两次投资时点期间,除净损益外净资产公允价值变动的确认却不同。举例分析如下:

一、第一种情况下核算举例

例1:A公司于20×6年2月1日取得B公司10%的股权,支付对价款700万元,取得时B公司可辨认净资产公允价值总额为6000万元,账面净资产为5600万元。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,A公司对其采用成本法核算。假设A公司按照净利润的10%提取盈余公积。

①已停建六个月以上的在建工程。②毁损的部分工程或工程物资。③工程成本大于工程市值的在建工程。

5. 不良模具。满足以下条件之一为不良模具:①因工艺变革或产品更新等原因而闲置的模具。②未摊销完提前报废的账面模具。③未摊销完毁损的账面模具。

6. 不良无形资产。已过使用期限或丧失使用价值的无形资产。

7. 不良长期投资。①不良证券投资。该证券的市价低于成本价30%以上。②不良期货投资。市价与期货合约价进行比较,浮动亏损额占存入保证金的30%以上。③不良联营投资或全资投资。根据权益法计算出来的企业所占有的投资现值低于账面投资价值15%以上。

8. 其他不良资产。所依附的资产已报废或灭失或失去使用价值的其他资产,如待摊费用、递延资产和待处理财产损益中的不良资产,福利费超支等。

主要参考文献

1. 陈晟,秦芳华.企业财务风险管理能力成熟度分析.财会月刊(综合版),2005;4

2. 甘金秀.浅谈企业不良资产的审计方法.财会通讯,2002;3

3. 徐建文.企业“不良资产”的界定.审计与理财,2003;7

4. 李凤明.企业不良资产若干问题研究.经济研究参考,2005;92

20×7年4月6日,A公司又以2 000万元的价格取得B公司20%的股权,当日B公司可辨认净资产公允价值总额为8 000万元,账面净资产为7 000万元。取得该部分股权后,A公司能够对B公司的生产经营决策实施重大影响,对该项长期股权投资改为权益法核算。A公司在取得对B公司10%的股权后至追加投资期间(以下简称“两次投资时点期间”):

(1)B公司通过生产经营活动实现的净利润为1 000万元,未派发过现金股利。

(2)B公司因持有的可供出售金融资产的公允价值变动计入资本公积的金额为400万元。

上述两项因素导致B公司的账面净资产自第一次投资时点的5 600万元,增加至第二次投资时点的7 000万元。而净资产的公允价值在两次投资时点期间增加2 000万元,除上述两项因素导致可辨认净资产公允价值增加1 400万元,存在其他资产公允价值增加600万元。

A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,原对B公司10%的股权,在两次投资时点期间,享有B公司实现的净损益的金额为100万元(1 000×10%)。两次投资时点期间,B公司可辨认净资产除损益以外的变动,不论是账面净资产除损益以外增加,还是可辨认净资产公允价值除损益以外的其他变动,A公司均应按享有比例予以确认,应确认享有的资本公积为100万元[(8 000-6 000-1 000)×10%],应作追溯调整,账务处理为:借:长期股权投资——B公司(损益调整)100万元、——B公司(其他权益变动)100万元;贷:盈余公积10万元,未分配利润——年初90万元,资本公积——其他资本公积100万元。

二、第二种情况下核算举例

例2:M公司于20×6年2月1日取得N公司70%的股权,形成非同一控制下的企业合并,购买日N公司可辨认净资产公允价值总额为10 000万元,账面净资产与可辨认净资产的公允价值不存在差额。20×7年4月1日,M公司将其持有的对N公司30%的股权对外出售,当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为15 000万元,账面净资产为13 600万元。M公司自取得对N公司长期股权投资后至处置投资期间(以下亦简称“两次投资时点期间”),N公司实现账面净利润3 000万元,N公司因持有的可供出售金额资产的公允价值变动计入资本公积的金额为600万元。假设M公司按10%提取盈余公积。

在本例中,M公司处置对N公司的30%的股权后,剩余40%的股权应由成本法改为权益法核算,针对两次投资时点期间N公司净资产公允价值的变动,进行相应的账务处理,具体处理过程如下:

(1)M公司剩余的对N公司40%的股权,享有两次投资时点期间N公司净损益的金额为1 200万元(3 000×40%)。由于原取得投资时点N公司账面净资产与可辨认净资产的公允价值不存在差额,N公司账面实现的净利润为3 000万元,即N公司在原取得投资时点可辨认净资产公允价值持续计量至投资处置时点期间实现的净利润,不存在对账面净利

润进行调整的情况。

(2)M公司剩余的对N公司40%的股权,享有两次投资时点期间除净损益以外可辨认净资产变动的金额为240万元(600×40%),虽然原取得投资时点至投资处置时点期间,N公司可辨认净资产公允价值除净损益外增加金额为2 000万元(15 000-10 000-3 000),但自原取得投资时点可辨认净资产公允价值持续计量至投资处置时点,除净损益以外可辨认净资产公允价值的增加为600万元,我们只需要确认自原取得投资时点至投资处置时点期间,可辨认净资产公允价值持续计量的变动金额。

针对两次投资时点期间N公司可辨认净资产的变动,M公司应作账务处理为:借:长期股权投资——B公司(损益调整)1 200万元、——B公司(其他权益变动)240万元;贷:盈余公积120万元,未分配利润——年初1 080万元,资本公积——其他资本公积240万元。

从上述例题中,我们注意到原取得投资日N公司可辨认净资产公允价值为10 000万元,投资处置日N公司可辨认净资产公允价值为15 000万元,而原取得投资日至投资处置日B公司仅实现净利润3 000万元,账面资本公积增加600万元,且原取得投资日B公司的账面净资产与可辨认净资产公允价值相等,那么N公司按原取得投资日各资产、负债公允价值持续计量至投资处置日的可辨认净资产的公允价值应为13 600万元,而投资处置日可辨认净资产的公允价值为15 000万元,说明部分资产或负债投资处置日公允价值与按原取得投资日公允价值持续计量的结果存在差异。这种差异不予按享有部分确认为“资本公积——其他资本公积”,仅将原取得投资日至投资处置日期间,以原取得投资日各资产、负债公允价值持续计量产生的除损益外所有者权益的变动,按享有部分确认为“资本公积——其他资本公积”,即在由控制关系转为重大影响或共同控制的情况下,不能因处置部分投资而改变原取得投资时以各资产、负债公允价值持续计量的基础。

而在不具有重大影响且公允价值不能可靠计量的长期股权投资追加投资转换为权益法核算时,由于原取得投资时采用成本法核算,追溯调整也没有考虑原取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值持续计量至追加投资日可辨认净资产公允价值的情况且原持股比例较低,因此取得被投资单位可辨认净资产公允价值变动的情况存在一定的难度,故简化处理将原取得投资日至追加投资日期间可辨认净资产公允价值除损益外的变动部分,按持股比例享有的部分均确认为“资本公积——其他资本公积”。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 企业会计准则重点难点解析编写组.新企业会计准则重点难点解析.北京:企业管理出版社,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,2006