

长期股权投资成本法教学探讨

占永红 夏金辉

(武汉理工大学管理学院 武汉 430070)

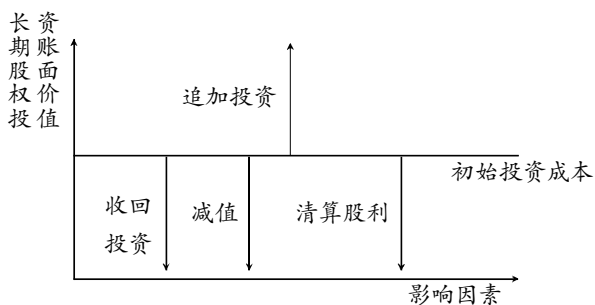
【摘要】 本文针对长期股权投资成本法的概念、适用范围、初始计量及后续计量的相关内容进行探讨,旨在探索新会计准则下长期股权投资成本法的教学方法。

【关键词】 长期股权投资 成本法 教学方法

2007年开始在上市公司实施的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称“新准则”)有关成本法的规定,较2001年修订的《企业会计准则——投资》(简称“旧准则”)有很大不同,主要体现在成本法的适用范围、初始投资成本计量及成本法与权益法之间的转换等方面,教学难度明显增大。笔者从事会计教学多年,在此结合对新准则有关成本法内容的理解,谈谈其教学体会与同行探讨。

一、成本法的概念及适用范围

1. 成本法的概念。在向学生介绍成本法的概念时,应突出“成本”二字,强调成本法下的长期股权投资侧重记录投资成本,与购买实物资产具有相同的反映成本特征,其账面价值保持相对不变。“相对不变”是指长期股权投资账面价值相对被投资企业所有者权益的变动而保持不变。只有当投资企业发生追加投资、收回投资、投资减值及获得的利润或现金股利超过被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额(即清算股利)等会计事项时,长期股权投资的账面价值才会发生相应的变动。为了更直观地反映成本法下长期股权投资账面价值相对不变的计量特征,笔者采用下图向学生讲解长期股权投资账面价值的变化:



从图中可以看出,当投资企业收回投资、发生投资减值及获得的利润或现金股利超过被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额时,应调减初始投资成本;当追加投资时调增初始投资成本。

2. 成本法的适用范围。长期以来,我们一贯认为长期股

权投资的核算方法只有成本法和权益法两种,但与国际趋同的新准则颁布和实施后,增加了公允价值核算方法,并且每种方法适用范围也发生了变化。在新准则下将长期股权投资分为四种类型:①具有控制的长期股权投资;②具有共同控制、重大影响的长期股权投资;③不具有共同控制或重大影响,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;④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。对于以上四种类型的长期股权投资,新旧准则规范的核算方法存在较大差异,如表1所示。

表1 长期股权投资新旧准则核算方法对照表

类型	旧准则	新准则
①	权益法	成本法
②	权益法	权益法
③	成本法	成本法
④	成本法	公允价值法

二、成本法的核算要点

1. 长期股权投资的初始计量。长期股权投资初始计量由财政部颁布的四个准则加以规范,分别是:《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》。首先可采用列表方式向学生介绍各种取得方式下初始计量方法的确定(见表2),然后总结成本法下初始计量的规律。

为了能让学生理解和迅速记住不同取得方式下长期股权投资的初始计量方法,可将其归纳为以下几点:①长期股权投资初始计量属性分为账面价值和公允价值两种,当交易符合公平特征时应采用公允价值计量,否则采用账面价值反映;②当以实际付出资产的价值确认长期股权投资初始成本时,应包括为取得该项投资所发生的相关费用,这一点和取得实物资产基本相同。

2. 长期股权投资的后续计量。

(1)成本法下投资收益的确认。新准则规定:当被投资单

表 2 长期股权投资取得方式与初始计量方法

取得方式	初始计量
通过企业合并取得	
同一控制下企业合并	以合并日被合并方所有者权益账面价值的份额作为初始投资成本。
非同一控制下企业合并	以付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值加上各项直接相关费用作为初始投资成本。
通过支付现金取得	以实际支付的购买价款加上直接相关的费用、税金及其他必要支出作为初始投资成本。
通过发行权益性证券取得	以发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。
通过投资者投入取得	以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。
通过非货币性资产交换取得	当交换具有商业实质且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量时,以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为初始计量的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。否则,以换出资产的账面价值和应支付的相关税费±补价作为初始投资成本。
通过债务重组取得	以享有股份的公允价值作为初始投资成本。

位宣告分派现金股利或利润时,投资单位应确认投资收益。确认投资收益的金额仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。准则中规定了投资收益确认的时间和金额,如何正确理解投资收益金额的计算是成本法教学的重点和难点。笔者认为在讲解这部分内容时,应紧扣新准则对成本法的具体规定,不应当只依赖旧准则应用指南中繁琐的计算公式。老师可事先准备 A、B 两个带有刻度的容器和一瓶水,A 容器代表投资单位投资后拥有的被投资单位累积净利润份额,B 容器代表投资单位投资后的累积分配额份额,通过演示容器中不同注水的刻度来让学生判断两者差额的归属账户。当 A 容器的刻度大于或等于 B 容器的刻度时,意味着当期分配的利润来源于投资后产生的净利润,应将当期分配的利润确认为投资收益;当 A 容器的刻度小于 B 容器的刻度时,意味着投资后分配的利润有一部分来源于投资前被投资企业的留存收益,应将其差额冲减投资成本。但同时应向学生强调以下两个方面:①该差额代表的是累积应冲减的初始投资成本金额,所以在计算当期应冲减的投资成本金额时,应扣除以前期间已冲减的投资成本,再将当期分配的利润减去当期冲减的投资成本确认为投资收益;②由于被投资单位当年实现的利润一般于次年分配,因而累积分配额和累积净利润的计算时间不一致。

(2)成本法与权益法的转换。教师在讲解成本法和权益法的转换时不应仅仅介绍新准则对转换的规定,还应结合介绍其他准则的相关条文。归纳起来,成本法和权益法转换的情况可分为两种:①追加投资和减少投资等原因使得投资企业对被投资单位的财务和经营决策的影响程度发生了变化,按照新准则的规定进行成本法和权益法的转换;②国家颁布新的会计法律法规要求变更核算方法,应按照会计政策变更的会计处理进行转换。以上两种不同情况适用的准则不同,采用的方法也不同,第一种情况的转换采用未来适用法,一律按照原长期股权投资的账面价值作为新核算方法下的初始投资成本进行处理;第二种情况的转换应采用追溯调整法处理,视同交易初次发生时就采用转换后的核算方法。

(3)减值的处理。新准则对于长期股权投资减值的处理规定相对比较复杂,老师在讲解这部分内容时应结合长期股权投资成本法的适用范围,强调成本法下不同分类的长期股权投资减值适用不同的准则进行处理(见表 3)。

表 3 长期股权投资分类与减值时适用准则

成本法的适用范围		减值处理适用的准则
具有控制	在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》
	在活跃市场中有报价、公允价值能可靠计量	《企业会计准则第 8 号——资产减值》
不具有共同控制或重大影响	在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》

第一种情况是,投资企业能够对被投资单位实施控制和不具有共同控制或重大影响,并且都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发生减值时,应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理,即将该权益工具投资与按照类似金融资产当时市场收益率对未来现金流量折现确定的现值之间的差额确认为减值损失,计入当期损益;减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。第二种情况是,投资企业能够对被投资单位实施控制并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发生减值时,应按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定处理,即可收回金额的计量结果表明当资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减值至可收回金额,减记的金额确认为减值损失,计入当期损益,同时计提相应的减值准备;减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则——应用指南.上海:立信会计出版社,2006