《企业会计准则第2号——长期股权投资》解析

江苏苏州新区高新技术产业股份有限公司　潘翠英

一、新准则的主要规定

新准则分为“总则”、“初始计量”、“后续计量”、“披露”四章。

1.总则。该章明确了新准则的制定依据和适用范围。

2.初始计量。新准则按长期股权投资的形成方式,分别确定长期股权投资的初始计量方法。具体为:同一控制下企业合并形成的长期股权投资,以合并日取得的被合并方账面净资产份额作为初始投资成本。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,按《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为初始投资成本。

非企业合并情况下:以支付现金取得的长期股权投资,根据实际支付的购买价款作为初始投资成本;以发行权益性证券取得的长期股权投资,按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本;投资者投入的长期股权投资,以投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本;通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,以换出资产的公允价值(或换出资产账面价值加税费)作为初始投资成本;通过债务重组取得的长期股权投资,以应享有股份的公允价值作为初始投资成本。

3.后续计量。

(1)长期股权投资的核算方法。对能够实施控制的长期股权投资,采用成本法核算;对具有共同控制、重大影响的长期股权投资,采用权益法核算;对不具有共同控制、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,采用成本法核算。

(2)权益法核算的有关规定。初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整初始投资成本;初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额计入当期损益并调整初始投资成本。

企业取得投资后,按应享有或分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资账面价值;在确认应享有被投资单位净损益的份额时,先要以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行适当调整;对于被投资单位除净损益以外的净资产的其他变动,投资企业应当调整长期股权投资账面价值并计入所有者权益。

(3)长期股权投资减值。采用成本法核算的、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,其减值按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》处理。其他的长期股权投资的减值按《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

(4)长期股权投资核算方法的转换。不符合权益法(成本法)核算条件的,要终止权益法(成本法)核算,以转换前的投资账面价值作为改变核算方法后的长期股权投资初始投资成本。

(5)长期股权投资的处置。处置长期股权投资,其账面价值与实际取得价款间的差额,计入当期损益。

4.披露。会计报表附注中应披露下列与长期股权投资有关的信息:子公司、联营企业、合营企业的基本情况和主要财务信息,被投资单位向投资企业转移资金的能力受到严格限制的情况,未确认的投资损失金额,与长期股权投资相关的或有负债。

三、执行新准则对企业的影响

1.对生产周期长的企业及商业企业有较大影响。对生产周期长的企业影响大是因为新准则允许符合条件的借款费用计入存货成本。对商业企业影响大是因为新准则取消了“商品流通企业采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用以及运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等,不计入存货成本,直接计入损益”的规定。上述两类企业执行新准则后:①利润表中期间费用减少,营业成本增长,但营业成本增长的幅度小于期间费用减少的幅度。短期内企业收益将增加,长期看企业总收益不变。②资产负债表中存货金额将增加,流动资产合计金额增加,总资产合计金额增加。短期内企业的权益将增加。③流动比率增长,销售毛利率下降,短期内销售净利率增长。

2.对原发出存货采用后进先出法计价的企业影响较大。由于取消了后进先出法,企业应改用加权平均法或先进先出法。执行新准则后,在物价上涨期间:①短期内利润表中企业盈利增加,长期看收益总额不变。②资产负债表中存货金额将增加,流动资产合计金额增加,资产合计金额增加。短期内企业权益将增加。③流动比率增长,销售毛利率提高,短期内销售净利率增长。在物价下跌期间,对企业影响的分析结果与上述相反。

执行新准则对其他一般工业企业的影响不大。

此外,首次执行新企业会计准则时,涉及存货会计政策变更的,不作追溯调整。

总体而言,新准则较之原准则、制度的规定变化不大,在38项具体准则中是较简单的准则之一。○

二、与旧准则相比,新准则发生的变化

1.准则适用范围发生了变化。旧准则称为《企业会计准则——投资》,所谓“投资”包括长期投资和短期投资,长期投资分为长期债权投资和长期股权投资,长期债权投资分为债券投资和其他投资。而新准则只规范长期股权投资的核算。短期投资、长期债权投资的核算由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范。

2.界定了更多的长期股权投资取得方式。旧准则中只界定了支付现金和放弃非现金资产两种长期股权的取得方式。而新准则中界定了企业合并以及非企业合并下支付现金、发行权益性证券、接受投资、非货币资产交换、债务重组等方式形成的长期股权投资。这一修订既体现了会计准则体系中各具体准则之间的协调,也体现了会计准则与《公司法》等相关法规的协调。

3.对能够实施控制的被投资单位的长期股权投资核算方法发生了变化。旧准则中,对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的,长期股权投资采用权益法核算。新准则对能够实施控制的被投资单位的长期股权投资规定改用成本法核算。

4.对于长期股权投资成本引入公允价值进行初始计量。旧准则规定,投资在取得时应以初始投资成本计价。而新准则根据长期股权投资的形成方式,分别规定了其投资成本的初始计量方法。

5.不再产生股权投资差额。按照旧准则规定,在权益法下,投资企业的投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的金额作为股权投资差额,按一定期限平均摊销,计入损益。新准则中,长期股权投资的初始成本不再与应享有被投资单位的所有者权益份额比较,而是与被投资单位的可辨认净资产公允价值份额比较。若初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额,不调整初始投资成本;若初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额,则直接调整损益,不再形成股权投资差额。

6.投资企业在确认投资收益时,要先对被投资单位的净利润进行适当调整。旧准则中,权益法核算下,投资企业按应享有的被投资单位当年实现的净利润或净亏损确认当期投资损益。新准则中,由于长期股权投资成本引入了公允价值计量,在确认投资收益时,要以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行适当调整,然后再予以确认。

三、新准则规定与国际会计准则的趋同性及其创新性

新准则中投资企业对权益法的使用仅限于具有重大影响和共同控制的长期股权投资,与国际会计准则的规定相同。投资成本与享有被投资单位可辨认净资产份额差额的会计处理与国际会计准则的相关规定趋同。

此次修订还充分体现了我国企业会计准则的创新性,主要体现在:

1.母公司单独财务报表的投资核算方法。国际会计准则规定,如果母公司符合一定条件,可以只列报单独财务报表,而不列报合并财务报表。母公司单独财务报表中的投资不得采用权益法核算,应采用成本法核算或按相关金融工具确认与计量准则的要求进行计量。我国《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定:母公司应当以自身和所属子公司的财务报表为基础,按照权益法调整对子公司的长期股权投资后,编制合并财务报表。而根据新准则的规定,母公司的财务报表中,具有控制权的投资采用成本法核算,具有共同控制和重大影响的投资采用权益法核算。

2.成本法的使用范围。国际会计准则规定,单独财务报表中,对具有控制、共同控制和重大影响的投资,采用成本法核算,对不具有控制、共同控制和重大影响的投资采用公允价值计量,未区分是否有活跃市场报价以及公允价值能否可靠计量。我国新准则充分考虑了我国国情,规定对不具有控制、共同控制和重大影响,并且在活跃市场中没有报价及公允价值不能可靠计量的长期股权投资采用成本法核算,使准则更具有可操作性。

国际会计准则对联营投资成本和享有被投资单位可辨认净资产的差额确认为商誉,并包括在投资的账面金额中。商誉不允许摊销,也不用单独进行减值测试,而是在期末与其他项目一起进行长期投资减值测试。我国新准则中未提及上述差额的处理方法。笔者认为,非同一控制下的联营投资,可按上述方法进行处理。

四、新准则的实施将对企业财务业绩产生巨大影响

1.母公司对具有控制权的投资由权益法改为成本法核算,将大大减少母公司尤其是自身没有主营业务的控股型母公司的利润总额,从而影响其财务报表中的资本结构。

此外,建议首次采用新准则的企业,除了冲销股权投资差额余额外,还应对原“长期股权投资——损益调整”科目进行调整,将长期股权投资账面余额调整为原始投资成本。

2.长期股权投资成本初始计量时引入了公允价值计量,实务操作中可能会出现以下问题:

(1)对于投资成本公允价值与账面价值之间的差额如何处理,新准则中未予以明确。笔者认为:以发行权益性证券取得的长期股权投资和投资者投入的长期股权投资,可以参照同一控制下企业合并中合并方以发行权益性证券作为合并对价的会计处理,将长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值余额之间的差额,调整资本公积;通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,以换出资产的公允价值作为投资成本,根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定,换出资产公允价值与换出资产账面价值(不考虑补价)之间的差额计入当期损益;通过债务重组取得的长期股权投资,以应享有股份的公允价值作为投资成本,根据《企业会计准则第12号——债务重组》的规定,应享有股份的公允价值与所放弃债权的账面余额之间的差额计入当期损益。上述会计处理有的产生损益,有的不产生损益,这可能会给企业带来较大的利润操纵空间。

(2)对于投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值之间的差额的处理方法,新准则中已予以明确,但是当被投资单位可辨认净资产公允价值发生变动时,投资成本是否要作相应调整,新准则未予以明确。这同样会给企业操纵利润提供可乘之机。○