

刍议长期股权投资的初始计量

姜 葵

(湖南涉外经济学院 长沙 410013)

【摘要】 本文指出了长期股权投资初始计量时的注意事项,并归纳了现行会计准则长期股权投资初始计量的框架,剖析了现行会计准则初始计量的弊端,同时探讨了应对措施。

【关键词】 长期股权投资 企业合并 购买法 权益结合法

对于长期股权投资的初始计量,现行企业会计准则在表述时并不十分清晰,广大会计工作者在学习和运用投资业务的初始计量时会存在许多困惑,本文就《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS2)、《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS20)及相关资料在长期股权投资初始确认和计量方面存在的问题进行探讨。

一、长期股权投资的核算范围

CAS2规定长期股权投资包括:①企业持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资,即对子公司投资;②企业持有的能够与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资,即对合营企业投资;③企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资,即对联营企业投资;④企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上没有报价且公允价值不能可靠计量的权益性投资。

学习和运用时应注意,从证券市场购入的股票,对被投资单位没有重大影响的,如果准备长期持有,应作为可供出售金融资产核算;如果不准备长期持有,应作为交易性金融资产核算,这两类投资均与长期股权投资核算无关。另外,上述①中形成控制关系的投资,从本质上来讲就是企业合并,而企业合并按合并后法律主体的存续形式又分为三种,即控股合并、吸收合并、新设合并。在这三种形式中是否均存在长期股权投资使很多会计工作者感到困惑。由于吸收合并与新设合并均涉及被合并方法律主体消亡,即被合并方的资产、负债改变产权关系成为新法律主体的资产、负债,所以这两种方式的合并均不涉及长期股权投资。只有控股合并,在合并前后两个法律主体均存在,双方的资产、负债均不改变产权关系,只是控股股东改变时,才产生长期股权投资。所以在实务中应明确,企业合并中吸收合并、新设合并与长期股权投资无关,只有控股合并才与长期股权投资有关。

二、长期股权投资的初始计量

1. 理清长期股权投资初始计量的框架结构。现行会计准则规定,长期股权投资的初始计量主要采用两种模式,即购买法或权益结合法。购买法下长期股权投资的初始计量金额主要考虑投资方支付代价的公允价值,权益结合法下长期股权

投资的初始计量金额主要考虑被投资单位合并当日所有者权益的账面价值,可以说两者的计量金额大相径庭,而投资企业在取得对外投资时到底应当选择哪一种计量模式又具体分为三种情形:同一控制下的企业合并;非同一控制下的企业合并;企业合并以外的其他方式。笔者认为要理清长期股权投资初始计量业务的处理,首先应清晰思路。

进行长期股权投资初始计量时,应首先判断该投资是否涉及企业合并。若涉及企业合并,应进一步判断是属于同一控制下的企业合并,还是属于非同一控制下的企业合并,这一过程是确定相应的长期股权投资的初始计量如何选择计量基础(公允价值或账面价值)的过程。同一控制下的企业合并的长期股权投资应按享有被合并方所有者权益账面价值的份额作入账价值,非同一控制下的企业合并的长期股权投资应按合并方支付对价的公允价值与相关直接合并费用作入账价值。若长期股权投资不涉及企业合并,则均按投资方支付对价的公允价值与相关税费作入账价值。另外,业务涉及“共同控制、合营企业、重大影响、联营企业”等内容时,要注意对相应的长期股权投资的后续计量应采用权益结合法核算。

2. 长期股权投资初始计量的核算。

(1)同一控制下企业合并的长期股权投资。现行会计准则规定,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。合并方以发行权益性证券作为合并对价的,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本,长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

应注意的是:长期股权投资的入账价值按照合并日取得被合并方所有者权益账面价值的份额计量,合并方支付对价的资产均按账面价值计量,不存在资产转让损益,长期股权投资

资的入账价值与合并方支付对价的账面价值之间的差额(即合并盈亏),应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益,整个会计处理过程不涉及任何损益的确认。

(2)非同一控制下企业合并的长期股权投资。现行会计准则规定,合并方为了取得对被合并方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值进行计量,该公允价值与被合并方所有者权益的公允价值份额之间的差额(合并盈亏),均体现在个别报表长期股权投资中。放弃的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的账面价值与公允价值的差额计入当期损益。

应注意的是:放弃的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的账面价值与公允价值的差额计入当期损益,该损益本质上属于资产处置损益,并不是合并盈亏。当然,长期股权投资以支付对价的公允价值作为入账价值,与所占被合并方所有者权益的公允价值份额并不一定相等所产生的合并盈亏,在个别报表上不予确认,该差额借差(合并亏损)应反映在合并报表商誉中,贷差(合并盈利)应反映在合并报表营业外收入中。例如,合并方支付资产公允价值为75万元,但只占了被合并方所有者权益公允价值100万元70%的份额,差额5万元在合并会计报表中反映为商誉(不是会计科目中的商誉)。若合并方支付资产公允价值为60万元,但占了被合并方所有者权益公允价值100万元70%的份额,则差额10万元在合并会计报表中反映为营业外收入。

(3)非企业合并的长期股权投资,均按投资方支付对价的公允价值与相关税费作入账价值。

(4)非企业合并的长期股权投资入账价值调整特例。实际上,按照上面列举的情况分别确定长期股权投资初始投资成本时会遇到一种特例。如果后续计量是权益法下的(重大影响、共同控制)长期股权投资,应对其初始投资成本进行调整,投资企业取得对联营企业或合营企业的投资以后,对于取得投资时点上投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,应区别以下情况处理:①投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,该部分差额体现为投资企业在购入该项投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉,该部分差额不要求调整长期股权投资的成本。②投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,两者之间的差额体现为交易双方在作价过程中转让方对投资企业给予的让步或是出于其他方面的考虑给予投资企业的无偿经济利益流入,应计入取得投资当期的损益。

例:A公司于20×9年1月1日取得B公司30%的股权,实际支付价款30000000元。取得投资时被投资单位账面所有者权益总额为75000000元(假定该时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同)。假定在B公司的董事会中,所有股东均以其持股比例行使表决权。A公司在取得对B公司的股权后,派人参与了B公司的财务和生产经营决策。因能够对B公司的生产经营决策施加重大影响,A公司对该项投资采用权益法核算。

取得投资时,A公司应作会计分录:借:长期股权投资——B公司——成本30000000;贷:银行存款30000000。长期股权投资的成本30000000元大于取得投资时应享有B公司可辨认净资产的公允价值22500000元(75000000×30%),不对其初始投资成本进行调整。

假定上例中取得投资时B公司可辨认净资产公允价值为120000000元,A公司按持股比例30%计算确定应享有36000000元,则初始投资成本与应享有B公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额6000000元应计入取得投资当期的损益,账务处理为:借:长期股权投资——B公司——成本36000000;贷:银行存款30000000,营业外收入6000000。

综上所述,除同一控制下企业合并形成的长期股权投资入账价值不是采用的公允价值,而是用被合并方所有者权益账面价值的份额外,其他方式形成的长期股权投资全部是用主并方支付对价的公允价值与初始直接税费作为入账价值。

三、应对措施

同一控制下企业合并形成的长期股权投资与非企业合并以外的方式采用成本法的长期股权投资,其初始计量不会引起企业当期损益出现任何变化。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资与非企业合并以外的方式采用权益法的长期股权投资,其初始计量均引起企业当期损益出现变化:“合并亏损”在报表中体现在“商誉”或“长期股权投资”等资产类账户中,“合并盈利”在报表中均体现为“营业外收入”。我国上市公司和大中型企业会计舞弊的方式常常是高估资产和高估利润,而现行会计准则关于长期股权投资初始计量的规定刚好有利于这一需求,所以现行会计准则会诱发企业的不良动机,会导致企业纷纷对外进行投资。原因非常明显:如果初始投资亏损,在报表上反而增设了一项“商誉”或“长期股权投资”资产,如果初始投资盈利,在报表中可以堂而皇之地确认一项收益,增加当期利润,如果不是同一控制下的企业合并,还会产生资产转让损益。

长期股权投资的发生金额往往很高,对投资方与被投资方的资产负债表和利润表的影响均较大,因此笔者建议准则制定者对长期股权投资初始计量作多方利弊权衡,统一这种“合并盈亏”口径,以杜绝经营管理者利用会计准则的不足之处操纵会计利润。具体来说,一方面应将这种“合并盈亏”均确认为当期损益,“合并盈利”确认为当期营业外收入,“合并亏损”则确认为当期营业外支出;另一方面,应将这种“合并盈亏”均作递延处理,无论盈利或亏损,在财务报表中均作为商誉处理。

【注】本文系湖南省哲学社会科学规划基金办公室立项资助课题“新企业会计准则利弊分析与当代企业应对策略研究”(项目编号:09YBB244)的阶段性研究成果。

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. 中国注册会计师协会编.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2010