

# 成本法转换为权益法时投资成本调整问题双解

冷琳

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

**【摘要】**成本法转换为权益法,属于会计政策变更,要采用追溯调整法进行账务处理,由此涉及的投资成本调整问题一直是会计核算中的难点。本文通过实例解析,采用两种不同的解题思路解决这一问题。

**【关键词】**成本法 权益法 投资成本 转换

长期股权投资核算中成本法转换为权益法时投资成本调整问题一直是个难点,笔者结合教学实践,通过解析实例的方式对此问题提供两种不同的解题思路,旨在加深读者对这一难点问题的理解。

## 一、由追加投资导致的成本法转换为权益法,初始投资成本的调整问题

按现行会计准则规定,企业原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、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,能够对被投资单位施加重大影响或是实施共同控制时,要作为会计政策变更处理,视为企业原取得投资时采用的就是权益法,因此涉及初始投资成本的调整。

目前注会教材对于初始投资成本的调整,采用的是将原投资成本与按原持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额、新增投资的成本与取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额分别比较,再综合考虑的方法。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而应计入留存收益或是损益的金额。

这里笔者重点介绍第二种调整方法,即先按合计持股比例计算应享有追加投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,将其与合计的投资成本比较以确定差额,再将此差额剔除原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分,由此确定与整体投资相关的商誉或经济利益流入。如为商誉的,不需对初始投资成本进行调整;为经济利益流入的,若源自原始投资部分则调整留存收益,若源自追加投资部分则计入当期损益。下面通过一个例题进行具体说明。

例1:甲公司2010年1月1日以银行存款500万元取得乙公司15%的股权,取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值总额为4000万元,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。2011年1月1日,甲公司又以1050万元取得乙公司20%

的股权,当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为5500万元。取得该部分股权后,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采用权益法进行核算。假定甲公司在取得乙公司15%的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1000万元(已调整公允价值与账面价值差异及未实现内部交易损益),未派发现金股利或利润。除所实现的净利润,未发生其他计入资本公积的交易或事项。假定甲公司按照净利润的10%提取盈余公积。

解题思路一:按注会教材介绍的方法对初始投资成本进行调整。①原取得投资时:初始投资成本500万元<按原持股比例计算确定的应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额600万元(4000×15%)。②追加投资时:新增投资成本1050万元<按新增持股比例计算确定的应享有新增投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1100万元(5500×20%)。

综合考虑后,整体投资体现为经济利益流入150万元,需对投资成本进行调整。其中,100万元源自以前年度原始投资部分,调整留存收益;50万元源自追加投资部分,调整当期损益。会计分录为:

借:长期股权投资——成本 1 500 000;贷:盈余公积 100 000, 利润分配——未分配利润 900 000, 营业外收入 500 000。

解题思路二:按笔者介绍的方法对初始投资成本进行调整。①合计投资成本1550万元(500+1050)<按合计持股比例计算的应享有追加投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1925万元(5500×35%)。②将此差额375万元(1925-1550)先剔除原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分225万元(1500×15%),得到整体投资体现为经济利益流入150万元(375-225),通过分析原始投资或追加投资时的具体情况,确定与思路一相同的会计分录。

假设追加投资的投资成本为1250万元,按解题思路二分析:①合计投资成本1750万元(500+1250)<按合计持股比例计算的应享有追加投资时被投资单位可辨认净资产公允

价值的份额 1 925 万元(5 500×35%)。②将此差额 175 万元(1 925-1 750)先剔除原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分 225 万元(1 500×15%),得到整体投资体现为商誉 50 万元(175-225),不需调整投资成本。

假设追加投资的投资成本为 1 150 万元,按解题思路二分析:①合计投资成本 1 650 万元(500+1 150)<按合计持股比例计算的应享有追加投资时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 1 925 万元(5 500×35%)。②将此差额 275 万元(1 925-1 650)先剔除原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分 225 万元(1 500×15%),得到整体投资体现为经济利益流入 50 万元(275-225)。根据分析,确定此经济利益流入源自原始投资部分,故应计入留存收益。会计分录为:

借:长期股权投资——成本 500 000;贷:盈余公积 50 000,利润分配——未分配利润 450 000。

第二种方法中,有人会质疑,为什么只剔除原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分?这是因为企业追加投资前原采用的是成本法,没调整过两次投资之间被投资单位净资产公允价值的变动,而追加投资部分在确定投资成本时是以追加投资时被投资单位净资产的公允价值为基础的,已经充分考虑了变动后的结果,因此我们只需剔除相对原持股比例部分的净资产公允价值变动。

由此可见,第二种方法遵循了一般的解题思路,首先将合计成本与合计享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额比较,再剔除原取得投资后至新取得投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分,从而确定是否需要调整投资成本及调整的具体方法。

## 二、由处置投资导致的成本法转换为权益法,初始投资成本的调整问题

目前注会教材规定,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是实施共同控制的情况下,企业应当先比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算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,确定投资成本是否需要调整及调整的具体方法。再对原取得投资日至转变为权益法核算之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动按剩余持股比例进行追溯调整。但如果我们换一种思路,先对原投资日至处置日被投资单位可辨认净资产公允价值的变动按剩余持股比例采用权益法进行追溯调整,再对投资成本进行调整,是否可行?答案是肯定的。但需注意的是,由于先对长期股权投资账面价值进行了追溯调整,此时我们不能再将剩余长期股权投资账面价值与原投资时享有的净资产份额进行比较,而应与处置投资时享有的净资产份额进行比较,这一点是此种解题方法的关键。下面通过一个例题进行说明。

例 2:2010 年 1 月 1 日,A 公司支付 500 万元取得 B 公司

100%的股权,取得投资日 B 公司可辨认净资产的公允价值为 400 万元。2010 年 1 月 1 日至 2010 年 12 月 31 日,B 公司的净资产增加了 100 万元,其中按购买日公允价值计算实现的净利润 80 万元,持有的可供出售金融资产公允价值升值 20 万元。2011 年 1 月 3 日,A 公司转让 B 公司 70%的股权,收取现金 400 万元,对 B 公司只能施加重大影响。处置投资时 B 公司可辨认净资产的公允价值为 500 万元。假定 A、B 公司提取盈余公积的比例均为 10%。

解题思路一:按注会教材介绍的方法对初始投资成本进行调整。①剩余投资成本=500×(1-70%)=150(万元)。②按剩余持股比例计算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=400×(1-70%)=120(万元)。③判断:剩余长期股权投资成本大于按剩余持股比例计算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,属于投资商誉,不需要对剩余长期股权投资成本进行调整。

解题思路二:按笔者介绍的方法对初始投资成本进行调整。①先采用权益法按剩余持股比例对长期股权投资账面价值进行追溯调整,剩余长期股权投资账面价值=500×30%+100×30%=180(万元)。②按剩余持股比例计算的处置投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额=500×30%=150(万元)。③判断:剩余长期股权投资账面价值大于按剩余持股比例计算的处置投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,体现为投资商誉,不需要对剩余长期股权投资初始成本进行调整。

如果 A 公司原取得 B 公司股权时支付的金额为 360 万元,其他条件不变,按解题思路二对初始投资成本进行调整:①先采用权益法按剩余持股比例对长期股权投资账面价值进行追溯调整,剩余长期股权投资账面价值=360×30%+100×30%=138(万元)。②按剩余持股比例计算的处置投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额=500×30%=150(万元)。③判断:剩余长期股权投资账面价值小于按剩余持股比例计算的处置投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,体现为经济利益流入 12 万元,需要对剩余长期股权投资初始成本进行调整。会计分录为:

借:长期股权投资——成本 120 000;贷:盈余公积 12 000,利润分配——未分配利润 108 000。

由此可见,两种方法都可得到相同的结论,如果仅考虑投资成本的调整问题,当然第一种方法更简单。但如果需要做转换时的账务处理,由于针对剩余持股比例部分我们必须按权益法对被投资单位净资产公允价值的变动进行追溯调整,这两种方法就殊途同归,没有繁简之分了。

### 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2011
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 冯丽艳.长期股权投资成本法向权益法转换的追溯调整.商业会计,2009;18