

股权变动对长期股权投资核算的影响

唐云慧, 许纪校(副教授)

(河海大学商学院, 南京 211100)

【摘要】 本文首先梳理了股权变动对长期股权投资会计处理的影响, 然后以图解法清晰直观地展现了长期性权益投资在金融资产、权益法计量的长期股权投资和成本法计量的长期股权投资三者间发生的转换, 最后分析不同情况对个别报表和合并报表的影响并举例示范会计处理。

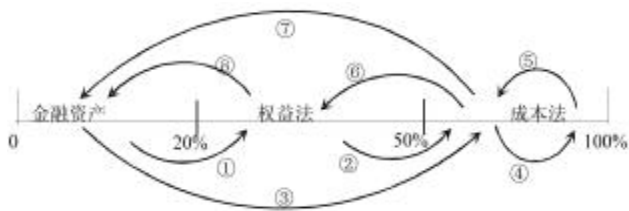
【关键词】 长期股权投资; 金融资产; 会计处理

随着我国经济的不断发展和资本市场的逐步完善, 企业之间股权收购越来越多, 而由此形成的长期股权投资一直是会计核算的难点之一。自2014年7月1日开始执行的修订版《企业会计准则第2号——长期股权投资》将不具有控制、共同控制或重大影响的股权投资列入金融资产核算。至此, 随着投资方对被投资企业影响程度或控制力度的变化, 长期性股权投资可能会在金融资产、权益法计量的长期股权投资和成本法计量的长期股权投资三者间转换, 并且有些转换不仅涉及个别财务报表还会涉及合并财务报表, 其会计核算可谓纷繁复杂。

本文对长期股权投资由于股权变动引起的会计处理予以梳理。虽然不具有控制、共同控制或重大影响的股权投资已经不再是长期股权投资, 但其仍与长期股权投资关系密切, 故本文仍将其列入讨论范围。

一、股权变动引起的长期股权投资会计处理概览

由于企业增持和减持行为, 长期性权益投资可能会在金融资产、权益法计量的长期股权投资和成本法计量的长期股权投资三者间发生转换。下图清晰地展现了股权变动引起的长期股权投资核算的变动情况。需要说明的是, 长期股权投资后续计量方法的选择并不能仅仅依据持股比例, 还要充分考虑对其控制能力和影响能力产生影响的因素后做出判断, 才能确定是否为控制、共同控制或重大影响, 因此图中的持股比例仅作参考。



股权变动引起的长期股权投资核算变动

左下图中, 持股比例为0~20%时是不具有控制、共同控制或重大影响, 列为金融资产; 持股比例为20%~50%时是重大影响或共同控制, 采用权益法后续计量; 持股比例为50%~100%时是控制, 采用成本法后续计量。图的下半部分为增加投资, 上半部分为减少投资。图中的转换①~⑧则代表了下列股权变动: ①金融资产转换为权益法后续计量的长期股权投资; ②长期股权投资由权益法转为成本法; ③金融资产转换为成本法后续计量的长期股权投资; ④购买子公司少数股权; ⑤处置部分对子公司投资(不丧失控制权); ⑥长期股权投资由成本法转为权益法; ⑦成本法后续计量的长期股权投资转换为金融资产; ⑧权益法后续计量的长期股权投资转换为金融资产。其中: ②、③为多次交易实现企业合并, 控制子公司; ⑥、⑦为丧失控制权处置子公司; ①、⑧仅涉及个别财务报表会计处理; ②、③、④、⑤、⑥、⑦涉及个别财务报表和合并财务报表的会计处理。

另外, 本文假设实现企业合并时, 合并双方在合并前后不受同一方或相同多方控制, 即本文②、③仅针对非同一控制下企业合并。

二、增加投资对长期股权投资核算的影响

投资方通过增加对被投资企业的投资规模, 提高了对被投资企业的影响能力或控制能力, 具体分为下列四种情况:

1. 情况①: 金融资产转换为权益法后续计量的长期股权投资。原先的投资较少, 投资方不能对被投资企业产生重大影响, 因此作为金融资产核算。若其不打算近期内出售该金融资产, 应当将其作为可供出售金融资产核算。由于增加投资, 企业能够对被投资企业产生重大影响, 应当将金融资产转换为权益法后续计量的长期股权投资。根据规定, 将原持有股权投资的公允价值加上新增投资成本之和作为长期股权投资的初始投资成本。原分类为

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当期损益(“投资收益”科目)。另外,还需要比较长期股权投资初始投资成本和应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,考虑是否调整长期股权投资账面价值。

例1:A公司以200万元购入B公司5%的股权,划分为可供出售金融资产。年末,确认公允价值变动50万元。后又斥资1000万元收购了B公司20%股份,至此A公司能够对B公司产生重大影响。当日,原股权投资的公允价值为280万元,B公司可辨认净资产公允价值为4000万元。

会计处理如下:长期股权投资初始投资成本=280+1000=1280(万元)。借:长期股权投资1280;贷:可供出售金融资产250,银行存款1000,投资收益30。借:其他综合收益50;贷:投资收益50。

由于长期股权投资初始成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1000万元(4000×25%),不需要调整其账面价值。

2. 情况②:长期股权投资由权益法转为成本法,实现了企业合并(非同一控制下企业合并)。在个别财务报表中,应以原权益法下长期股权投资的账面价值加上新增投资成本作为成本法核算的长期股权投资的初始投资成本。原权益法下确认的其他综合收益不需要转入当期损益,应当在处置该投资时再行处理。在合并财务报表中,应当对该股权按购买日公允价值重新计量,差额计入当期损益。同时,原确认的其他综合收益应转入当期损益。

例2:A公司以1200万元购入B公司25%的股份,作为权益法后续计量的长期股权投资核算。年末,确认损益调整60万元,其他综合收益40万元,则账面价值为1300万元。后斥资2500万元收购B公司50%股份,实现控制。当日,原股权投资公允价值为1400万元,B公司可辨认净资产公允价值为4000万元。

会计处理如下:个别财务报表中,初始投资成本=1300+2500=3800(万元)。借:长期股权投资2500;贷:银行存款2500。合并财务报表中,合并成本=1400+2500=3900(万元)。借:长期股权投资1400;贷:长期股权投资1300,投资收益100。借:其他综合收益40;贷:投资收益40。

合并财务报表中合并成本3900万元大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额3000万元(4000×75%),形成合并商誉900万元。

3. 情况③:金融资产转换为成本法后续计量的长期股权投资,实现了企业合并。在个别财务报表中,应以原金融资产账面价值加上新增投资作为长期股权投资的初始投资成本,原确认的其他综合收益应当转入当期损益。在合并财务报表中,仍应当对原持有股权按公允价值重新计量。

例3:A公司以200万元购入B公司5%的股权,划分为可供出售金融资产。年末,确认公允价值变动50万元。后又斥资2500万元收购B公司50%股份,实现控制。当日,原股权投资的公允价值为280万元,B公司可辨认净资产公允价值为4000万元。

会计处理如下:个别财务报表中,初始投资成本=250+2500=2750(万元)。借:长期股权投资2750;贷:可供出售金融资产250,银行存款2500。借:其他综合收益50;贷:投资收益50。合并财务报表中,合并成本=280+2500=2780(万元)。借:长期股权投资280;贷:长期股权投资250,投资收益30。

合并财务报表中合并成本2780万元大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额2200万元(4000×55%),形成合并商誉580万元。

4. 情况④:购买子公司少数股权。之前投资方已经取得对被投资方的控制权,因此购买少数股权不应作为合并行为,仅为权益性交易,不涉及股权价值的重新计量也不形成商誉。在个别财务报表中,应按照新增投资额确认追加的长期股权投资。在合并财务报表中,根据因购买少数股权取得的长期股权投资与按照新增投资比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额的差额,应调整资本公积(股本溢价),若资本公积不足冲减,则调整留存收益。

例4:接例2,A公司又斥资250万元购买B公司5%的股份,至此持股比例达80%。购买日至新增投资日期间,B公司实现净利润500万元,分配现金股利100万元(不考虑其他调整因素)。

会计处理如下:个别财务报表应确认250万元新增长期股权投资。合并财务报表中,自购买日开始持续计算的可辨认净资产价值=4000+500-100=4400(万元),按应享有份额220万元(4400×5%)确认新增长期股权投资,差额30万元应当调减资本公积(股本溢价)。

三、减少投资对长期股权投资核算的影响

减少投资引起的核算变化具体分为以下四种情况:

1. 情况⑤:处置部分对子公司投资(不丧失控制权)。投资方之前已取得对被投资方的控制权,现出售部分股权,但没有影响其控股地位,这应当作为权益性交易,不涉及股权重新计量也不影响损益。在个别财务报表中,作为处置部分投资处理,确认损益。在合并财务报表中,应调整资本公积(股本溢价)而不确认损益。

例5:接例3,A公司出售B公司2%股份,取得120万元价款,持股比例降为53%,仍然控制。购买日至出售股权日期间,B公司实现净利润500万元,分配现金股利100万元(不考虑其他调整因素)。

会计处理如下:个别财务报表中,原持股55%的长期股权投资成本为2750万元,该2%股份成本为100万元,

处置部分长期股权投资确认投资收益20万元。合并财务报表中,因是权益性交易,投资收益20万元不能确认。自购买日开始持续计算的可辨认净资产价值为4400万元,2%股权享有份额为88万元,差额32万元(120-88)应当调增资本公积。

2. 情况⑥:长期股权投资由成本法转为权益法,丧失控制权但仍具有重大影响或共同控制。在个别财务报表中,由成本法转换为权益法核算,追溯调整。在合并财务报表中,首先对剩余股权按丧失控制权日公允价值重新计量(将合并财务报表中经权益法调整后的长期股权投资账面价值调整为公允价值);其次对个别财务报表中的处置收益做归属期调整(因为合并财务报表会对长期股权投资做权益法调整,个别财务报表中的处置收益部分是归属于以前年度的,已确认投资收益);最后将与剩余股权对应的其他综合收益转为投资收益(因为合并财务报表视同出售全部股权再以公允价值购买新的股权,需要将全部其他综合收益结转)。

例6:A公司持有B公司100%股权,成本法下账面价值为4500万元。购买日B公司可辨认净资产公允价值为4000万元,形成合并商誉500万元。现A公司出售B公司60%股权取得3300万元,剩余40%股权能产生重大影响,改为权益法核算。当日,剩余股权公允价值为2200万元。购买日至出售日期间,B公司实现净利润500万元,发放现金股利100万元,其他综合收益100万元,假设出售日当年没有净利润(不考虑其他因素)。

会计处理如下:个别财务报表中,处置投资并追溯调整。借:银行存款3300;贷:长期股权投资2700,投资收益600。借:长期股权投资200;贷:利润分配144,盈余公积16,其他综合收益40。合并财务报表中,自购买日持续计算的可辨认净资产价值为4500万元,40%股权在合并财务报表中原账面价值 $= (4500+500-100+100) \times 40\% = 2000$ (万元)。合并财务报表确认的投资收益 $= (3300+2200)-4500-500+100=600$ (万元)。借:长期股权投资2200;贷:长期股权投资2000,投资收益200。借:投资收益240;贷:未分配利润240。借:其他综合收益40;贷:投资收益40。

3. 情况⑦:成本法后续计量的长期股权投资转换为金融资产,丧失了控制权且没有共同控制或重大影响。在个别财务报表中,应做长期股权投资处置处理并将其转换为可供出售金融资产,在丧失控制权日将剩余股权的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。在合并财务报表中还需对该损益的归属期做出调整。

例7:接例6,现A公司出售B公司90%股权收到5400万元,丧失控制权也不再具有重大影响,改为可供出售金融资产核算。当日,剩余股权公允价值为600万元。

会计处理如下:个别财务报表中,银行存款5400;

贷:长期股权投资4050,投资收益1350。借:可供出售金融资产600;贷:长期股权投资450,投资收益150。合并财务报表中,10%长期股权投资的账面价值 $= (4500+500-100+100) \times 10\% = 500$ (万元),重新计算后调增100万元,因此将个别财务报表多计入投资收益的50万元转回。调整处置收益归属期和综合收益结转与情况⑦类似,这里不再赘述。合并财务报表确认的投资收益 $= (5400+600)-4500-500+100=1100$ (万元)。

4. 情况⑧:权益法后续计量的长期股权投资转换为金融资产。由于减少投资,投资方不再具有重大影响或共同控制,应将长期股权投资转为金融资产核算。可供出售金融资产以公允价值入账,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益(投资收益),原权益法下确认的其他综合收益应当转入当期损益(投资收益)。

例8:A公司持有B公司30%的股份,具有重大影响,账面金额中成本为1000万元,损益调整为300万元,其他综合收益为200万元。现出售B公司20%的股份,取得1200万元,剩余部分作为可供出售金融资产核算,其公允价值为600万元。

会计处理如下:借:银行存款1200;贷:长期股权投资1000,投资收益200。借:可供出售金融资产600;贷:长期股权投资500,投资收益100。借:其他综合收益200;贷:投资收益200。

四、小结

股权变动会对长期性权益投资核算产生重大影响,随着投资方对被投资企业的影响程度和控制力度的变化,长期性权益投资可能会在金融资产、权益法计量的长期股权投资以及成本法计量的长期股权投资间发生转换。转换中不仅会涉及个别财务报表处理,还可能涉及合并财务报表的会计处理。

需要重点关注的问题包括判断转换的条件、计量基础(账面价值或公允价值)、股权价值是否需要重新计量、其他综合收益是否需要结转、处置收益归属期的调整、投资收益的计算等。

本文对股权变动影响长期股权投资会计核算的不同情况做出了分析并举例示范了会计处理。但是,本文对于多次交易达到同一控制下企业合并以及“一揽子交易”分步处置股权直至丧失控制权等股权变动没有涉及,有待进一步研究。

主要参考文献

财政部.企业会计准则(2015年版)[M].北京:立信会计出版社,2015.

中国注册会计师协会.2015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,2015.

刘艳丽.长期股权投资准则难点之一:投资后续计量方法转换[J].财会月刊,2014(12).