

长期股权投资初始投资成本计量的分类比较

刘世承

(湖南外贸职业学院会计系 长沙 410003)

【摘要】 本文对企业合并与非企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的计量进行了比较,旨在帮助广大财会人员正确地进行相关会计处理。

【关键词】 长期股权投资 企业合并 非企业合并 初始投资成本 比较

长期股权投资准则对初始投资成本的确定,分为企业合并和非企业合并形成的长期股权投资两种情况。实务中,许多财会人员对这两种情况的初始投资成本的确定及初始投资成本与投资时享有被投资单位净资产份额的差额(简称“差额”)的会计处理很容易产生混淆。

一、企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的计量

1. 初始投资成本确定的比较。企业合并只有在控股合并的情况下才形成母、子公司。母、子公司的关系是控制与被控制、投资与被投资的关系,因而需要确定母公司(合并企业)对子公司(被投资企业)长期股权投资的初始投资成本。

(1)同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资,其初始投资成本=合并成本=取得被投资企业(子公司)净资产账面价值的份额=合并企业的持股比例×被投资企业净资产的账面价值。

(2)非同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资,其初始投资成本=购买成本=购买方(合并企业)放弃资产、发生或承担负债以及发行权益性证券的公允价值。

显然,这两种类型的企业控股合并形成的长期股权投资初始投资成本的计量基础不同,前者是以账面价值计量的,后者是以公允价值计量的。

2. 初始投资成本“计算差额”的比较。

(1)同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资,需在编制股权取得日的会计分录时计算初始投资成本与支付合并对价(付出的资产、发行的股票等)的账面价值之间的差额。①差额>0,则应增加合并企业(母公司)的“资本公积——资(股)本溢价”;②差额<0,则应冲减合并企业(母公司)的“资本公积——资(股)本溢价”,若不够冲减,再依次冲减“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”。

(2)非同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资,需在编制股权取得日合并财务报表工作底稿中的抵销分录时计算初始投资成本与取得被购买方(被投资企业)可辨认净资产公允价值的份额之间的差额。①差额>0,确认为合并资产负债表中的“商誉”;②差额<0,则调增合并资产负债表中的留存收益(“盈余公积”、“未分配利润”)项目。

可见,这两种类型的企业控股合并形成的长期股权投资,初始投资成本“计算差额”的计算时点不同,会计处理也不同。

例:南方公司与北方公司均属于增值税一般纳税人,适用的增值税税率为17%。2012年10月,南方公司与北方公司达成合并协议,有关资料如下:

(1)2012年10月31日,南方公司以账面价值500万元、公允价值580万元的库存商品(未计提跌价准备)及300万元的银行存款购入北方公司80%的股权,从而成为北方公司的母公司。假设不考虑企业合并过程中南方公司发生的各项直接相关费用。

(2)该项股权购买事项之前,北方公司股东权益的账面价值为900万元,其中,股本500万元、资本公积200万元(假设全部为股本溢价)、盈余公积50万元、未分配利润150万元。假定股权购买日北方公司可辨认净资产的公允价值为1000万元,增值部分只是固定资产评估的公允价值大于账面价值的差额。

要求:

(1)若南方公司与北方公司的合并属于同一控制下的企业控股合并,请确定南方公司对北方公司长期股权投资的初始投资成本,计算初始投资成本与支付合并对价账面价值的差额,并编制南方公司股权取得日合并业务的会计分录。

(2)若南方公司与北方公司的合并属于非同一控制下的企业控股合并,请确定南方公司对北方公司长期股权投资的初始投资成本,并编制南方公司股权取得日合并业务的会计分录,同时为南方公司编制股权取得日合并财务报表工作底稿中的有关抵销分录。

解:(1)若为同一控制下的企业控股合并,则:

①南方公司对北方公司长期股权投资的初始投资成本=80%×900=720(万元)。

②初始投资成本-支付合并对价的账面价值=720-[(500+580×17%)+300]=-178.60(万元),应冲减合并企业(南方公司)的“资本公积——股本溢价”(南方公司“股本溢价”账户余额有200万元,够冲减。)

③编制合并业务会计分录:

借:长期股权投资——北方公司	7 200 000
资本公积——股本溢价	1 786 000
贷:库存商品	5 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	986 000
银行存款	3 000 000

(2)若为非同一控制下的企业控股合并,则:

①南方公司对北方公司长期股权投资的初始投资成本=(580+580×17%)+300=978.60(万元)。

②编制合并业务会计分录:

借:长期股权投资——北方公司	9 786 000
贷:主营业务收入	5 800 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	986 000
银行存款	3 000 000
借:主营业务成本	5 000 000
贷:库存商品	5 000 000

③初始投资成本-取得被购买方(北方公司)可辨认净资产公允价值的份额=978.60-80%×1 000=178.60(万元),应确认为合并资产负债表中的“商誉”。“少数股东权益”项目的金额=20%×1 000=200(万元)。

合并财务报表工作底稿中的抵销分录:

借:股本	5 000 000
资本公积	2 000 000
盈余公积	500 000
未分配利润	1 500 000
固定资产	1 000 000
商誉	1 786 000
贷:长期股权投资	9 786 000
少数股东权益	2 000 000

二、非企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的计量

1. 初始投资成本确定的比较。企业以非合并(如通过支付现金、发行权益性证券等)的方式取得的长期股权投资,无论是采用成本法核算还是权益法核算,其初始投资成本的计量基础是相同的,即原则上以投资方投资对价的公允价值为基础,与前述非同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资的计量相同。

2. 初始投资成本“计算差额”的比较。投资企业长期股权投资的“初始投资成本”与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额之间的差额,若差额>0,则无论是采用成本法核算还是权益法核算,均不调整投资企业长期股权投资的初始投资成本。若差额<0,采用成本法核算时不调整投资企业长期股权投资的初始投资成本;采用权益法核算,则应调增投资企业长期股权投资的初始投资成本,并计入当期损益(营业外收入)。

例2:2012年3月18日,宏兴公司以465万元的价款(包括相关税费和已宣告但尚未发放的现金股利45万元)取得旺达公司普通股股票210万股,款项以银行存款支付,并作为长期股权投资核算。已知投资时宏兴公司享有旺达公司可辨认净资产公允价值的份额为340万元。

要求:

假设宏兴公司分别采用成本法、权益法确定该项长期股权投资的初始投资成本,计算初始投资成本与投资时享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,并编制2012年3月18日投资时的会计分录。

解:(1)确定的初始投资成本=465-45=420(万元)。

(2)初始投资成本-投资时享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额=420-340=80>0,此种情况无论是采用成本法核算还是权益法核算,均不调整长期股权投资的初始投资成本。因此,宏兴公司对该项长期股权投资采用成本法与采用权益法核算的初始投资成本是相同的,投资时编制的会计分录也是相同的。即:

借:长期股权投资——旺达公司	4 200 000
应收股利	450 000
贷:银行存款	4 650 000

例3:承前例,假设其他条件均相同,只是投资时宏兴公司享有旺达公司可辨认净资产公允价值的份额为485万元。

要求:同前例。

解:(1)确定的初始投资成本=465-45=420(万元)。

(2)初始投资成本-投资时享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额=420-485=-65<0。

由前述2可知,若宏兴公司对该项长期股权投资采用成本法核算,则不需调整长期股权投资的初始投资成本。投资时编制的会计分录为:

借:长期股权投资——旺达公司	4 200 000
应收股利	450 000
贷:银行存款	4 650 000

若宏兴公司对该项长期股权投资采用权益法核算,则应调增长期股权投资的初始投资成本65万元,使得初始投资成本为485万元(420+65)。投资时编制的会计分录为:

借:长期股权投资——旺达公司	4 850 000
应收股利	450 000
贷:银行存款	4 650 000
营业外收入	650 000

三、结束语

以上对长期股权投资初始投资成本计量情况的比较,只是笔者教学与实践中的一点心得,难以概括全面和深透。但笔者认为,如果广大财会人员能够全面、准确地把握长期股权投资准则中有关企业合并与非企业合并形成的长期股权投资初始投资成本计量情况的纵横区别,就一定能够在实际工作中理清头绪,得心应手。

主要参考文献

1. 企业会计准则学习组编.企业会计准则 2006.北京:中国经济出版社,2006
2. 陈敏主编.新会计准则变化点及案例说明:资产、负债与所有者权益.北京:中国财政经济出版社,2008
3. 刘永泽,傅荣主编.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2009