

# 长期股权投资成本法与权益法 转换会计处理的优化

曹文芳

(武汉职业技术学院 武汉 430074)

**【摘要】** 本文通过对长期股权投资成本法与权益法转换会计处理的分析,指出运用追溯调整法对转换前的投资进行追溯调整的不合理之处,并提出了合理的建议。

**【关键词】** 成本法 权益法 追溯调整

长期股权投资采用成本法还是权益法进行后续计量,有两种判断标准:一是形式上的标准,即根据持股比例来判断。若投资企业持有被投资单位的股份比例小于20%且无活跃市场报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,或者持股比例大于50%的长期股权投资,需采用成本法核算。若投资企业持有被投资单位的股份比例在20%~50%之间的长期股权投资,则需采用权益法核算。二是实质上的标准,即根据投资企业对被投资单位财务、经营政策的影响程度来判断。若投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资,或者不具有共同控制、重大影响,且无活跃市场报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资,则应采用成本法核算。若投资企业对被投资单位能够实施共同控制或施加重大影响的,则应采用权益法核算。通常,两种标准是相辅相成、相互印证的,若二者出现冲突则还需根据实质重于形式的原则来正确选择长期股权投资的后续核算方法。当持股比例发生变化或其他实质性因素发生改变时,长期股权投资核算方法也应随之发生改变。

## 一、成本法转换为权益法

情况一: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,从而能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,在自成本法转换为权益法时,应区分原持有的长期股权投资以及新增长期股权投资两部分分别处理。

例:甲公司于2008年2月3日取得乙公司10%股权,成本为600万元,取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值总额为5600万元(假定公允价值与账面价值相同)。因对被投资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值,甲公司对其采用成本法核算。甲公司按照净利润的10%提取盈余公积。2009年4月10日,甲公司又以1200万元的价格取得乙公司12%股权,当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为8000万元。取得该部分股权后,按照乙公司章程规定,甲公司能够派人参与乙公司的生产经营决策,对该项长期股权投资转为采用权益法核算。假定甲公司在取得对乙公司

10%股权后至新增投资日,乙公司通过生产经营活动实现的净利润为600万元,未派发现金股利。除所实现净利润外,未发生其他计入资本公积的交易或事项。

2008年2月3日,取得10%股权时,采用成本法核算,作会计分录:借:长期股权投资——乙公司6000000;贷:银行存款6000000。

2009年4月10日,持股比例由10%上升至22%,甲公司能够对乙公司施加重大影响,长期股权投资由成本法转为权益法核算,长期股权投资账面价值需做如下一系列调整:

首先,确认追加的成本。权益法下,长期股权投资的投资成本按孰高原则来确定。即在取得该项投资所实际花费的代价(1200万元)与取得该项投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 $[8000 \times 12\% = 960$ (万元)]之间取高者,也就是说投资成本按1200万元来计量。实际支付的代价超出享有份额的部分(240万元)作为投资作价中体现的商誉,不调整长期股权投资的成本。因此追加的投资成本应作如下会计分录:借:长期股权投资——乙公司(成本)12000000;贷:银行存款12000000。

其次,追溯调整2008年2月3日的投资成本。视同在原投资时就一直采用权益法,因此需按照孰高原则对2008年2月3日的投资成本进行重新认定。由于实际支付的价款(600万元)大于甲公司应享有的份额 $(5600 \times 10\% = 560$ 万元),长期股权投资成本按600万元来计量(此成本已在2008年2月3日按成本法确认),前者超出后者40万元属于投资作价体现的商誉,这部分差额不调整长期股权投资的账面价值。

再次,追溯调整自2008年2月3日至2009年4月10日被投资单位可辨认净资产公允价值变动2400万元 $(8000 - 5600)$ 导致投资企业所享有的权益份额相应变动240万元 $(2400 \times 10\%)$ 。其中,属于投资后被投资单位实现净利润部分60万元 $(600 \times 10\%)$ 应调增长期股权投资的账面价值,同时调增留存收益;除实现净损益外其他原因导致的可辨认净资产公允价值变动180万元,应调增长期股权投资的账面价值,同时计入资本公积(其他资本公积)。该部分追溯调整的会计分

录为:借:长期股权投资——乙公司(损益调整)600 000,长期股权投资——乙公司(其他权益变动)1 800 000;贷:盈余公积60 000,利润分配——未分配利润540 000,资本公积——其他资本公积1 800 000。

情况二:因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或共同控制,长期股权投资核算方法由成本法转为权益法。此时,先做长期股权投资处置的处理,后比较剩余的长期股权投资成本与按剩余持股比例计算的应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额;若前者大于后者,属于投资作价体现的商誉,不调整长期股权投资的账面价值;若前者小于后者,应调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益。

## 二、成本法与权益法转换会计核算不合理之处

### 1. 成本法转换为权益法进行追溯调整不合理。

(1)不符“会计政策变更”之名,何来“追溯调整法”之实。会计政策变更,是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。符合下列条件之一的,应改变原来的会计政策:①法律或会计准则等行政法规、规章的要求;②会计政策的变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。下列情况不属于会计政策变更:本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策;对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。因此,会计政策变更是针对相同的交易或事项而言的。只有对于同一交易或事项,根据有关法规的规定或提供会计信息的需要在前后会计期间采用了不同的会计政策,才能视作会计政策变更。反之,如果某项交易或事项由于本身发生了实质性的变化而使会计政策在前后期间发生变化,则不应视作会计政策变更。

投资企业由于追加投资或出售投资而使其对被投资单位的持股比例发生变化,从而对被投资单位具有共同控制或重大影响。在这种情况下,该投资事项本身已发生了实质性变化。在追加投资前,投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,决定了长期股权投资应采用成本法这一会计政策;在追加投资后,投资企业实现了对被投资单位的共同控制或重大影响,其性质发生了根本变化,就应该采用权益法这一会计政策。因此,对于投资企业因追加、出售投资而使长期股权投资由成本法改为权益法核算这一事项,不属于会计政策变更范畴,理应不能采用追溯调整法进行会计处理。

(2)追溯调整的处理思想不符合权益法的核算原则。长期股权投资由成本法转换为权益法的会计处理采用追溯调整的思路,视同权益法在原始投资时就一直采用,这不符合权益法的核算原则。

企业会计准则规定:投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响时,长期股权投资应采用权益法核算。也就是说,当投资企业不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响时,应采用成本法核算。企业在追加(出售)投资后,由于持股比例增加(下降),实现了对被投资单位的共同控制或重大影响。但这只是在追加(出售)投资后才产生的结果,并没有

改变追加(出售)投资前投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响这一事实。因此,根据权益法的核算范围,笔者认为,不能对追加(出售)投资前的初始投资采用权益法核算,投资企业应对追加(出售)投资前的投资采用成本法核算,即不应采用追溯调整法对原投资进行调整。

(3)追溯调整的处理方式虚增了长期股权投资账面价值。长期股权投资由成本法转换为权益法的会计处理,不仅在追加(出售)投资时采用权益法来调整长期股权投资账面价值,而且还需对追加(出售)投资前的长期股权投资账面价值按权益法的要求来调整,这样追溯调整,不但不符合权益法的核算原则,而且会造成虚增长期股权投资账面价值、虚增留存收益的不良后果,为投资企业进行利润操纵提供了可乘之机。

2. 成本法与权益法转换的会计处理不符合可比性原则。长期股权投资由成本法转换为权益法的会计处理采用追溯调整法,视同长期股权投资从一开始投资时就采用权益法核算。而由权益法转换为成本法时,应中止采用权益法,按转换时长期股权投资账面价值作为成本法的核算基础,不采用追溯调整法进行会计处理。

投资企业因持股比例的变化使长期股权投资由成本法改为权益法这一事项,与同样因持股比例的变化而使长期股权投资由权益法改为成本法这一事项在性质上是相同的,二者的核算方法、核算思路理应是一致的、可比的。但企业会计准则却采用了两种截然相反的处理方式,这在逻辑上前后矛盾,提供的会计信息显然是不符合可比性要求的。

## 三、成本法与权益法转换会计处理的优化

笔者认为,长期股权投资由成本法转换为权益法的会计处理不宜采用追溯调整法,无需对追加(出售)投资前的初始投资按权益法进行追溯调整。即追加(出售)投资前,长期股权投资按成本法核算,追加(出售)投资后,长期股权投资按权益法核算,既简单明了,易于掌握和操作,又符合经济实质,提供的会计信息还符合可比性原则。

在此思路下,本文前例的账务调整应为:2008年2月3日,取得10%股权时,采用成本法核算,作会计分录:借:长期股权投资——乙公司6 000 000;贷:银行存款6 000 000。

2009年4月10日,追加12%股权,持股比例由10%上升至22%,甲公司能够对乙公司施加重大影响,长期股权投资由成本法转为权益法核算。权益法下,长期股权投资的投资成本按孰高原则来确定。即在取得该项投资所实际花费的代价(1 200万元)与取得该项投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额( $8\ 000 \times 12\% = 960$ 万元)之间取高者,也就是说投资成本按1 200万元来计量。实际支付的代价超出应享有份额的部分(240万元)作为投资作价中体现的商誉,不调整长期股权投资的成本。故应作如下会计分录:借:长期股权投资——乙公司(成本)12 000 000;贷:银行存款12 000 000。无需对初始投资按权益法进行追溯调整。

### 主要参考文献

杨雪莲等.长期股权投资成本法与权益法转换会计处理的思考.会计师,2009;1