

长期股权投资成本法转为权益法的两个问题

申屠新飞

(温州职业技术学院财会系 浙江温州 325035)

【摘要】追加投资导致成本法转为权益法时,各次投资应合并计算商誉,并对初次投资至投资核算方法变更日之间被投资企业净资产公允价值变化中应分享的部分调整长期股权投资。如果投资核算方法变更是由于处置投资引起,则剩余股份应分享的被投资企业净资产公允价值变动只包括盈利、计入资本公积的事项,不包括被投资企业资产、负债公允价值变动引起的净资产变动。成本法转为权益法时,对长期股权投资账面价值的调整应全部记入“长期股权投资——成本”账户。

【关键词】成本法 权益法 商誉 长期股权投资

按照现行企业会计准则的规定,由于追加投资或处置投资导致长期股权投资的核算方法从成本法转为权益法时,应当以原成本法下长期股权投资的账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本,并在此基础上比较该初始投资成本与享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定是否需要调整长期股权投资的账面价值。同时对初始投资日至变更日之间被投资企业所有者权益变化中投资方所拥有的部分按比例调整长期股权投资。笔者认为其中有两个问题需要进一步明确。

一、追加投资导致成本法转换为权益法时长期股权投资账面价值的调整

一般而言,在这种情况下,首先要将初次投资成本与该部分投资所对应的被投资企业净资产公允价值份额进行对比,如果前者大于后者,则差异是取得投资时形成的商誉,不调整长期股权投资账面价值;如果前者小于后者,则差异是取得投资时形成的负商誉,应调整长期股权投资账面价值,同时计入以前年度留存收益。其次将追加投资的成本与追加投资新增的股份所对应的被投资企业净资产公允价值份额进行对比,如果前者大于后者,则差异是再次投资时形成的商誉,不调整长期股权投资账面价值;如果前者小于后者,则差异是再次投资时形成的负商誉,应调整长期股权投资账面价值,同时计入当期营业外收入。再次,初次投资取得的股份所对应的初次投资日至再次投资日(也就是成本法转换为权益法日)之间被投资企业净资产公允价值变化额,应调整计入长期股权投资,其中属于盈利的,应计入留存收益或当期投资收益,其他应计入资本公积。按照2012年注册会计师考试教材《会计》的说明,再次投资时投资成本与取得该部分投资应享有被投资企业可辨认净资产公允价值份额的差异如何处理,还取决于初次投资时投资成本与取得该部分投资应享有被投资企业可辨认净资产公允价值份额的差异,两次差异应综合考虑,但是教材并没有举例说明。笔者认为,综合考虑的含义也就是要把前后两次投资或更多次的投资视为一个整体或是一次投资,将每次

投资成本的合计数与每次新增投资所分享的被投资企业净资产公允价值份额的合计进行对比,如果前者大于后者,就作为商誉,不调整长期股权投资账面价值;如果前者小于后者,则计入留存收益或当期营业外收入。

例:甲公司于2011年2月1日取得B公司10%的股权,支付价款800万元,取得时B公司可辨认净资产公允价值总额和账面净资产都是7000万元。2012年4月1日,甲公司又以1450万元的价格取得B公司20%的股权,当日B公司可辨认净资产公允价值总额是8500万元,账面净资产为8000万元。甲公司在初次投资和追加投资期间,B公司通过生产经营活动实现的净利润为1000万元(其中2012年1~3月实现净利润200万元),没有发生其他应计入所有者权益的事项。甲公司按10%计提盈余公积。

1. 2011年2月购入时会计分录:借:长期股权投资 8000000;贷:银行存款 8000000。

2. 2012年4月购入时会计分录:借:长期股权投资 14500000;贷:银行存款 14500000。

3. 对初次投资和再次投资的投资成本进行调整。在本例中,初次投资投资成本为800万元,该部分投资所分享的B公司当日净资产公允价值为700万元,前者大于后者100万元,这是取得投资时形成的商誉;再次投资的投资成本为1450万元,该部分投资所分享的B公司当日净资产公允价值为1700万元,前者小于后者250万元,这是再次投资时形成的负商誉,本应将250万元全部转入当期营业外收入,但是按照注册会计师考试教材的说明,我们应当将两次投资作为一个整体来看,因此甲公司对B公司投资的总成本为2250万元,所分享的份额为2400万元,前者小于后者150万元,形成负商誉。由于初次投资形成的商誉只有100万元,而再次投资形成的负商誉有250万元,因此其差额150万元全部计入2012年4月“营业外收入”账户,编制如下分录:借:长期股权投资 1500000;贷:营业外收入 1500000。

如果初次投资形成负商誉250万元,再次投资形成商誉

100万元,则差异150万元应计入留存收益。

4. 对初次投资所持股份应分享的初次投资日至再次投资日之间被投资企业净资产变化额进行确认。在本例中,初次投资日至再次投资日之间被投资企业净资产变化额有1500万元,其中由于盈利增加的净资产有1000万元,按照权益法核算要求,甲公司应调整长期股权投资账面价值100万元,其中80万元系2011年度B公司实现的盈利中甲公司应分享的份额,20万元系2012年1~3月B公司实现的盈利中甲公司应分享的份额。编制如下会计分录:借:长期股权投资1000000;贷:盈余公积80000,利润分配——未分配利润720000,投资收益200000。

需要注意的是,由于B公司没有发生除盈利以外的应计入所有者权益的事项,因此在此期间B公司资产公允价值上升或负债公允价值下降而引起净资产增加500万元,按照权益法的核算要求,投资方不能确认由此增加的份额(由金融资产或负债引起的除外),但是注册会计师考试教材和会计职称考试教材均要求予以确认,却没有说明原因。笔者认为,相关权威教材之所以这样规定,根本原因在于我们已经将前后两次投资作为一个整体,合并计算投资形成的商誉或负商誉,而投资累计取得的商誉或负商誉应当等于长期股权投资账面价值与再次投资日所拥有股份对应的被投资企业净资产公允价值份额的差额。因此,调整后的长期股权投资账面价值必须等于再次投资日累计所拥有股份对应的被投资企业净资产公允价值份额与累计确认的商誉或负商誉之和。

假定A为初次投资成本,B为再次投资成本,C为初次投资日投资方应分享的被投资企业净资产公允价值,D为再次投资日投资方新增股份应分享的被投资企业净资产公允价值,E为初次投资所持股份应分享的初次投资日至再次投资日之间净资产公允价值变化额,F为再次投资日投资方所持股份应分享的公允价值,其中: $F=C+D+E$ 。以公式推导如下:

公式1:累计商誉或负商誉=A-C+B-D

公式2:累计商誉或负商誉=长期股权投资账面价值-F

公式3:长期股权投资账面价值=A+B+长期股权投资账面价值调整数

由公式1、公式2和公式3推导公式4: $A-C+B-D=长期股权投资账面价值-F=A+B+长期股权投资账面价值调整数-F$,整理得: $-C-D=长期股权投资账面价值调整数-F$ 。由于 $F=C+D+E$,因此最后得出如下结论:

长期股权投资账面价值调整数=E=初次投资所持股份应分享的初次投资日至再次投资日之间净资产公允价值变化额

初次投资所持股份应分享的初次投资日至再次投资日之间净资产公允价值变化额中属于盈利的部分,应作为留存收益或当期投资收益,其他部分全部作为资本公积。

在本例中,初次投资日至再次投资日之间B公司净资产公允价值变化额为1500万元,其中由于盈利而增加的净资产有1000万元,B公司资产公允价值上升或负债公允价值下降而引起净资产增加500万元,前者已经按比例调整留存收益和当期投资收益,后者由投资方分享的部分应编制如下

会计分录:借:长期股权投资500000;贷:资本公积500000。

需要注意的是,在权益法下,虽然长期股权投资账面价值需要随着被投资企业净资产价值的变化而变化,但是这里所指的被投资企业净资产价值是账面价值,不是公允价值。因此在出售股份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与其他投资方一起实施共同控制的情况下,长期股权投资核算方法也需要由成本法转换为权益法,并实施追溯调整,但是对于原取得投资日至转变为权益法核算之日被投资单位净资产公允价值的变化,投资方只确认由于盈利和资本公积变化引起的净资产公允价值变化额中投资方所分享的部分,其他由于存货、固定资产等公允价值变化导致净资产公允价值发生变化的,投资方不予确认。

二、成本法转换为权益法时明细账的确认问题

现行权威教材在讲解成本法转为权益法应编制的会计分录时,只涉及“长期股权投资”一级科目,回避了其明细账的设置和确认问题,但是财务人员在处理具体经济业务时无法回避此问题,那么在调整长期股权投资账面价值时,究竟应该记入“长期股权投资——损益调整”科目还是“长期股权投资——成本”科目或者是“长期股权投资——其他权益变动”科目?

第一种方法:成本法转换为权益法时所有的长期股权投资账面价值调整全部记入“长期股权投资——成本”科目。这样处理的理由是:我们已经将前后两次投资视为一个整体,并从整体的角度来确认相应的商誉。众所周知,投资取得的商誉或负商誉是根据投资成本与投资日被投资企业净资产公允价值所享份额的差异确定的,因此应该将初次投资所拥有股份应分享的初次投资日至转换为权益法日之间被投资企业净资产公允价值的变化部分计入长期股权投资(成本),从而使得转换为权益法日的长期股权投资(成本)余额与当日应分享的被投资企业净资产公允价值之差就是商誉或负商誉。这种方法的缺点在于,“长期股权投资——成本”账户余额并不表示投资成本,与“成本”自身含义不符,同时初次投资所分享的被投资企业在转换为权益法之前的盈利和其他权益变动在长期股权投资明细账中无法得到反映。

第二种方法:初次投资所分享的初次投资日至转换为权益法日之间被投资企业净资产公允价值的变化额,与盈利相关的部分记入“长期股权投资——损益调整”科目,其他记入“长期股权投资——其他权益变动”科目。这样处理的优点是,能够在明细账中真正反映投资的成本、投资取得的盈利和其他权益变动;缺点是,核算过程不符合将两次投资融为一个整体的要求。

笔者认为,现行会计准则中的权益法要求将投资成本小于所分享的被投资企业净资产公允价值份额的部分计入投资成本,因此客观上权益法下的“投资成本”含义已经与通常意义上的成本不符,同时追加投资后,管理层也并不关于初次投资所分享的被投资企业盈利等指标,因此第一种方法更为合理。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012