

可供出售金融资产与长期股权投资 相互转换的会计处理

许芳霞(教授)

(河南牧业经济学院会计系, 郑州 450045)

【摘要】 可供出售金融资产与长期股权投资之间的转换包括:因追加投资,可供出售金融资产转换为权益法或成本法核算的长期股权投资;因处置投资,权益法或成本法核算的长期股权投资转换为可供出售金融资产。本文通过一系列案例,解析可供出售金融资产与长期股权投资相互转换的会计处理。

【关键词】 可供出售金融资产; 长期股权投资; 成本法; 权益法

新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(新CAS2)第十四条、第十五条对可供出售金融资产与长期股权投资相互转换的会计处理做出了规定,包括:因追加投资,可供出售金融资产转换为权益法或成本法核算的长期股权投资;因处置投资,权益法或成本法核算的长期股权投资转换为可供出售金融资产等。下文通过案例解析可供出售金融资产与长期股权投资相互转换的会计处理。

一、因追加投资,可供出售金融资产转换为权益法核算的长期股权投资

新CAS2规定:在原持有的可供出售金融资产股权的基础上追加投资,从而形成对被投资单位施加重大影响或实施共同控制的长期股权投资时,公允价值计量转为权益法核算。长期股权投资初始成本为原可供出售金融资产的公允价值与新增投资成本之和。可供出售金融资产转换日的公允价值与账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动,都计入改按权益法核算当期的投资收益。

例1: A公司原持有B公司15%的普通股份作为可供出售金融资产进行管理,账面余额为1 200万元,其中成本为1 000万元,公允价值变动为200万元。2014年9月1日又追加投资2 000万元取得B公司15%的股权,对B公司产生重大影响,准备长期持有,并按权益法核算对B公司30%的股权投资。2014年9月1日原持有股份的公允价值为1 500万元,当日B公司净资产公允价值总额为10 000万元。

A公司会计处理如下:

借:长期股权投资——B公司(投资成本)
3 500(1 500+2 000)
资本公积——其他资本公积 200

贷:可供出售金融资产——B公司(成本) 1 000
——B公司(公允价值变动)200
银行存款 2 000
投资收益 500[(1 500- 1 200)+200]

二、因追加投资,可供出售金融资产转换为成本法核算的长期股权投资

新CAS2规定:因追加投资,可供出售金融资产转换为具有控制权的长期股权投资,公允价值计量转为成本法核算。转换日可供出售金融资产的公允价值加上新增投资成本之和,作为长期股权投资成本法的初始投资成本。可供出售金融资产转换日的公允价值与原账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动,都计入改按成本法核算当期的投资收益。

例2: A公司原持有B公司15%的普通股份作为可供出售金融资产进行管理,账面余额为1 200万元,其中成本为1 000万元,公允价值变动为200万元。2014年9月1日又追加投资4 000万元取得B公司40%的股权,对B公司形成控制,准备长期持有,并按成本法核算对B公司55%的股权投资。2014年9月1日原持有股份的公允价值为1 500万元。

A公司会计处理如下:

借:长期股权投资——B公司 5 500(1 500+4 000)
资本公积——其他资本公积 200
贷:可供出售金融资产——B公司(成本) 1 000
——B公司(公允价值变动)200
银行存款 4 000
投资收益 500[(1 500- 1 200)+200]

三、因处置投资,权益法核算的长期股权投资转换为可供出售金融资产

新CAS2规定:因处置部分股权投资而丧失了对被投

资单位的共同控制或重大影响时,应将剩余股权投资转换为可供出售金融资产,随之权益法核算转为公允价值计量。剩余投资公允价值与账面价值之间的差额,以及原股权投资按权益法确认的其他综合收益,一并计入终止采用权益法核算当期的投资收益。

例3:甲公司2012年1月1日对乙公司投资,占乙公司有表决权资本的25%,甲公司采用权益法核算。2013年12月31日,甲公司对乙公司投资的账面价值为200万元,其中,投资成本150万元,损益调整40万元,其他权益变动10万元。2014年1月1日,乙公司的另一股东A公司以150万元收购了甲公司对乙公司投资的60%,此时,甲公司持有乙公司的股份减至10%,失去了对乙公司的影响力,甲公司将对乙公司的投资转为可供出售金融资产。当日剩余股权投资的公允价值为90万元。

甲公司会计处理如下:

(1)2014年1月1日出售部分股权时:

借:银行存款	150
资本公积——其他资本公积	6(10×60%)
贷:长期股权投资——乙公司(投资成本)	90(150×60%)
——乙公司(损益调整)	24(40×60%)
——乙公司(其他权益变动)	6(10×60%)
投资收益	36

(2)2014年1月1日将剩余股权投资转为可供出售金融资产时:

借:可供出售金融资产——乙公司(成本)	90
资本公积——其他资本公积	4(10×40%)
贷:长期股权投资——乙公司(投资成本)	60(150×40%)
——乙公司(损益调整)	16(40×40%)
——乙公司(其他权益变动)	4(10×40%)
投资收益	14

四、因处置投资,成本法核算的长期股权投资转换为可供出售金融资产

新CAS2规定:投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的控制,也不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,剩余股权应当转为可供出售金融资产,随之成本法核算转为公允价值计量。剩余股权投资转换日的公允价值与账面价值之间的差额计入投资收益。

例4:2011年3月,甲公司付出20 000万元取得乙公司60%的有表决权股份,从而对乙公司实施控制,采用成本法核算。2014年9月,甲公司将持有的80%的股份对外转让,取得价款18 000万元,并将剩余20%的股权转为可供出售金融资产。剩余股权账面价值为400万元,公允价值为500万元。

甲公司会计处理如下:

(1)2014年9月转让股权时:

借:银行存款	18 000
贷:长期股权投资——乙公司	16 000
投资收益	2 000

(2)2014年9月将剩余股权转为可供出售金融资产:

借:可供出售金融资产——乙公司股份(成本)	500
贷:长期股权投资——乙公司	400
投资收益	100

五、几点思考

1. 新CAS2第十四条规定:因追加投资,可供出售金融资产转换为权益法或成本法核算的长期股权投资,原可供出售金融资产在转换日的公允价值与账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动,均应转入当期的投资收益。

笔者对此规定感到疑惑。《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS22)规定,可供出售金融资产公允价值变动应计入其他资本公积,处置可供出售金融资产时,再从其他资本公积转入处置当期投资收益。将可供出售金融资产转换为长期股权投资并非处置,企业还继续持有该投资,持有期间就将公允价值变动计入当期损益,显然不符合谨慎性要求,也与CAS22的规定相矛盾。

2. 新CAS2第十五条规定:因处置投资,权益法或成本法核算的长期股权投资转换为可供出售金融资产时,应将剩余股权投资公允价值与账面价值之间的差额,以及原股权投资按权益法确认的其他全部综合收益,一并转入终止采用权益法核算当期的投资收益。笔者对此感到疑惑,将剩余股权投资转换为可供出售金融资产继续持有,而不是处置,持有期间将公允价值变动计入当期损益与CAS22规定计入其他资本公积相矛盾;而将剩余股权原按权益法确认的其他综合收益计入当期损益,这与新CAS2规定“只有在处置长期股权投资时才能将按权益法确认的其他综合收益计入损益”相矛盾。

3. 因处置投资,将长期剩余股权投资转换为可供出售金融资产,实质上是将长期股权投资重分类为可供出售金融资产。而持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时,转换日持有至到期投资公允价值与账面价值之间的差额计入了其他资本公积。此处是否也应当如此处理呢?

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

王洁林.持股比例被动变化条件下长期股权投资会计核算[J].财会通讯,2014(7).

中国注册会计师协会.2014年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M].北京:中国财政经济出版社,2014.