

# 长期股权投资核算成本法

## 转换为权益法的会计处理

丁希宝 徐洪盛

(滨州职业学院 山东滨州 256600)

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定及应用指南的解释,由成本法转换为权益法有以下两种情况发生:一是原持有的对被投资单位不具有控制、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的长期股权投资,因追加投资导致持股比例上升,能够对被投资单位施加重大影响或共同控制,即追加投资情况。二是因处置投资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,即处置投资情况。下面通过举例来探讨在这两种情况下,由成本法转换为权益法的有关会计处理。

### 一、追加投资情况下成本法转换为权益法

例1:甲公司2006年1月1日以银行存款1 000万元取得乙公司10%的股份,取得时乙公司可辨认净资产公允价值为9 000万元,可辨认净资产账面价值为8 500万元,差额产生的原因是一项专利权账面价值为1 000万元,而公允价值为1 500万元,该专利权摊销年限为10年。甲公司取得该项投资后采用成

以下三种情况进行处理:

1. 在按计算公式计算材料成本差异率时,对本期暂估价入账的材料不计入本期验收入库材料的计划成本当中。上例在计算材料成本差异率时,按照谨慎性原则,对暂估价入账的材料计划成本1 692 600元不予考虑,体现了当期材料的成本差异与当期入库材料的计划成本相配比的原则。

2. 在计算材料成本差异率时,可将本期暂估价入账的材料计划成本计入本期验收入库材料的计划成本中。上例在计算材料成本差异率时,依据重要性原则,考虑了暂估价入账的材料计划成本1 692 600元,而对于这部分材料可能存在的成本差异,因其对本期发出材料的成本差异影响不大,可以忽略不计。

3. 在按计算公式计算材料成本差异率时,对本期暂估价入账的材料计划成本,可按买卖合同约定的价格,先估计本期暂估价入账的材料成本差异,再把暂估价入账的材料成本计入本期验收入库材料的计划成本当中,按规定的计算公式进行计算。

上例在计算材料成本差异率时,依据客观性原则,考虑了暂估价入账的材料计划成本1 692 600元,同时也估计出这部

本法核算。2006年乙公司实现净利润450万元。2007年1月1日甲公司追加投资2 000万元,取得乙公司20%的股份,对乙公司产生重大影响。当日乙公司可辨认净资产公允价值为11 000万元。假定甲公司按净利润的10%提取法定公积金,不考虑对所得税的影响。

根据规定,由成本法转换为权益法时,应区分原持有的长期股权投资、新增长期股权投资以及综合考虑有关的商誉或形成的留存收益。

### (一)新增长期股权投资情况下的调整

对于新取得的股权投资,应比较新增投资的成本与取得该投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,其中投资成本大于应享有被投资单位份额的,不调整长期股权投资的成本;反之,则调整长期股权投资的成本及当期营业外收入。

应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额2 200万元(11 000×20%)>2 000万元,因此应确认投资成本为2 200

分材料可能存在的成本差异。

对于第三种情况,我们在月末对原材料按计划成本暂估价入账时,要按计划成本借记“原材料”科目,同时借记“材料成本差异”科目(按购销合同的约定价格与计划成本间的超支金额),贷记“应付账款”科目(按购销合同的约定价格),或借记“原材料”科目(按计划成本价),贷记“应付账款”科目(按购销合同的约定价格和“材料成本差异”科目(按购销合同的约定价格与计划成本间的节约金额)。

假设上述各例资料不变,甲公司购入的L材料,计划成本为1 692 600元,材料已验收入库,发票账单未到,该批材料的购销合同约定价格为1 600 000元,则月末按照计划成本暂估价入账时,借:原材料1 692 600;贷:应付账款——暂估应付账款1 600 000,材料成本差异92 600。那么,在计算分摊本月的材料成本差异时,应按计算公式:材料成本差异率=(30 740-200 000-92 600)÷(1 000 000+3 200 000+1 692 600)×100%=-4.44%;本月发出材料应承担的成本差异=2 900 000×(-4.44%)=-128 760(元)。

笔者认为,在考虑暂估价入账的材料可能存在的成本差异的情况下,计算出来的材料成本差异率比较客观合理。○

万元,差额部分200万元确认为营业外收入。会计处理为:借:长期股权投资——乙公司(成本)2 200万元;贷:银行存款2 000万元,营业外收入200万元。

## (二)原持有长期股权投资情况下的调整

对原持有长期股权投资的调整可分为原投资日长期股权投资的调整和原投资日至转换日期间(原持有期间)被投资单位实现净损益等原因导致的调整两部分。

1. 原投资日长期股权投资成本的调整。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定及其应用指南的解释:①当原持有长期股权投资的账面价值大于按原持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时,应将原持有长期股权投资的账面价值确认为新的投资成本。②当原持有长期股权投资的账面价值小于按原持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时,应将应享有取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额确认为新的投资成本,同时调整留存收益。

原持有长期股权投资的账面价值为1 000万元,原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额为900万元( $9\ 000 \times 10\%$ ) $<$ 1 000万元。因此应确认的投资成本为1 000万元。借:长期股权投资——乙公司(成本)1 000万元;贷:长期股权投资——乙公司1 000万元。

假定本例中2006年1月1日投资额为800万元,则有关调整情况如下:原持有长期股权投资的账面价值为800万元;原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额为 $9\ 000 \times 10\% = 900$ (万元) $>$ 800万元。

因此应确认的投资成本为900万元,差额100万元调整留存收益,其中调整盈余公积: $100 \times 10\% = 10$ (万元);调整利润分配: $100 - 10 = 90$ (万元)。会计处理为:借:长期股权投资——乙公司(成本)900万元;贷:长期股权投资——乙公司800万元,盈余公积10,利润分配——未分配利润90万元。

2. 原持有期间被投资单位实现净损益等原因导致的调整。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定及其应用指南的解释,对原取得投资后至再次投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分,如果属于在此期间被投资单位实现净损益中应享有份额的,调整长期股权投资的账面价值及留存收益;如果属于其他原因导致被投资单位可辨认净资产公允价值变动而应享有的份额,调整长期股权投资账面价值及“资本公积——其他资本公积”科目余额。

(1)按照公允价值调整乙公司2006年实现的净利润: $450 - (1\ 500 - 1\ 000) \div 10 = 400$ (万元);调整甲公司长期股权投资账面价值: $400 \times 10\% = 40$ (万元);调整盈余公积: $40 \times 10\% = 4$ (万元);调整未分配利润: $40 - 4 = 36$ (万元)。

借:长期股权投资——乙公司(损益调整)40万元;贷:盈余公积4万元,利润分配——未分配利润36万元。

(2)因其他因素导致被投资单位可辨认净资产公允价值变动额: $(11\ 000 - 9\ 000) - 400 = 1\ 600$ (万元);应享有的份额: $1\ 600 \times 10\% = 160$ (万元)。会计处理为:借:长期股权投资——

乙公司(其他权益变动)160万元;贷:资本公积——其他资本公积160万元。

## (三)商誉或留存收益的调整

上述与持股比例相对应的商誉或是应计入留存收益的金额与新取得投资过程中体现的商誉与计入当期损益的金额应综合考虑,在此基础上确定与整体投资相关的商誉或是因投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额而应计入留存收益或损益的金额。

经过以上调整,甲公司总的投资成本为3 200万元,则应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额为: $11\ 000 \times 30\% = 3\ 300$ (万元)。两者的差额为100万元,前已确认计入营业外收入200万元,因此应调整投资成本及已确认的营业外收入100万元。会计处理为:借:营业外收入100万元;贷:长期股权投资——乙公司(成本)100万元。

## 二、处置投资情况下成本法转换为权益法

例2:甲公司持有乙公司60%的股份,长期股权投资账面余额为6 000万元。2007年1月1日甲公司将对乙公司30%的股份对外出售,出售价款为3 500万元。出售日乙公司可辨认净资产公允价值为10 000万元。甲公司原取得对乙公司60%股权时,乙公司可辨认净资产公允价值为7 000万元(假定可辨认净资产的公允价值与账面价值相同)。自甲公司取得乙公司投资后至处置前,乙公司实现净利润2 000万元,其他权益变动为1 000万元,乙公司未进行利润分配。甲公司、乙公司均按净利润的10%提取法定公积金。相关会计处理如下:

1. 按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。即: $6\ 000 \times (30\% \div 60\%) = 3\ 000$ (万元)。会计处理为:借:银行存款3 500万元;贷:长期股权投资——乙公司3 000万元,投资收益500万元。

2. 比较剩余长期股权投资的投资成本与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额。剩余长期股权投资成本为3 000万元。按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额为2 100万元( $7\ 000 \times 30\%$ ) $<$ 3 000万元,因此改为权益法后新的投资成本为3 000万元。会计处理为:借:长期股权投资——乙公司(成本)3 000万元;贷:长期股权投资——乙公司3 000万元。

3. 原持有期间被投资单位实现净损益等原因导致的调整。有关调整情况同前述“原持有期间被投资单位实现净损益等原因导致的调整”。

(1)原持有期间被投资单位实现的净损益应享有份额的调整。应享有净损益份额: $2\ 000 \times 30\% = 600$ (万元);应计入盈余公积金额: $600 \times 10\% = 60$ (万元);应计入利润分配金额: $600 - 60 = 540$ (万元)。借:长期股权投资——乙公司(损益调整)600万元;贷:盈余公积60万元,利润分配——未分配利润540万元。

(2)原持有期间被投资单位其他权益变动应享有份额的调整。应享有其他权益变动份额: $1\ 000 \times 30\% = 300$ (万元)。借:长期股权投资——乙公司(其他权益变动)300万元;贷:资本公积——其他资本公积300万元。○