

长期股权投资权益法转成本法会计处理研究

俸芳(副教授) 黄娜 杨一飞

(长安大学经济与管理学院 西安 710064)

【摘要】长期股权投资的后续核算方法有成本法和权益法之分,随着投资单位追加投资,可能会引起成本法转权益法的转换。本文主要研究的是追加投资权益法转成本法的会计处理,并作了举例说明。

【关键词】长期股权投资 权益法 成本法 会计处理

一、研究问题的提出

2014年3月财政部修订发布的《企业会计准则第2号——长期股权投资》中规定:投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法进行后续核算;而投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资则采用权益法进行后续核算。可见准则修订之后,取消了“投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价,公允价值不能可靠计量”的长期股权投资采用成本法核算的规定。同时该准则第十四条规定,投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的,在编制个别报表时,应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和,作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

根据以上政策,新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》囊括了《企业会计准则解释第4号》中关于追加投资权益法转成本法的规定,并在表述上稍做了调整,原则性规定并没有变化。由于准则的修订,成本法核算范围的缩小,权益法转成本法只存在一种情况,即追加投资导致的,但新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》只规定了追加投资对非同一控制下的被投资单位实施控制权益法转成本法的会计处理,并没有涉及到同一控制的情况,而同一控制与非同一控制下确认初始投资成本的方法是不同的。实务界人士以及业界学者在《企业会计准则解释第4号》发布以后,针对追加投资权益法转成本法会计处理还存在一些不同的处理建议,因此值得讨论。

此外,针对追加投资日在年初,在企业宣告发放上一年现金股利之前,当企业由权益法转换为成本法后又发

生企业宣告发放上一年现金股利时应当如何处理没有提及。故本文旨在对追加投资权益法转成本法的会计处理中的这些问题进行研究讨论。

二、追加投资属于多次交易情况下的权益法转成本法

(一)追加投资形成的企业合并类型

1. 同一控制下多次交易形成的企业合并。投资企业在追加投资前对被投资企业实施重大影响或共同控制,即投资企业与被投资企业在追加投资前是合营或联营的关系,且两者受同一方或关联的多方控制。如果投资企业一开始投资的目的不是企业合并,而是随着企业自身发展需要,对于之前的合营或联营企业想要实施控制,取得财务和经营决策的绝对决定权,以便实施企业的经营理念;或者是投资企业受自身的限制,导致企业合并分次完成。如果是技术类的企业,还有可能随着技术研发的投入出现新的技术,而联营企业或合营企业需要采用这类技术的话,也有可能发生以专利权作为对价追加投资导致企业合并的情况。也就是说,投资企业与被投资企业虽受同一方或共同的多方控制,但是如果存在上述情况就形成了同一控制下追加投资属于通过多次交易形成的企业合并。

2. 非同一控制下多次交易形成的企业合并。投资企业在追加投资前对被投资企业实施重大影响或共同控制,即投资企业与被投资企业在追加投资前是合营或联营的关系,且两者之间不受同一方或关联的多方控制。那么,如果企业随着业务的拓展,为了方便原材料供应,企业很有可能在自身条件允许的情况下,合并上游企业,即会将合营企业或联营企业投资转为对子公司的投资。同样的,对于下游企业,为了贯彻自己的营销策略,企业会在自身条件允许的情况下,对联营或合营企业实施合并,这就形成了非同一控制下多次交易形成的企业合并。

由此可见,追加投资属于多次交易形成的企业合并存在同一控制和非同一控制两种情形,而对于不同的企业合并类型确认的初始投资成本不同,应区别讨论。

(二)权益法转为成本法的具体会计处理分析

企业通过追加投资,使原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司的投资,长期股权投资的核算方法由权益法转变为成本法,当前业界存在两种不同的会计处理思路。

1. 第一种认为权益法转变为成本法需要进行追溯调整,追加投资日应冲减自权益法形成日至转换日之间确认入账被投资单位净资产变动份额,并将原权益法确认的账面成本调整为原投资对价确定为初始投资成本,因此调整分录在同一控制与非同一控制下相同。

合并日不同的合并类型确认追加投资的长期股权投资的初始成本不同,如果属于增持同一控制下被投资企业股权后形成控制权的核算方法转换业务,应按拥有被调整单位净资产的账面价值份额调整确认形成控制权的初始投资成本份额,追加投资日对于追加投资部分的长期股权投资初始成本按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》中同一控制下形成的企业合并的相关规定确定,那么股权投资原投资部分账面成本与追加投资日按照份额确定的原投资部分的初始的投资成本的差额依次调整资本公积和留存收益。如果属于增持非同一控制下被投资企业股权后形成控制权的核算方法转换业务,追加投资后初始投资成本为两次交易确认的初始成本之和,而追加投资部分的初始投资按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》中非同一控制形成的企业合并相关规定确认。

2. 第二种认为权益法转成本法不需要进行追溯调整,但是追加投资后的初始投资成本需要区分同一控制和非同一控制。

同一控制下,追加投资日长期股权投资的账面价值为合并日被投资企业所有者权益的账面价值乘以追加投资后达到的持股比例,而原投资日确认的长期股权投资初始成本以及按照权益法确认的长期股权投资账面价值变动都转到成本法下的长期股权投资科目,不再进行调整,追加投资日确认的成本法下长期股权投资初始投资成本与权益法下确认的长期股权投资的账面价值之间的差额资本公积。

非同一控制下,追加投资日长期股权投资的账面价值为合并日支付的对价的公允价值与权益法下确认的长期股权投资的账面价值之和。

对比以上两种做法的思路可见,追加投资情况下长期股权投资权益法转为成本法的会计处理分歧点主要体现在,是否需要原权益法下确认的长期股权投资的账

面价值进行追溯调整,即对于按照权益法核算的长期股权投资的初始投资成本调整及之后确认的投资损益等变动是否应该冲销。

会计政策变更是针对相同的交易或事项而言的,而本文讨论的企业追加投资是由对联营或合营企业的投资转为了对子公司的投资,由对被投资企业重大影响或共同控制转为控制,对被投资企业的投资相比以前已经发生了本质的区别,且根据我国现行会计准则的规定,权益法与成本法的适用范围各异,因此核算方法由权益法改为成本法,并不属于会计政策变更。

为此权益法转换为成本法时,没有必要对权益法下确认的长期股权投资损益调整、投资成本及其他权益变动进行冲销,而是保留其账面价值作为转为成本法后的初始投资成本的一部分,这样更能体现多次交易的经济实质,也体现出公司不同投资时期成本与风险的不同。

三、举例

2×15年1月5日,某上市公司以5 600万元的价款取得A公司30%的股份,能够对A公司施加重大影响,采用权益法核算,当日A公司可辨认净资产公允价值为19 000万元(假设当日所有者权益账面价值与公允价值相同)。由于该项投资的初始成本小于投资时应享有A公司可辨认净资产的成本100万元,因此计入当期营业外收入。

2×15年度,A公司实现净收益1 000万元,未分配现金股利,该公司已将应享有的收益份额300万元作为投资收益确认入账,并相应调整了长期股权投资账面价值;除实现净损益外,A公司在此期间还确认了可供出售金融资产公允价值变动利得500万元,该公司已将应享有的其他权益变动份额150万元作为资本公积确认入账,并相应调整了长期股权投资账面价值。

2×16年2月10日,该上市公司又以4 800万元的价款取得A公司25%的股份。至此,该公司对A公司的持股比例已增至55%,对A公司形成了控制,股权投资的核算方法由权益法转换为成本法。

假设有两种情况:(1)假设该项合并为同一控制下的企业合并,合并日,A公司所有者权益账面价值为20 000万元。(2)假定该合并为非同一控制下的企业合并。根据上述分析,追加投资属于多次交易权益法转成本法,相关会计处理如下:

1. 同一控制下。追加投资日确认的长期股权投资的初始投资成本为:20 000×55%=11 000(万元)。会计分录如下:借:长期股权投资——A公司110 000 000;贷:长期股权投资——A公司(成本)57 000 000,长期股权投资——A公司(损益调整)3 000 000,长期股权投资——A公司(其他权益变动)1 500 000,银行存款48 000 000,资本公积——股本溢价500 000。

错账更正方法规范及“五问”小技巧

王芳

(铜陵职业技术学院管理系 安徽铜陵 244061)

【摘要】 财政部颁布的《会计基础工作规范》关于错账更正的具体操作处理解释不够详尽,会计教材关于错账更正的三种方法也不能满足复杂多样的错账类型,财务工作人员在实际工作中采用的错账更正方法规范性差。笔者根据多年的工作经验,探索错账更正方法的规范操作要求及“五问”小技巧,以帮助使用者熟练运用于掌握错账更正方法的相关知识和实务操作流程,使得会计基础工作进一步规范。

【关键词】 会计差错 “五问”技巧 错账更正方法

一、错账更正的相关规定

关于错账的更正方法,很多《基础会计》教材中都明确阐述有划线更正法、红字更正法与补充登记法三种。《会计基础工作规范》第六十二条规定“账簿记录发生错误,不准涂改、挖补、刮擦或者用药水消除字迹,不准重新抄写,必须按照下列方法进行更正:(一)登记账簿时发生错误,应当将错误的文字或者数字划红线注销,但必须使原有字迹仍可辨认;然后在划线上方填写正确的文字或者数字,并由记账人员在更正处盖章。对于错误的数字,

应当全部划红线更正,不得只更正其中的错误数字。对于文字错误,可只划去错误的部分。(二)由于记账凭证错误而使账簿记录发生错误,应当按更正的记账凭证登记账簿。”

《会计基础工作规范》第五十一条规定第五款规定,已经登记入账的记账凭证,在当年内发现填写错误时,可以用红字填写一张与原内容相同的记账凭证,在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样,同时再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证,注明“订正某月某日某号凭

2. 非同一控制下。追加投资日追加部分的确认的初始投资成本是支付对价的公允价值4 800万元,权益法转为成本法后的初始投资成本为4 800+5 700+300+150=10 950(万元)。会计分录如下:借:长期股权投资——A公司109 500 000;贷:长期股权投资——A公司(成本)57 000 000,长期股权投资——A公司(损益调整)3 000 000,长期股权投资——A公司(其他权益变动)1 500 000,银行存款48 000 000。

四、权益法转成本法时特殊事项的会计处理建议

针对追加投资权益法转成本法的会计处理问题还存在一些特殊事项。比如,当企业由权益法转换为成本法后,又发生企业宣告发放上一年现金股利时应当如何处理。

笔者认为由于在追加投资日已经将权益法转换为成本法了,理论上应该按照成本法的核算思路对长期股权投资进行后续计量,对于对方企业宣告发放股利时,确认投资收益。然而仔细分析此种情况,发现原权益法已经对对方实现净利润时按照享有的份额确认了投资收益,且调整了长期股权投资的账面价值,即借记“长期股权投资——损益调整”科目,贷记“投资收益”科目。且原权益法

下确认的投资损益并没有进行调整,而是全部保留了下来,如果现在按照成本法对该现金股利确认投资收益,那么就有重复嫌疑了,会虚增投资收益。

因此,在此种情况下建议将追加投资后宣告发放上一年现金股利这一事项作为清算股利特殊事项进行处理,将此时宣告发放的现金股利按照享有的份额冲减长期股权投资,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目,不确认投资收益。这样虽不符合成本法下的核算规则,但是站在实质重于形式的角度上看,这样做是合理的,且符合谨慎性原则。

主要参考文献

1. 曹文芳.长期股权投资成本法与权益法转换会计处理的优化.财会月刊,2011;11
2. 冷琳.成本法转换为权益法时投资成本调整问题双解.财会月刊,2011;34
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
4. 财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号,2014-03-13