

谈增减股权业务的会计处理

申屠新飞(教授)

(温州职业技术学院财会系, 浙江温州 325035)

【摘要】长期股权投资在持有期间,因各方面情况的变化可能导致企业需要增减股权份额,转换核算方法。对此,新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》做出了一系列调整。本文拟结合案例,对新准则中增减股权业务的处理规定进行详细解读。

【关键词】长期股权投资;新准则;成本法;权益法

为了进一步规范日益复杂的股权投资业务的会计处理,2014年3月13日,财政部发布了《关于印发新修订〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉的通知》(以下简称“新准则”)。新准则第十四条、第十五条和第十七条分别对股权增减变化的会计处理进行了规范。与旧准则相比,新准则规范的业务不仅比较全面,而且具有比较高的可操作性。

目前,在相关会计、财务等专业杂志上,已经出现了对上述规范进行解读的文章,但是这些文章大多没有从理论高度对新准则进行诠释,仅仅是对其进行举例说明,因此不利于广大会计工作者尤其是会计职称考试人员的学习和掌握。笔者根据长期从事会计职称考试辅导的经验以及自身对新准则的学习体会,试图从初学者的角度,探讨新准则对增减股权业务处理规定的合理性,以加深对新准则的理解。

一、增减股权业务的类别

根据新准则的规定,企业增减股权经济业务涉及的会计科目主要有“交易性金融资产”、“可供出售金融资产”、“长期股权投资”等科目。与旧准则相比,新准则的最大变化是“长期股权投资”科目的核算范围,不再包括投资企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的股权投资,而是将其列入“可供出售金融资产”科目的核算范围。

因此,增减股权投资业务发生后,按照对会计科目的影响来分,可以将其分为两类:第一类是“长期股权投资”科目与“交易性金融资产”或“可供出售金融资产”科目之间的转换,如出售子公司、联营企业或合营企业大部分股权,导致对被投资单位失去控制、共同控制或重大影响,或者由于增购股权,投资方能够对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响;第二类是不涉及会计科目的变化,

如由于出售部分股权,投资方失去对被投资单位控制能力但仍然保留共同控制或重大影响,或者由于增购股权,使得投资方对被投资单位的影响能力从共同控制或重大影响上升为控制关系。

按照对合并报表合并范围的影响来分,增减股权投资业务可以分为三类:第一类,增加合并范围,如通过增购股份,投资方取得对被投资单位的控制权,从而需要将投资单位纳入其合并范围;第二类,减少合并范围,如通过出售股份,投资方失去对被投资单位的控制权,从而不再需要将投资单位纳入其合并范围;第三类,不影响合并范围的变化,如增减部分股权但不影响投资方对被投资单位的控制。

由于篇幅限制,本文着重分析增减股权业务在个别报表中的处理,涉及合并报表的处理另行讨论。

二、增减股权业务在个别报表中的会计处理

新准则第十四条规定,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的,原持有的股权投资应按增购日公允价值重新计量,并确认相应损益,持有期间公允价值累计变动应当转入按权益法核算的当期损益。投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加控制的,原持有的股权投资不按增购日公允价值重新计量,而是按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,仍然保留在资本公积中,并在处置该项投资时,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。购买日之前持有的股权投资作为交易性金融资产或可供出售金融资产处理的,原持有期间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。

第十五条规定,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共同控制或重大影响的,处置后

的剩余股权应按公允价值重新计量。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,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,但剩余股权不按公允价值重新计量,而是对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整;处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,剩余股权应按处置日公允价值重新计量,并确认相应损益。

上述规定涉及的经济业务范围非常广泛,处理方法相互之间存在比较大的差异,值得进一步思考。在增购情况下,能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制时,为什么对原有股权要按增购日公允价值重新计量,而取得控制权时,对原有股权却不按增购日公允价值重新计量?在处置部分股权的情况下,处置后剩余股权能够对被投资单位施加重大影响或共同控制时,剩余股权为什么不按处置日公允价值重新计量,而是对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整?对被投资单位没有重大影响或共同控制时,为什么剩余股权却需要按处置日公允价值重新计量?这些问题不解决,作为初学者或职称考试者很难理解和掌握新准则的精髓。

笔者认为,新准则之所以作出上述规定,主要原因在于股权增减变化引起了会计科目的变化。从个别报表上分析,上述科目变化可以视为企业发生了两笔经济业务,一笔经济业务是出售剩余股权,并确认相应的损益;另一笔经济业务是重新购入剩余股权,因此剩余股权应按公允价值记入新会计科目。如果企业增减股权时会计科目没有发生变化,则不能视为出售,原有股权按账面价值进行结转。

在增购的情况下,能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制时,原持有的股权投资应从“交易性金融资产”科目或“可供出售金融资产”科目转入“长期股权投资”科目,会计科目发生了变化,应视为出售业务,确认相应损益,并按公允价值结转股权成本,持有期间累计变动公允价值,应当转入改按权益法核算的当期损益。

在处置部分股权的情况下,如果丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响,则剩余股权要从“长期股权投资”科目转入“交易性金融资产”科目或“可供出售金融资产”科目,也同样需要视为出售确认相应损益;如果处置部分股权后,投资方仍然保留对被投资单位的重大影响或共同控制,则剩余股权仍然在“长期股权投资”账户核算,不能视为出售,因此剩余股权仍然按当初购入时相应的成本进行结转,并根据权益法的要求,对原持有期间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动,按持股比例进行确认。

需要注意的是,在增购的情况下,投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加控制的,原持有股权投资

不按增购日公允价值重新计量,而是按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。在这种情况下,原有股权应该从“交易性金融资产”或“可供出售金融资产”等账户转入“长期股权投资”账户。此业务会计科目已经发生变化,但为什么仍然按原有股权账面价值转入新科目呢?笔者认为,增购后取得控制权时,投资方对股权的核算虽然从“交易性金融资产”科目或“可供出售金融资产”科目转为“长期股权投资”科目,但是此时的“长期股权投资”采用成本法核算,其账户余额应当反映投资成本。如果原有股权按增购日公允价值重新计量,则违背了历史成本原则,因此只能按照原账面价值进行结转。

三、案例分析

例1:2015年1月4日,甲公司通过D证券公司购入A公司5%的股份100万股,每股7元,不准备随时出售;6月30日,该股票在上海证券交易所的收盘价格为每股7.70元。7月1日,甲公司通过D证券公司再次购入A公司15%的股份300万股,每股8元,并派出一人担任A公司董事。

在本例中,甲公司通过增购股份取得了向A公司派出董事的权利,从而拥有对A公司生产经营决策施加重大影响的能力,因此,对上述股权的核算应从原来的“可供出售金融资产”科目,调整为基于权益法的“长期股权投资”科目。由于会计科目发生变化,应将该业务视为剩余股权的销售和重新购买两笔经济业务,因此应将剩余股权的公允价值800万元作为“长期股权投资”的入账基础,与原股权账面价值770万元的差异计入当期投资收益,原股权持有期间的公允价值变动额70万元,应从“资本公积”账户转入“投资收益”账户。

相关会计分录编制如下:

(1)2015年1月4日,购入5%股份时:

借:可供出售金融资产——成本	7 000 000
贷:其他货币资金	7 000 000

(2)2015年6月30日,确认公允价值变动:

借:可供出售金融资产——公允价值变动	700 000
贷:资本公积	700 000

(3)2015年7月1日,增购15%股份时:

借:长期股权投资——成本	24 000 000
贷:其他货币资金	24 000 000

(4)调整原有股份的账户:

借:长期股权投资——成本	8 000 000	
贷:可供出售金融资产——成本	7 000 000	
	——公允价值变动	700 000
	投资收益	3 000 000
借:资本公积	700 000	
贷:投资收益	700 000	

例2:2015年1月4日,甲公司通过D证券公司购入A

公司5%的股份100万股,每股7元,不准备随时出售;6月30日,该股票在上海证券交易所的收盘价格为每股7.70元。7月1日,甲公司通过D证券公司再次购入A公司50%的股份1000万股,每股8元,并派出5人担任A公司董事,在公司董事会上拥有多数成员。

在本例中,甲公司通过增购股份取得了控制A公司的权利,因此,对上述股权的核算应从原来的“可供出售金融资产”科目,调整为基于成本法的“长期股权投资”科目。由于“长期股权投资”按成本计量,因此应按原股权账面价值770万元与新购股份成本8000万元之和作为“长期股权投资”的初始成本。由于“可供出售金融资产”账户余额已经转销,因此原股权持有期间的公允价值变动额70万元应从“资本公积”账户转入“投资收益”账户。本例相关会计分录与例1中的(1)~(3)处理方法相同,调整原有股份的会计分录编制如下:

借:长期股权投资——成本	7 700 000
贷:可供出售金融资产——成本	7 000 000
	——公允价值变动 700 000
借:资本公积	700 000
贷:投资收益	700 000

从上述例1和例2的比较可以看出,两者之间的差异就在于,是否将原有股权在7月1日的公允价值与账面价值的差异确认为当期损益,其他方面都相同。

例3:2015年1月4日,甲公司通过D证券公司购入A公司60%的股份1200万股,每股7元,A公司当日净资产公允价值和账面价值均为13000万元。1~6月,A公司实现净利润600万元,资本公积增加40万元。7月1日,甲公司通过D证券公司出售A公司30%的股份600万股,每股8元。

在本例中,甲公司通过转让股份失去了对A公司控制的权利,只能拥有对A公司生产经营决策施加重大影响的能力,因此对上述长期股权投资的核算方法应由成本法转为权益法。因处置股权后剩余股权的会计核算账户没有发生变化,因此应将剩余股权的初始取得成本4200万元,作为改按权益法核算的“长期股权投资”账户的初始成本,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。

相关会计分录编制如下:

(1)2015年1月4日,购入60%的股份1200万股时:

借:长期股权投资——成本	84 000 000
贷:其他货币资金	84 000 000

(2)2015年7月1日,出售A公司30%的股份600万股时:

借:其他货币资金	48 000 000
贷:长期股权投资——成本	42 000 000
投资收益	6 000 000

(3)按权益法调整剩余股权600万股应分享的A公司净资产价值变动额:

借:长期股权投资——损益调整	1 800 000
	——其他权益变动 120 000
贷:投资收益	1 800 000
资本公积	120 000

例4:2015年1月4日,甲公司通过D证券公司购入A公司60%的股份1200万股,每股7元,A公司当日净资产公允价值和账面价值均为13000万元。1~6月,A公司实现净利润600万元,资本公积增加40万元。7月1日,甲公司通过D证券公司出售A上市公司50%的股份1000万股,每股8元。出售上述股权后,甲公司失去了对A公司的控制权和重大影响,但是仍然准备长期持有剩余股权。

在本例中,甲公司通过转让股份失去了对A公司控制和重大影响的能力,因此对剩余股权的核算应从“长期股权投资”账户调整为“可供出售金融资产”账户。由于剩余股权的会计核算账户发生了变化,“可供出售金融资产”科目按公允价值计量,因此应按处置日公允价值重新计量剩余股权,并将剩余股权的公允价值与其账面价值的差异作为当期投资收益。

相关会计分录编制如下:

(1)2015年1月4日,购入A公司60%的股份1200万股时,相关的会计处理与例3中的(1)处理方法相同。

(2)2015年7月1日,出售A公司50%的股份1000万股时:

借:其他货币资金	80 000 000
贷:长期股权投资——成本	70 000 000
投资收益	10 000 000

(3)调整剩余股权账户:

借:可供出售金融资产——成本	16 000 000
贷:长期股权投资——成本	14 000 000
投资收益	2 000 000

四、小结

股权增减变化可能会引起会计科目变化,会计科目变化又可以视为企业发生了出售剩余股权和重新购入股权两笔经济业务。企业可以根据会计科目变化情况,对股权增减业务进行会计处理。如果会计科目没有变化,则不能视为出售,原有股权按账面价值进行结转。

需要注意的是,在没有出售股权的情况下,企业可以通过增购股份增加当期利润,新准则的这种规定,有可能成为使企业盈余管理合法化的一种新手段。因此有关部门有必要加强监督管理企业会计报表信息披露工作,提高会计信息的透明度,切实维护投资者权益。

主要参考文献

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.