

对权益法若干问题的解释

申屠新飞

(温州职业技术学院财会系 浙江温州 325035)

【摘要】关于权益法的会计政策,近几年修订较多。本文旨在对相关修订加以解释说明。主要明确了以下几个问题:

- ①初始投资成本与所拥有的被投资企业所有者权益公允价值份额的差异按照资产负债观要求应作为资产或当期收入。
- ②内部交易中按比例由投资方负担的部分实际上属于投资方自我交易,这部分交易在购买方对外处置相关资产前是不可能产生损益的,应予以冲减。
- ③成本法与权益法之间的转换不属于政策变更,不需要进行追溯调整,而成本法转变为权益法时应基于权益法本身的需要进行追溯调整。

【关键词】权益法 内部交易 追溯调整

一、初始投资成本与所拥有的被投资企业所有者权益公允价值份额的差异处理

《企业会计制度》规定,将两者的差额作为股权投资差额按照投资期进行分摊,投资期不确定的,如果前者大于后者,按照不超过10年的期限进行分摊;如果前者小于后者,按照不低于10年的期限进行分摊。

现行会计准则规定,如果前者大于后者,视同商誉不进

产、负债、净资产项目,采用“资产=负债+净资产”的平衡公式,按照资产负债表的定义编制,与国际会计准则、企业会计准则、事业单位会计制度趋同,确保报表的通用性。②新制度下资产负债表按照流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债分类列示,区分资产的变现能力和负债的偿还期限是资产负债表项目设置的科学方法,有利于行政单位的财务报表分析,便于信息使用者监督其受托责任。③旧制度下收入支出总表平行列示收入和支出项目,不符合收入支出补偿和配比机制。新制度下收入支出表借鉴事业单位会计制度的做法,以类似多步式的结构分别核算收入、支出和结余情况,收入的来源和支出的去向简洁清晰,便于报表使用者理解和使用。

二、启示

1. 新制度实现了与企业会计准则和《事业单位会计制度》趋同。新制度在会计核算基础、会计科目、财务报表格式等方面借鉴了企业会计准则和《事业单位会计制度》,规范了行政单位会计核算,夯实了我国会计准则体系的基础。

2. 新制度加强了资产管理。2006年7月1日施行的《行政单位国有资产管理暂行办法》(财政部令35号)规定需加强行政单位国有资产管理,维护国有资产的安全和完整,合理配置国有资产,提高国有资产使用效益,保障行政单位履行职能。新制度顺应和落实了这一要求,加强了资产管理;进一

行摊销;如果前者小于后者,视同交易双方在作价过程中转让方对投资企业给予的让步或者是出于其他方面的考虑给予投资企业的无偿经济利益流入,直接计入投资当期的损益。从上述叙述中可以看出,前后政策变化是非常大的,为什么作这样的修改呢?笔者认为,关键在于对投资差额和损益确认标准的认识发生了变化。

在现行准则发布之前,我们将股权投资差额看做投资过

步完善资产的分类和定义,规范资产的配置、使用和处置管理,将单位资产分为流动资产与非流动资产,首次对固定资产计提折旧,将游离在会计核算之外的无形资产和在建工程纳入核算范围,摊销无形资产。

鉴于行政单位性质的特殊性,新制度的发布实施对财务工作人员的工作带来一定的挑战。财务人员不但要将会计制度运用于实际工作,更需要根据会计制度的改革思想规范财务管理、预算管理工作。行政单位需针对具体会计制度的运用积极组织培训工作,增强财务人员的规范操作能力。

【注】本文为2011年河南省软科学研究计划项目“基于权责发生制的我国政府会计改革”(编号:112400430080)、2012年河南省财政厅会计重点科研课题“基于公共受托责任的我国政府财务报告改革研究”(编号:20121923)、2013年河南省软科学研究计划项目“对我国政府部门内部控制规范体系的研究”,以及河南省2014年度会计领域软科学研究课题“事业单位财务制度与会计制度的协调”的阶段性成果。

主要参考文献

1. 蒋婷婷,杨依如.新《事业单位会计制度》中国定资产核算的改进.财会月刊,2013;10
2. 财政部.关于《行政单位会计制度(征求意见稿)》公开征求意见的通知,2013-07-17

程中的一种损失或收入,按照配比要求分期记入“投资收益”账户。现行准则引入了资产负债观理念,并体现在固定资产修理费用处理、资产盘亏处理等方面。资产负债观比较注重资产负债表的可靠性,强调经济业务发生后要首先考虑对资产负债的影响,并据此判断收入费用,因此它并不强调配比。如果投资成本小于所拥有被投资企业所有者权益公允价值份额,说明取得的资产价值大于为取得该资产所放弃的对价,该差额属于已经实现的收益,不宜进行分摊,应直接作为负商誉计入当期营业外收入;如果投资成本大于所拥有被投资企业所有者权益公允价值份额,则表明我们认定被投资企业存在商誉,所以我们愿意以高于公允价值份额的价格购入该股份,应该将其差价认定为商誉,而现行准则对商誉不予摊销,因此我们将投资成本大于所拥有被投资企业所有者权益公允价值份额的差额作为投资成本的一部分,不再进行分摊。

二、确认投资收益时为何要考虑内部交易未实现损益的影响

2007年11月发布的《企业会计准则解释第1号》指出,企业持有的对联营企业及合营企业的投资,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,应当采用权益法核算,在按持股比例等计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时,应当考虑以下因素:投资企业与联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分,应当予以抵销,在此基础上确认投资损益。

众所周知,内部交易损益按照是否实现可以分为已经实现的损益和未实现损益两种,如果购买方出售或摊销内部购入的资产,这部分资产所包含的内部交易损益称为已经实现的损益,否则将这部分损益称为未实现内部交易损益。《企业会计准则解释第1号》对内部交易损益的范围并没有作出明确规定。财政部会计司组织编写的《企业会计准则讲解2008》及以后出版的职称考试和注册会计师考试教材都提出投资方确认投资收益时只需要考虑未实现内部交易损益,不考虑已经实现的内部交易损益。那么这种规定的理论依据究竟是什么?是否是为了消除关联方交易对投资方损益的影响?如果是,那为什么没有全部消除而只是消除未实现内部交易损益中投资方所分享的份额呢?

我们认为,投资方与被投资企业之间存在比较密切的关系,存在通过关联方交易进行盈余管理的可能性,但这不是我们进行抵消的根本原因。众所周知,被投资企业经营风险最终由投资方与其他投资人共同承担,因此内部交易中按比例由投资方负担的这部分交易实际上属于内部自我交易,这部分交易在购买方对外处置相关资产前是不可能产生损益的,实际上属于虚增的损益,因此有必要对这部分损益进行抵消。相反,如果购买方已经将内部交易取得的资产对外出售或摊销完毕,则内部交易损益已经全部实现,不需要进行抵消。

例1:A拥有B企业30%的股份,A将成本30万元的产品

作价40万元出售给B企业,B企业将其作为固定资产加以使用,折旧年限为5年,当年计提6个月折旧,当年B企业实现净利润50万元。A与B所有内部交易未实现的损益中,有30%来自自我交易,因此不应该确认相应的损益。那么在顺流交易的情况下,为什么要调整投资收益而不是调整投资企业的营业收入和营业成本呢?笔者认为,A和B作为一个独立的会计主体和法律主体,只要A将资产出售给B企业,与所有权相关的风险与报酬也同时转移给B公司的情况下,A应该确认与之相关的全部损益。

也许有人会提出,只要B企业尚未出售从A企业购入的资产,这些资产的风险和报酬就仍然停留在B企业,而B企业风险和报酬的30%由A企业承担,因此A企业不应该确认该交易的30%的收入和成本。笔者认为,A企业要承担B企业30%的风险和报酬,这是毫无疑问的,但是会计核算建立在权责发生制和稳健的基础上,对于没有足够证据的风险,会计不予确认和反映。因此顺流交易情况下,如果B企业没有足够证据证明从内部购入的资产存在处置风险,那么A企业就不应该确认这种风险,因此A企业应该全部确认内部交易的损益,不能按投资比例调整营业收入和营业成本等相关账户。

那么为什么《企业会计准则解释第1号》要求在核算投资收益时抵销内部交易未实现损益中投资方按比例应分享的部分呢?在B企业尚未出售或摊销从内部购入的资产的情况下,站在A企业(投资方)角度而言,B企业的期末资产是多计的,从而导致B企业当期利润也是多计的,多计的部分就是B企业资产价值中所包含的未实现的内部交易损益,因此投资方在确认投资收益时应考虑未实现内部交易损益对当期损益的影响数。

在本例中,站在A企业角度而言,期末该资产的账面价值应该是27万元(原价30万元扣除6个月的折旧3万元),而B企业账上该资产的账面价值为36万元(原价40万元扣除6个月的折旧4万元),B企业资产账面价值多计9万元,导致B企业净利润多计9万元,因此A企业确认投资收益时应在B企业净利润50万元的基础上再扣除9万元作为计算的依据。需要注意的是,这里的9万元实际上就是包含在B企业固定资产账上的未实现内部交易损益10万元与B企业多提的折旧1万元(这里的1万元属于已经实现的内部交易损益)之差,也就是尚未实现的内部交易损益。

如果第二年B企业的净利润为60万元,那么A企业确认投资收益时应如何计算呢?站在A企业角度而言,期末该资产的账面价值应该是21万元(原价30万元扣除18个月的折旧9万元),而B企业该资产的账面价值是28万元(原价40万元扣除18个月的折旧12万元),因此B企业资产年末账面价值多计7万元,而年初B企业资产账面价值多计9万元,由此推断本年度B企业成本多计2万元(从A企业角度看,B企业该项资产原价多计10万元从而导致本年度多提折旧2万元),因此A企业应在B企业实现的净利润60万元的基础上再增加2万

元作为计算第二年投资收益的依据。其他年度依此类推。

需要注意的是,从本例可以发现,只有内部交易发生当期才需要将未实现内部交易损益中投资方按比例分享的部分调整冲减当期投资收益,以后年度则需要根据当年购买方实现的内部交易损益中投资方按比例分享的部分增加相应的投资收益,而不是根据未实现内部交易损益中投资方的份额调整投资收益。

三、权益法转变为成本法时为什么不追溯调整

权益法转为成本法有两种情况:第一种是由于追加投资导致投资方取得了控制权,从而需要将权益法转为成本法;第二种情况是由于出售部分股权,导致投资方丧失重大影响,从而需要将权益法转为成本法。在2011年及以前的职称考试和注册会计师考试教材中,对第一种情况要求采用追溯调整,对第二种情况要求采用未来适用法。从2012年起,上述教材对两种情况都采用未来使用法,不再追溯调整,很多考生包括教师对此迷惑不解。

笔者认为,会计政策变更是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策的行为。会计政策变更的前提是一笔业务存在着多种处理方法,不同方法之间并没有严格的适用范围。成本法与权益法是长期股权投资核算的两种方法,但是这两种方法相互之间有严格的适用范围,对投资方而言,采用哪一种方法并不存在选择的可能性,因此由于持股比例发生变化导致权益法转变为成本法,不属于会计政策变更。

四、为什么成本法转变为权益法需要进行追溯调整

前文已经指出,权益法转为成本法不属于会计政策变更,不存在因政策变更而追溯调整的问题,那么为什么成本法转变为权益法就需要进行追溯调整呢?笔者认为,这里的追溯调整与会计政策变更所述的追溯调整含义并不相同,由于增购或减持导致长期股权投资核算方法从成本法转变为权益法后,按照权益法的要求,“长期股权投资”账户应当反映被投资企业所有者权益增减变化中投资方所拥有的份额,那么原持股比例所分享的转变前被投资企业所有者权益增减变化额只能计入以前年度的损益或资本公积,不能计入方法转变当期的损益,否则就不能正确反映转变当期投资方的盈亏。因此成本法转变为权益法而导致追溯调整的原因不是确保前后不同时期会计信息保持可比,实际上是投资方正确反映方法转变当期经营成果的需要。

这里要注意的是,由于企业所有者权益公允价值数据很难取得,同时其可靠性也不强,因此权益法下“长期股权投资”账户余额要随着被投资企业所有者权益账面价值的变化而变化,不考虑其公允价值的变化。但是如果由于增购导致成本法转变为权益法时,应当考虑被投资企业所有者权益公允价值的变化,公允价值变化中属于由盈利或亏损引起的部分计入以前年度损益或当期损益,其他原因引起的公允价值

变化(包括资产负债公允价值的变化)计入资本公积。以2013年注册会计师考试辅导教材《会计》所举的例子为例说明其中的原因:

例:A公司2005年2月取得B公司10%的股权,成本为900万元,取得时B公司可辨认净资产公允价值总额为8400万元(假定公允价值与账面价值相同)。2006年1月1日,A公司又以1800万元取得B公司12%的股权,当日B公司可辨认净资产公允价值总额为12000万元。假定A公司在取得对B公司10%的股权后,双方未发生任何内部交易,B公司实现的净利润为900万元,未派发现金股利,除所实现净利润外,未发生其他计入资本公积的交易或事项。

教材提供的追溯调整分录如下:借:长期股权投资360万元;贷:资本公积270万元,盈余公积9万元,利润分配——未分配利润81万元。

在本例中,2006年1月1日B企业所有者权益账面价值为9300万元,公允价值为12000万元,2005年2月至2006年1月初B企业所有者权益账面价值增加900万元,而公允价值增加3600万元(其中由于盈利而增加的价值为900万元),第一次投资时投资体现的商誉为60万元($900-8400 \times 10\%$),第二次投资时投资作价体现的商誉为360万元($1800-12000 \times 12\%$),整个投资作价体现的商誉为420万元。

为什么进行追溯调整时要考虑净资产公允价值变化额呢?主要原因在于权益法要考虑投资成本与所拥有的被投资企业所有者权益公允价值份额之间的差额,而且在持续投资的情况下,前后投资之间成本与公允价值的差额是综合考虑的,也就是说,我们在考虑第二次投资的投资成本与其公允价值之间的差额时要考虑第一次的差额,从而使得权益法下“长期股权投资”账户余额与公允价值之间的差额能够反映整个投资作价体现的商誉或负商誉。

在本例中,整个投资作价体现的商誉为420万元,所拥有的2006年1月1日B企业净资产公允价值为2640万元($12000 \times 22\%$),因此转变为权益法后长期股权投资账面价值必须调整到3060万元($2640+420$),才能确保权益法下“长期股权投资”账户余额与公允价值之间的差额能够反映整个投资作价体现的商誉420万元,而前后两次投资的成本为2700万元,与3060万元相差360万元,这里的360万元实际上就是初次投资的10%在前后两次投资期间所分享的B企业净资产公允价值变化额。

应注意的是,如果由于减持导致成本法转变为权益法时,我们不考虑被投资企业资产负债公允价值变化对长期股权投资的影响,只考虑被投资企业所有者权益账面价值的变化对长期股权投资的影响。

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,2013