

股份回购时投资方采用权益法的会计处理

巫翱荔

(西南财经大学保险学院 成都 611130)

【摘要】被投资企业回购股份时,由于其单位净资产价值与回购价格差异,回购后将导致投资企业享有被投资企业可辨认净资产公允价值份额发生变动,其与回购前所享有份额差额该做何处理?有人认为应调增(或调减)“长期股权投资——其他权益变动”,同时增加(或减少)“资本公积——其他资本公积”,本文就此做一探讨。

【关键词】股份回购 投资方 权益法

一、问题的提出

对于股份回购,笔者以为该业务反映了被投资企业回购行为,同时也反映了投资企业股份出售行为。造成上述回购前后享有被投资企业净资产差额的原因有两方面:一是投资企业出售股份价格与享有被投资企业单位净资产价值差异,二是被投资企业注销已回购的股份使净资产减少导致其享有的权益变动。因此,投资企业需对这两个不同业务实质分别进行会计处理:一是对所出售部分股份的行为进行会计处理,二是根据权益法核算要求对被投资企业注销已回购的股份导致其享有的权益变动重新计算享有权益份额并进行会计处理。

确的,理由同上。

第二,上述实例中,若考虑存货跌价准备这个因素,其会计分录如何处理?承上述实例,假设:乙企业生产全部A产品共需原材料100万元;①截至20×7年12月31日,乙企业存货中没有与A产品直接相关的原材料(简称“第①种情况”);②截至20×7年12月31日,乙企业存货中与A产品直接相关的原材料库存金额为50万元,期末可变现值为45万元(简称“第②种情况”);③截至20×7年12月31日,存货中与A产品直接相关的原材料库存金额为100万元,期末可变现值为90万元(简称“第③种情况”)。

第①种情况下,乙企业应当按照履行合同所需成本与违约金中的较低者(25万元)确认一项预计负债。会计分录为:借:营业外支出 25万元;贷:预计负债 25万元。

第②种情况下,乙企业应首先按照《企业会计准则第1号——存货》计提存货跌价准备,将超过部分确认为预计负债。借:资产减值损失 5万元;贷:存货跌价准备 5万元。借:营业外支出 20万元;贷:预计负债 20万元。

第③种情况下,同第②种情况一样,乙企业应首先按

证监会《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》规定:“对于原以权益法核算的长期股权投资,如果持股比例下降后对被投资单位仍具有重大影响,剩余投资仍应按照权益法核算。其中,出售部分股权导致持股比例下降的,实际取得价款与按出售股权比例计算应结转长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。”由于被投资企业是向投资企业回购股份的,回购致其相对持股比例下降,表明投资企业作出了减少投资决定,因此,投资企业要根据这一规定,在回购股份时确认股权处置损益。

另外,被投资企业注销已回购的股份时将导致投资企业享有其净资产份额增、减变动,此时应根据权益法核

照《企业会计准则第1号——存货》计提存货跌价准备,将超过部分确认为预计负债。借:资产减值损失 10万元;贷:存货跌价准备 10万元。借:营业外支出 15万元;贷:预计负债 15万元。

综上所述,笔者认为,“合同不存在标的资产的亏损合同相关业务满足预计负债确认条件时,应当确认预计负债”这个条款的表述不够全面。依据《企业会计准则第1号——存货》的规定,应当考虑到与标的资产直接相关的材料的减值准备这个因素,建议规定的表述修改为“合同不存在标的资产的亏损合同相关业务满足预计负债确认条件时,应当确认预计负债;预计负债的计量时应当考虑是否有与标的资产直接相关的材料;若期末存在与标的资产直接相关的材料,应当对与标的资产直接相关的材料进行减值测试并按规定确认减值损失,将超过部分确认为预计负债。”

主要参考文献

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解(2010).北京:人民出版社,2010

算要求进行权益的计算、调整。根据享有份额相应调增(或调减)“长期股权投资——其他权益变动”,同时增加(或减少)“资本公积——其他资本公积”。

二、仅向投资企业回购股份的会计处理

例1:甲公司于2009年7月从A公司处受让取得乙公司25%的股权。由于能够对乙公司施加重大影响,甲公司对该项股权采用权益法进行会计核算。2013年11月2日乙公司决定从甲公司手中回购部分股份(回购后还能够对乙公司施加重大影响),回购价格分别为每股2.6元、2.0元、1.8元三种不同情形,回购股份数量为1000万股。假设乙公司现有的股本为25000万股(每股面值1元),在回购股份之前乙公司可辨认净资产公允价值总额为50000万元(每股净资产2.0元)。

1. 乙公司以高于回购前每股净资产价格进行回购,假设回购价格为每股2.6元。

(1)甲公司出售股份。甲公司因所持乙公司股份被回购收到的价款=1000×2.6=2600(万元)。被回购的部分甲公司视同对长期股权投资进行处置,即将所收到的款项2600万元与按照回购股份导致持股比例下降部分的长期股权投资账面价值2000万元之间的差额(600万元)计入投资收益。借:银行存款2600;贷:长期股权投资——成本2000,投资收益600。

(2)权益法核算要求回购后对享有乙公司权益进行调整。股份被回购后,甲公司对乙公司的持股比例=(25000×25%-1000)/(25000-1000)×100%=21.875%。

股份被回购后,甲公司对乙公司可辨认净资产所享有的份额:(50000-2600)×21.875%=10368.75(万元)。

乙公司回购股份后,甲公司剩余股份原账面价值为10500万元(25000×25%-2000),乙公司回购股份致甲公司长期股权投资账面价值调整减少131.25万元(10368.75-10500)。借:资本公积——其他资本公积131.25;贷:长期股权投资——其他权益变动131.25。

2. 乙公司以等于回购前每股净资产价格进行回购,假设回购价格为每股2.0元。

(1)甲公司出售股份。甲公司因所持乙公司股份被回购收到的价款=1000×2=2000(万元)。被回购的部分甲公司视同是对长期股权投资进行处置,即将所收到的款项2000万元与按照回购股份导致持股比例下降部分的长期股权投资账面价值2000万元之间的差额为0,不确认投资收益。借:银行存款2000;贷:长期股权投资——成本2000。

(2)权益法核算要求回购后对享有乙公司权益进行调整。股份被回购后,甲公司对乙公司的持股比例=(25000×25%-1000)/(25000-1000)×100%=21.875%。股份被回购后,甲公司对乙公司可辨认净资产所享有的份额:

(50000-2000)×21.875%=10500(万元)。

乙公司回购股份后,甲公司剩余股份原账面价值为10500万元(25000×25%-2000),乙公司回购股份致甲公司长期股权投资账面价值调整减少0万元,此时甲公司无须对此作会计处理。

3. 乙公司以低于回购前每股净资产价格进行回购,假设回购价格为每股1.8元。

(1)甲公司出售股份。甲公司因所持乙公司股份被回购收到的价款=1000×1.8=1800(万元)。被回购的部分甲公司视同是对长期股权投资进行处置。借:银行存款1800,投资收益200;贷:长期股权投资——成本2000。

(2)权益法核算要求回购后对享有乙公司权益进行调整。股份被回购后,甲公司对乙公司的持股比例=(25000×25%-1000)/(25000-1000)×100%=21.875%。股份被回购后,甲公司对乙公司可辨认净资产所享有的份额:(50000-1800)×21.875%=10543.75(万元)。乙公司回购股份后,甲公司剩余股份原账面价值为10500万元(25000×25%-2000)。乙公司回购股份致甲公司长期股权投资账面价值调整增加43.75万元(10543.75-10500)。借:长期股权投资——其他权益变动43.75;贷:资本公积——其他资本公积43.75。

三、向投资企业以外其他股东回购股份的会计处理

被投资企业是向投资企业以外股东回购股份的,由于投资企业所持股份数量不变,回购致其相对持股比例上升,根据权益法核算要求对被投资企业净资产价值变动相应调增(或调减)“长期股权投资——其他权益变动”,同时增加(或减少)“资本公积——其他资本公积”。

四、向所有股东回购股份的会计处理

1. 被投资企业回购股份比例大于投资企业原持股比例的,此种情况下的会计处理与仅向投资企业回购股份类似,在此略。

2. 被投资企业回购股份比例等于投资企业原持股比例的,当回购价格大于或小于回购前每股净资产账面价值时,投资企业应按处置部分股权确认相关投资收益或损失,同时被投资单位回购股份致每股净资产减少或增加,权益法核算要求归属于投资企业减少或增加的份额应该调减“长期股权投资——其他权益变动”和“资本公积”;当回购价格等于回购前每股净资产账面价值时,投资企业只需对回购股份进行处理。

3. 被投资企业回购股份比例小于投资企业原持股比例的,此时回购将致其相对持股比例上升,有关会计处理方法同上。

主要参考文献

证监会.上市公司执行企业会计准则监管问题解答,2011;1