

长期股权投资后续计量方法转换之会计处理

李 坤

(江苏财经职业技术学院会计系 江苏淮安 223003)

【摘要】2014年3月19日,财政部发布《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),长期股权投资准则修订后,股权投资后续计量方法转换的账务处理将发生变化。

【关键词】可供出售金融资产 长期股权投资 成本法 权益法 转换

新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)规定,长期股权投资核算的内容是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资。原持有的对被投资单位不具有控制、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权益性投资按照《企业会计准则第22号——金融资产的确认和计量》(CAS 22)进行处理,一般情况下,将这部分投资分类为可供出售金融资产进行核算。

一、投资企业增加投资时,股权投资计量方法转换

(一)可供出售金融资产转换为权益法核算的长期股权投资

投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的,原采用公允价值计量的金融资产,转换为权益法核算的对联营企业、合营企业的长期股权投资,此时,应按CAS 22确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和,作为改按权益法核算的长期股权投资的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的,其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,应当转入改按权益法核算的当期损益。

例1:甲公司于2014年1月1日以3 500万元取得A上市公司5%的股权,对A公司不具有重大影响,甲公司将其分类为可供出售金融资产,按公允价值计量。甲公司持有A公司5%的股权于2014年12月31日的公允价值为3 600万元,累计计入其他综合收益的金额为100万元。

2015年2月1日,甲公司又以23 000万元自乙公司取得A公司另外30%的股权,对A公司具有重大影响。甲公司原持有A公司5%的股权于2015年2月1日的公允价值为3 800万元。

相关账务处理为:借:长期股权投资——成本 26 800

(3 800+23 000);贷:可供出售金融资产 3 600,银行存款 23 000,投资收益 200。借:其他综合收益 100;贷:投资收益 100。

(二)权益法核算的长期股权投资转为成本法核算的长期股权投资

1. 个别财务报表中。原采用权益法核算的长期股权投资,因投资方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,在编制个别会计报表时,应当按照原持有的长期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长期股权投资初始投资成本。

购买日之前持有的长期股权投资采用权益法核算,因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,即由权益法转为成本法核算。

例2:甲公司于2014年1月1日以10 000万元取得A公司20%的股权,能对A公司施加重大影响,采用权益法核算该项股权投资,取得投资时A公司净资产的公允价值为55 000万元。当年度确认对A公司的投资收益2 000万元,A公司可供出售金融资产公允价值变动增加其他综合收益1 000万元,甲公司因而确认其他综合收益200万元。

2015年1月1日,甲公司又斥资35 000万元自乙公司取得A公司40%的股权。购买日A公司可辨认净资产公允价值为68 000万元。A公司自2014年甲公司取得投资后至2015年购买进一步股份前实现的留存收益为10 000万元,其他综合收益增加1 000万元,未进行利润分配。假定20%股份的公允价值为14 000万元。

在个别会计报表中,初始投资成本=(10 000+1 000+2 000+200)+35 000=48 200(万元)。编制会计分录如下:借:长期股权投资 35 000;贷:银行存款 35 000。

2. 合并财务报表中。对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重

新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。购买日之前持有的被购买方的股权,因采用权益法核算下确认了其他综合收益等的,与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。在合并财务报表中视同先处置原股权,然后再购入子公司,原股权按购买日的公允价值重新计量。

沿用例2资料,合并财务报表中的处理如下:①计算原股权投资公允价值与账面价值之间的差额,应计入损益的金额=14 000-13 200=800(万元)。借:长期股权投资 800;贷:投资收益 800。原计入其他综合收益的金额应当转为购买日所属当期投资收益。借:其他综合收益 200;贷:投资收益 200。②计算合并成本=14 000+35 000=49 000(万元)。③计算商誉=49 000-68 000×60%=8 200(万元)。④编制合并抵销分录,借:子公司所有者权益 68 000,商誉 8 200;贷:长期股权投资 49 000,少数股东权益 27 200。

(三)可供出售金融资产转为成本法核算的长期股权投资

1. 个别会计报表中。购买日之前持有的股权投资按照CAS 22的有关规定作为可供出售金融资产进行会计处理的,投资企业增加投资时,由公允价值计量的可供出售金融资产转为成本法核算的长期股权投资,原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入当期损益。

例3:甲公司于2014年1月1日以3 500万元取得A上市公司5%的股权,对A公司不具有重大影响,甲公司将其分类为可供出售金融资产,按公允价值计量。取得投资时A公司净资产的公允价值为65 000万元。2014年12月31日的公允价值为3 600万元,累计计入其他综合收益的金额为100万元。甲公司与乙公司不存在任何关联方关系。2015年2月1日,甲公司又斥资40 000万元自乙公司取得A公司另外50%股权。

购买日A公司可辨认净资产公允价值为78 000万元。A公司自2014年甲公司取得投资后至2015年购买进一步股份前实现的留存收益为12 000万元,其他综合收益增加1 000万元,未进行利润分配。假定原持有的5%股份在购买日的公允价值为3 900万元。

个别会计报表中,初始投资成本=(3 500+100)+40 000=43 600(万元)。编制会计分录如下:借:长期股权投资 43 600;贷:可供出售金融资产 3 600,银行存款 40 000。借:其他综合收益 100;贷:投资收益 100。

2. 合并财务报表中。对于购买日之前持有的被购买方的股权,按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。

沿用例3资料,合并财务报表中的会计处理如下:①计

算应计入损益的金额=3 900-3 600=300(万元)。借:长期股权投资 300;贷:投资收益 300。②计算合并成本=3 900+40 000=43 900(万元)。③计算商誉=43 900-78 000×55%=1 000(万元)。④编制合并抵销分录,借:子公司所有者权益 78 000,商誉 1 000;贷:长期股权投资 43 900,少数股东权益 35 100。

二、投资企业减少投资时,股权投资计量方法的转换

(一)成本法核算的长期股权投资转为权益法核算的长期股权投资

1. 个别财务报表中。编制个别财务报表时,投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制权的,处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按权益法核算,并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。

例4:我国境内的上市公司甲公司,2015年经股东大会批准处置部分股权,相关交易或事项如下:

甲公司于2015年1月1日出售其所持子公司(A公司)股权的60%,所得价款10 000万元收存银行,同时办理了股权划转手续。当日,甲公司持有A公司剩余股权的公允价值为6 500万元。甲公司出售A公司股权后,仍持有A公司28%股权并在A公司董事会中派出1名董事。

甲公司原所持A公司70%股权系2014年1月1日以11 000万元从非关联方购入,购买日A公司可辨认净资产的公允价值为15 000万元,除办公楼的公允价值大于账面价值4 000万元,其余各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。上述办公楼按20年、采用年限平均法计提折旧,自购买日开始尚可使用16年,预计净残值为零。

2014年1月1日至2014年12月31日,A公司按其资产、负债账面价值计算的净资产增加2 400万元,其中:净利润增加2 000万元、可供出售金融资产公允价值增加400万元。

甲公司出售A公司股权后对A公司的财务和经营决策具有重大影响,股权投资采用权益法进行后续计量。甲公司在其个别报表中应确认的投资收益=10 000-(11 000×60%)=3 400(万元)。借:银行存款 10 000;贷:长期股权投资——A公司 6 600,投资收益 3 400。

2. 合并财务报表中。在合并财务报表中,视同按公允价值处置子公司然后再购入股权。对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

沿用例4资料,合并财务报表中的会计处理如下:

①甲公司出售A公司股权在其合并财务报表中应确认的投资收益 $= (10\ 000 + 6\ 500) - (17\ 400 - 250) \times 70\% - 500 + 400 \times 70\% = 4\ 275$ (万元)。借:长期股权投资——A公司6 500;贷:长期股权投资——A公司5 002,投资收益1 498。借:投资收益735;贷:利润分配——未分配利润661.5,盈余公积73.5。借:其他综合收益112;贷:投资收益112。

②甲公司因持有A公司股权比例下降,对其长期股权投资账面价值进行调整:借:长期股权投资——A公司602;贷:利润分配——未分配利润441,盈余公积49,其他综合收益112。

(二)权益法核算的长期股权投资转为可供出售金融资产

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共同控制或重大影响的,处置后的剩余股权应当改按CAS 22的规定进行核算,其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益,应当在终止采用权益法核算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,即视同全部处置原股权投资然后再购入新的股权投资。但是在职工薪酬中设定受益计划形成的其他综合收益不结转。

例5:甲公司持有A公司30%的有表决权股份,因能够对A公司的生产经营决策施加重大影响,甲公司对该项投资采用权益法核算。

2014年10月18日,甲公司将该项投资中的50%对外出售,出售取得价款1 800万元。出售以后,无法再对A公司施加重大影响,剩余50%股权的公允价值为1 820万元。

出售时,该长期股权投资的账面价值为3 200万元,其中投资成本2 600万元、损益调整400万元、其他权益变动为200万元(其中120万元为A公司可供出售金融资产公允价值上升确认的其他综合收益,80万元为A公司设定受益计划重新计量形成的其他综合收益而确认的)。

甲公司会计处理如下:借:银行存款1 800;贷:长期股权投资——成本1 300、——损益调整200、——其他权益变动100,投资收益200。借:其他综合收益120;贷:投资收益120。借:可供出售金融资产1 820;贷:长期股权投资——成本1 300、——损益调整200、——其他权益变动100,投资收益220。

(三)成本法核算的长期股权投资转为可供出售金融资产

1. 个别财务报表中。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权,也不具有共同控制或重大影响的,原成本法核算的长期股权投资,处置后剩余股权应当改按可供出售金融资产核算。个别财务报表中,其在丧失控制之日股权投资的公允价值与账面价值

之间的差额计入当期损益。

例6:甲公司经股东大会批准于2015年1月1日出售其所持子公司(A公司)股权的80%,所得价款13 000万元收存银行,同时办理了股权划转手续。当日,甲公司持有A公司剩余股权的公允价值为3 200万元。甲公司出售A公司股权后,持有A公司14%股权,假设对A公司无控制、共同控制、重大影响等关系。

甲公司原所持A公司70%股权系2014年1月1日以11 000万元从非关联方购入,购买日A公司可辨认净资产的公允价值为15 000万元,除办公楼的公允价值大于账面价值4 000万元,其余各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同。上述办公楼按20年、采用年限平均法计提折旧,自购买日开始尚可使用16年,预计净残值为零。

2014年1月1日至2014年12月31日,A公司按其资产、负债账面价值计算的净资产增加2 400万元,其中净利润增加2 000万元、可供出售金融资产公允价值增加400万元。甲公司出售A公司股权后,成本法核算的长期股权投资改为可供出售金融资产核算,采用公允价值进行后续计量。

甲公司出售A公司股权在其个别报表中应确认的投资收益 $= 13\ 000 - (11\ 000 \times 80\%) = 4\ 200$ (万元)。借:银行存款13 000;贷:长期股权投资8 800,投资收益4 200。

处置后剩余股权应当改按可供出售金融资产核算,股权投资的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。借:可供出售金融资产3 200;贷:长期股权投资2 200,投资收益1 000。

2. 合并财务报表中。在合并财务报表中,视同按公允价值处置子公司然后再购入股。对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值计入可供出售金融资产进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。

沿用例6资料,合并财务报表中的会计处理如下:甲公司出售A公司股权在其合并财务报表中应确认的投资收益 $= (13\ 000 + 3\ 200) - (17\ 400 - 250) \times 70\% - 500 + 400 \times 70\% = 3\ 975$ (万元)。借:可供出售金融资产3 200;贷:长期股权投资——A公司2 802,投资收益398。借:投资收益1 679;贷:利润分配——未分配利润1 511.1,盈余公积167.9。借:其他综合收益56;贷:投资收益56。

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,2014