长期股权投资核算难点问题探讨

冷 琳 彭 洋

（湖南财政经济学院 长沙 410205）

【摘要】长期股权投资的核算一直是财务管理教学中的难点内容，本文针对长期股权投资核算中的这些难点问题通过实例进行剖析，提出自己的观点。

【关键词】长期股权投资 成本法 权益法 账面价值

长期股权投资是指投资者以所有者身份，将资产投资于被投资单位取得相应的股份，按所持股份比例分享被投资单位的权益并承担相应的责任，它是企业一项重要的长期资产。在现行会计准则下，长期股权投资的核算涉及企业合并、长期股权投资、会计政策、会计估计变更和差错更正等多个具体会计准则，形成了中级财务会计教学中的一个难点内容。

一、通过多次交换交易，分步取得股权最终形成企业合并的，多步交易中发生的与取得投资相关的费用（不包括发行权益证券的手续费、佣金等，下同）是资本化还是费用化？

企业合并是指两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项，通常涉及企业控制权的转移。在长期股权投资初始计量中的企业合并仅指控股合并。在现行会计准则下，当企业通过合并方式（不论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并）取得另一企业的股权时，合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，在发生当期计入管理费用。

而企业通过合并以外其他方式取得的长期股权投资的初始投资成本则包括购买过程中支付的手续费等必要支出。如果企业是通过多次交易、分步取得股权最终形成合并的，多次交易中发生的与取得股权相关的费用，笔者认为不能一概而论，应视情况确定其归属：在未达到企业合并前发生的与取得股权相关的费用，属于非企业合并取得的长期股权投资，应资本化，计入长期股权投资的成本，可最终达到企业合并时发生的与取得股权相关的费用，则可费用化，计入合并当期的管理费用。这样处理就与长期股权投资初始计量中的相关核算原则保持一致了。下面通过一个例题进行说明。

例1：A公司于2009年1月以1 500万元取得B公司10%的股权，对B公司不具有重大影响，购买股权过程中发生5万元的手续费。2010年3月A公司又斥资6 000万元取得B公司45%的股权，由此取得了B公司的控制权，此次发生了与取得股权相关的审计费及其他费用30万元。A、B公司不具有关联方关系。

分析：A公司第一次取得B公司10%股权的长期股权投资，属于非企业合并方式取得，手续费应资本化，计入初始投资成本。第二次取得B公司45%的股权时，已累计持有B公司55%的股权，形成了控股合并，因此第二次的相关费用应费用化，计入管理费用。由此，2009年1月的会计分录为：借：长期股权投资——B公司 1 505；贷：银行存款 1 505。2010年3月的会计分录为：借：长期股权投资——B公司 6 000，管理费用 30；贷：银行存款 6 030。

二、在权益法下，当被投资单位发生巨额亏损时，如果长期股权投资的账面价值不足冲减的，在冲减其他实质上构成对被投资单位净投资的权益项目时，应如何进行账务处理？

权益法是指投资以初始投资成本计量后，在投资持有期间根据投资企业享有被投资单位所有者权益的份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。当被投资单位发生巨额亏损时，投资企业应按持股比例确认承担的损失份额，首先冲减长期股权投资的账面价值，将其冲减到零为限，不够冲减的部分，则冲减投资企业其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，通常是指长期应收债权，该债权没有明确的清收计划，且在可预见的未来期间不准备收回，实质上构成对被投资单位的净投资，但不包括投资企业与被投资单位因销售商品、提供劳务等日常活动产生的长期债权。

笔者认为，在冲减该长期债权时，应直接冲减相应的“长期应收款”项目，而不是计入“长期应收款减值准备”或“坏账准备”。原因有两个：一是因为这样核算简单明了。该长期权益项目在实质上构成了对被投资单位的净投资，完全可以直接用以承担被投资单位的损失，而计提资产减值准备属多此一举。二是因为按权益法的核算思路，如果以后年度被投资单位实现了盈利，将按上面相反的顺序恢复原冲减资产的账面价值，可以重新确立此笔债权。现举例说明如下：

例2：甲公司持有乙公司30%的股权，采用权益法进行长期股权投资的核算。2008年12月31日，甲公司长期股权投资的账面价值为240万元，其中，“成本”200万元、“损益调整”40万元，长期应收款账面价值为60万元，属于实质上构成乙公司净投资的长期权益。2009年度乙公司发生巨额亏损，以可辨认净资产公允价值为基础调整后的净亏损为900万元。2010年度乙公司以可辨认净资产公允价值为基础调整

后的净利润为300万元。

根据以上分析,权益法下2009年底时甲公司应确认承担乙公司30%的亏损,会计分录为:借:投资收益270;贷:长期股权投资——乙公司(损益调整)240,长期应收款30。

2010年乙公司实现盈利时,按前年相反的顺序依次恢复相关资产的账面价值,会计分录为:借:长期应收款30,长期股权投资——乙公司(损益调整)60;贷:投资收益90。

三、由于原持股比例较低采用成本法核算的长期股权投资,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是共同控制,改为权益法核算时如何最终确定其投资成本?

因追加投资导致长期股权投资由成本法改为权益法核算时,应先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,分别确认商誉或应计入留存收益或营业外收入的金额,然后将原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应计入留存收益或是损益的金额。

当原投资成本大于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,而追加投资成本小于追加投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时,应将追加投资时的差额冲减原投资时形成的商誉,如不够冲减不需进行账务处理,体现为整体投资形成的商誉,而冲减后多余的部分在调整长期股权投资账面价值的同时,计入追加投资当期的营业外收入,体现为整体投资形成的当期损益。反之,当原投资成本小于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,而追加投资成本大于追加投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时,应将追加投资时的差额冲减原投资时形成的留存收益,不足冲减的部分在调整长期股权投资账面价值的同时,调整期初盈余公积和未分配利润,体现为整体投资形成的留存收益。冲减后多余的部分不需进行账务处理,体现为整体投资形成的商誉。下面通过两个例题进行说明:

例3:甲公司2009年1月以银行存款30万元购入乙公司10%的股权,对乙公司不具有重大影响,采用成本法核算。2009年1月1日,乙公司可辨认净资产公允价值为280万元。2010年3月,甲公司又以银行存款62万元购入乙公司20%的股份,当时乙公司可辨认净资产公允价值为330万元。

分析:原投资成本30万元,享有乙公司可辨认净资产公允价值份额28万元,形成投资商誉2万元;追加投资成本62万元,享有乙公司可辨认净资产公允价值66万元,差额为4万元,将此差额冲减原投资形成的商誉2万元,尚有差额2万元,体现为整体投资形成的经济利益流入2万元,计入追加投资当期的营业外收入。会计分录为:借:长期股权投资——乙公司(成本)62;贷:银行存款62。借:长期股权投资——乙公司(成本)2;贷:营业外收入2。

而如果追加投资时乙公司可辨认净资产的公允价值为315万元,则追加投资时形成的差额1万元不足冲减原投资时形成的2万元商誉。此时,不需进行账务处理,体现为整体投资形成1万元商誉。

例4:甲公司2009年1月以银行存款30万元购入乙公司10%的股权,对乙公司不具有重大影响,采用成本法核算。2009年1月1日,乙公司可辨认净资产公允价值为350万元。2010年3月,甲公司又以银行存款70万元购入乙公司20%的股份,当时乙公司可辨认净资产公允价值为340万元。假定乙公司盈余公积按净利润的10%提取,暂不考虑所得税等因素的影响。

分析:原投资成本30万元,享有乙公司可辨认净资产公允价值份额35万元,形成经济利益流入5万元;追加投资成本70万元,享有乙公司可辨认净资产公允价值68万元,差额为2万元,将其冲减原投资形成的经济利益流入5万元,不够冲减,体现为整体投资形成的经济利益流入3万元,一方面调增追加投资当期的长期股权投资账面价值3万元,另一方面调增期初的盈余公积和未分配利润。会计分录为:借:长期股权投资——乙公司(成本)70;贷:银行存款70。借:长期股权投资——乙公司(成本)3;贷:盈余公积0.3,利润分配2.7。

而如果追加投资时乙公司可辨认净资产公允价值为320万元,则追加投资形成的差额6万元冲减原投资时形成的经济利益流入5万元,多余部分不需进行账务处理,体现为整体投资形成1万元商誉。

四、因减少投资由对被投资单位施加重大影响或共同控制转为不具有重大影响,长期股权投资由权益法改为成本法核算后,被投资单位宣告分配现金股利时,投资企业要不要视情况作投资成本的收回?

有些教材认为,长期股权投资由权益法改为成本法核算后,投资企业从被投资单位收到的现金股利,应区分处置前和处置后实现的净利润分配,分别冲减投资成本或计入投资收益,目前注会教材则对此没有述及。笔者认为,当投资企业因为处置投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响时,应改按成本法核算,以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。处置投资后,投资企业从被投资单位收到的现金股利不必再区分是处置前还是处置后的净利润分配,一律作为宣告当期的投资收益确认。这点与目前成本法核算的思路相同,明确此原则后相应账务处理比较简单,故在此不再举例赘述。

主要参考文献

1. 戴德明等.财务会计学.北京:中国人民大学出版社,2010

2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011