



试析新会计准则下

股权投资核算及财务报表合并



西南财经大学会计学院 王治安(博士生导师) 余杰

【摘要】 在会计国际化的大背景下,2006年2月财政部颁布了新的会计准则体系,对会计实务将产生重大影响。本文着重探讨新会计准则对企业投资核算与合并财务报表编制的影响,力图解决合并财务报表编制过程中的相关问题。

【关键词】 投资核算 财务报表 合并

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(简称《投资准则》)、《企业会计准则第20号——企业合并》(简称《企业合并准则》)、《企业会计准则第33号——合并财务报表》(简称《合并财务报表准则》)等与企业的合并财务报表编制密切相关。新会计准则发生了较大的变动,对现行合并财务报表编制实务会产生较大影响。本文试对新旧准则进行比较,并说明合并财务报表编制中应该注意的问题。

一、长期股权投资的确认与计量

1. 长期股权投资的初始计量。编制合并财务报表的会计主体是因为控制关系而组成的企业集团。组成企业集团的方式可以采用股权结合的方式和契约结合的方式,后者不在本文讨论范围。股权结合根据《企业合并准则》,应该区分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。

根据《企业合并准则》的规定,同一控制下的企业合并的初始确认会计上基本采用权益结合法,这主要是基于以下两点考虑:①既然是同一控制下的企业合并,控制它的企业集团就需要编制合并财务报表,从集团角度来看合并财务报表的编制主体并未发生改变,因此可以不产生新的计价基础。②同一控制下的企业合并,股权交易在企业集团内部进行,公允价值不易确定,强行采用公允价值对其进行计价反而会影响到会计期间合并会计信息的真实性与可靠性。

非同一控制下的企业合并形成母、子公司的长期股权投资的计量以及会计报表的初始合并应该采用购买法。《企业合并准则》规定,非同一控制下的企业合并,长期股权投资的初始投资成本由支付的对价的公允价值和其他合并直接成本组成。对价超过应享有被合并企业所有者权益账面价值相应份额的部分,一部分归属到被投资单位可辨认资产、负债的公允价值与账面价值的差异上,剩余部分就是合并商誉。可归属部分不调整被投资单位的会计报表,母公司也不在账上对其进行摊销,只是在备查簿中进行登记,并在合并工作底稿中编制抵销分录分别摊销调整。而在旧准则中超额投资成本并不作如上分解,企业需要对其进行综合摊销,期末未摊销完部分作为“合并价差”反映在合并财务报表中。另外,在新准则中合并商誉只作减值测试,不作摊销。而在旧准则中,超额投资成本中的商誉部分也是需要分期摊销的。

2. 长期股权投资的后续计量。在新准则中,长期股权投资

的后续计量分为三种情况:第一种情况是投资企业对被投资单位具有共同控制或者重大影响,采用权益法核算,并且摊销超额投资成本中的可辨认部分,根据子公司盈亏情况调整“长期股权投资”与“投资收益”账户。第二种情况是投资比例较低,不构成重大影响,则采用成本法核算。第三种情况是具有控制关系的投资,母公司采用成本法核算,超额投资成本中的可辨认部分以及母公司的“长期股权投资”与“投资收益”账户均不作调整,只是在编制合并财务报表时,在合并工作底稿中将这核算项目根据权益法的要求进行调整,然后再编制合并财务报表,子公司发放的股利作为投资收益增加长期股权投资的账面价值。该方法虽不影响合并财务报表,但合并财务报表与母公司会计报表的勾稽关系不如完全权益法明显。

在旧准则中,具有控制关系的长期股权投资采用权益法核算,一是股权投资差额需要摊销,摊余成本形成“合并价差”,二是母公司“长期股权投资”账户以及“投资收益”账户需要根据子公司的盈亏情况进行调整,子公司发放的股利冲减长期股权投资的账面价值。与新准则相比,旧准则在编制合并财务报表时合并调整分录少一些,并且合并净利润与母公司净利润之间的差异小一些。

3. 首次执行新准则时对原来投资项目的调整。企业首次执行新准则,必须按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的要求,对所有资产、负债和所有者权益进行重新分类、确认和计量,并编制期初资产负债表,新准则规定不予追溯调整的除外。具体到编制合并财务报表,就是对新准则首次执行日前的投资账户进行调整。

长期股权投资采用成本法核算的,基本不存在调整的问题。长期股权投资属于共同控制、重大影响以及符合控制标准的,原来投资采用权益法核算,新准则首次执行日,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全额冲销,并调整留存收益。除此以外,其他采用权益法核算的长期股权投资,存在股权投资贷方差额的,应冲销贷方差额,调整留存收益,并以冲销贷方差额后的长期股权投资账面价值作为首次执行日的认定成本;存在股权投资借方差额的,应当将长期股权投资的账面价值作为首次执行日的认定成本。

新准则首次执行日前的投资项目,新的投资成本确认后,

属于共同控制或重大影响的投资继续采用权益法核算,原来投资项目中的超额投资成本的摊余价值(包括可辨认的超额投资成本和不可辨认的超额投资成本)统统视为商誉不再摊销(即不追溯调整)。而新发生投资中的超额投资成本必须分解为可辨认部分与不可辨认部分,可辨认部分应该摊销而不可辨认部分不摊销。原来投资项目属于非同一控制下的企业合并,其形成的借方超额投资成本的摊余价值部分,不再追溯区分为可辨认部分与不可辨认部分,而统一作为商誉;新准则首次执行日后新发生的具有控制关系的投资则按新准则的规定进行处理。原来投资属于同一控制下的企业合并,编制合并财务报表后不再存在合并价差,也不会出现商誉项目。

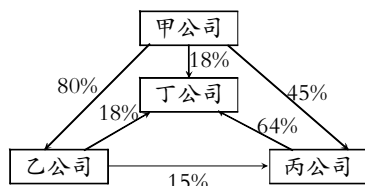
二、合并财务报表的编制

合并财务报表的编制是将母、子公司的个别会计报表合并在一起,从而反映企业集团总体财务状况、经营成果和现金流量。

新旧准则的主要差异在于母公司长期股权投资核算方法不同。新准则按成本法核算而旧准则按权益法核算,因此在按新准则编制合并财务报表时必须在合并工作底稿中将“长期股权投资”账户以及“投资收益”账户调整为按权益法核算时应有的余额,然后再编制相应的合并抵销分录。

与同一控制下企业合并形成的母、子公司相比,非同一控制下企业合并形成的母、子公司编制合并财务报表更为复杂,除了期末按权益法的要求调整母公司账上以成本法核算的长期股权投资的账面价值、投资收益以及抵销各种重复计量因素之外,母公司还需要在合并工作底稿中分别摊销超额投资成本对合并财务报表的影响。

在现实中,企业集团内公司之间持股关系可能相当复杂。例如,甲公司投资控股丙公司45%的股权,投资控股乙公司80%的股权,乙公司投资控股丙公司15%的股权,同时甲、乙、丙公司分别出资18%、18%、64%成立丁公司,股权结构如下图所示:



如上图所示,乙、丙公司是甲公司的子公司,丁公司是丙公司的子公司,在三层股权结构中存在跨层投资,为了说明问题,本例不涉及相互持股问题。在该例中,存在两层合并财务报表的编制主体,一是丙公司合并丁公司,二是甲公司合并乙、丙公司。甲公司编制合并财务报表有两种方法可供选择。

第一种合并方法是一次合并,即将乙、丙、丁公司都视为甲公司的子公司,由甲公司直接编制整个企业集团的合并财务报表。编制的具体方法是将所有公司的相应会计报表项目加以合计,通过计算找出企业集团外部少数股东权益以及收益,剩余部分自然就是多数股东权益以及收益。在本例中,企业集团的外部股权主要分为两个部分:一是乙公司的20%的外部股权,其投资收益以及所有者权益的变动与丁公司、丙公司以及自身的经营情况有关;二是丙公司的40%的外部股

权,其投资收益以及所有者权益的变动与丁公司以及自身的经营情况有关。在本例中,由于乙公司对丁公司、乙公司对丙公司的投资都低于20%,所以按新准则用成本法核算长期股权投资,丙公司对丁公司具有控制关系,采用成本法核算(实际上,丙公司与乙公司共同受甲公司控制,丁公司受丙公司控制,应该说乙、丙、丁公司属于重要关联方,具有重大影响,乙公司对丙、丁公司的投资可以采用权益法核算)。要准确计算企业集团外部少数股东权益以及收益,期末必须将乙公司对丙、丁公司的投资以及丙公司对丁公司的投资按权益法的要求进行调整。

第二种合并方法是分层合并,即先由丙公司合并丁公司,再由甲公司合并乙、丙公司。值得注意的是,在丙公司合并丁公司这一层次的合并中,应将甲公司、乙公司各占18%的投资确认为少数股东权益,而从合并财务报表来看,甲公司对丁公司的18%的投资是多数股东权益,乙公司对丁公司18%的投资中也有14.4%(18%×80%)属于多数股东权益。在甲公司合并乙、丙公司的第二层合并中,甲公司实际合并的是乙公司以及丙、丁公司的合并主体。甲公司拥有合并主体中丁公司18%的股份,乙公司拥有合并主体中丁公司18%的股份,乙公司拥有合并主体中丙公司15%的股份,甲公司拥有合并主体中丙公司45%的股份,企业集团外部股东拥有丙公司40%的股份,甲公司拥有乙公司80%的股份,各公司均在账上核算了相应的长期股权投资与投资收益。在甲公司合并乙公司以及丙、丁公司的合并主体时,上述所有的长期股权投资应该全部冲销,同时确认少数股东权益以及收益。

甲公司对丁公司的投资,在丙公司合并丁公司时将其作为少数股东的投资,因此在第一层合并中确认了相应的少数股东权益以及收益。在甲公司合并丙、丁公司的第二层合并中,这部分在第一层合并中视为少数股东权益的性质上变为多数股东权益,因此应将第一层合并形成的少数股东权益与收益与甲公司对丁公司18%的投资账户对冲。同理,乙公司对丁公司18%的投资只有3.6%属于集团外少数股东权益,而14.4%应该属于母公司股权。因此在第二层合并中应该将第一层合并中确认为少数股东权益的部分与乙公司对丁公司的长期股权投资以及投资收益进行对冲,并将3.6%的投资作为企业集团的少数股东权益以及收益,其余14.4%应该作为多数股东权益以及收益。同理,乙公司对丙公司15%的投资在甲公司只合并丙、丁公司的合并主体时被视为少数股权并确认相应的少数股东权益与收益,但在将乙、丙、丁公司的合并主体同时纳入集团合并财务报表时,乙公司对丙公司的15%的投资实际上只有3%(15%×20%)真正属于集团少数股权,剩余的12%应该属于母公司股权,因此,在第二层合并时应该将乙公司对丙公司的投资账户与甲公司合并丙、丁公司的合并主体时确认的15%的少数股东权益以及收益对冲,将其中20%归属于集团少数股权,另外80%增加多数股东权益以及收益。

主要参考文献

- ①王治安.财务会计研究.成都:西南财经大学出版社,2001
- ②李珊.多层交叉持股情况下如何编制合并会计报表.海南金融.2005;03