

网站首页 期刊首页 本月期刊导航 返回本期目录

文章搜索: (多关键字查询请用空格区分)

2014年 第 21 期
总第 697 期

财会月刊(上)

说法读规

长期股权投资核算范围变化的影响及处理建议

【作者】

姬昂(副教授)

【作者单位】

(郑州升达经贸管理学院 郑州 451191)

【摘要】

【摘要】修订后的长期股权投资准则(CAS2)除了将散见于原准则、引用指南、讲解、解释中的关于长期股权投资的相关内容集中,其最大的变化在于取消了将投资企业持有的对被投资企业不具有控制、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初始确认为长期股权投资,这一变化致使长期股权投资的初始确认与后续计量出现了新的问题,本文进行了详细的探讨,并提出相应的处理建议。

【关键词】长期股权投资 可供出售金融资产 成本法 权益法

为了适应社会主义市场经济发展需要,提高企业财务报表质量和会计信息透明度,财政部对《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS2)进行了修订,自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行,鼓励在境外上市的企业提前执行。2006年2月15日发布的旧准则《企业会计准则第2号——长期股权投资》同时废止。此次CAS2主要修订了长期股权投资的核算范围。该变化对长期股权投资的初始确认与后续及计量产生了影响并由此导致了一些新的问题,本文将进行分析探讨并提出相应的会计处理建议。

一、修订前后长期股权投资的初始确认

原CAS2指出,在取得权益性投资时,能够初始确认为长期股权投资的情况包括以下四种:除了投资企业能够实现控制、共同控制以及重大影响三种情况外(即持股比例偏高),还包括投资企业持有的对被投资企业不具有控制、共同控制或重大影响(即持股比例偏低),并且在活跃的市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资(以下简称“第四类权益性投资”)。

修订后的CAS2取消了第四类权益性投资初始确认为长期股权投资,而是将其按照《企业会计准则第22号——金融资产的确认和计量》(CAS 22)处理。笔者认为这种修订结果非常合理。

(一) 修订的实务依据与准则协同

原CAS2中将持股比例偏低(不具有控制、共同控制或重大影响)但无公允价值的权益性投资原初始确认为长期股权投资有一定合理性。

其一,即便投资企业对被投资企业持股比例偏低,但由于该权益性投资不具有公允价值,无法在公开市场上交易,可以据此合理推断,投资企业的持股目的不是为了赚取差价,而是为了长期持有进而追加投资形成重大影响、共同控制或控制。

其二,2007年实施的企业会计准则体系中对于公允价值无法可靠计量的权益性投资不能确认为交易性金融资产或可供出售金融资产,因为交易性金融资产与可供出售金融资产的计量属性均以公允价值为基础。即使将该类投资初始确认为交易性金融资产或可供出售金融资产,由于其不存在公允价值,也无法对其进行后续计量。

但上述规定在实务工作中产生的问题是:第四类权益性投资初始确认为长期股权投资之后的持有期间内,如果其公允价值能够可靠计量了,不再符合按照成本计量的要求,应当转变其分类以及计量模式,但由于无相关准则、规范的指导,实务中会计处理差别很大,进而导致报表信息质量受到影响。

对于该类权益性投资,《国际会计准则第39号——金融工具:确认与计量》

(IAS39)第46段第(3)条规定,“.....(3)对没有活跃市场标价且其公允价值不能可靠计量的权益工具的投资,以及与这种无标价的权益工具挂钩且必须通过交付这种权益工具进行结算的衍生工具,这些投资和衍生工具应按成本计量。”

由此,修订后的CAS2将第四类权益性投资合理推定为可供出售金融资产可以解决上述问题,不再需要将此类权益性投资进行后续转换,一方面简化了会计处理,另一方面也避免了转换时信息质量受损,而且与国际会计准则的相关规定一致。

(二) 修订的后续问题及处理建议

1. 原第四类权益性投资究竟应该初始确认为金融资产中的哪一类。根据CAS22的具体规定,由于该投资属于权益性的,故既不能划分为持有至到期投资(债务性),也

查看版面大图

版面导航

学术交流
改革探索
工作研究
审计园地
案例分析
说法读规
会计电算化
参考借鉴
商榷意见
疑难解答
会计考试

说法读规

控股合并视角下固定资产对外投资的财税处理
农产品进项税核定扣除政策解析
长期股权投资核算范围变化的影响及处理建议
增减长期股权投资核算新规详解
完全权益法下顺(逆)流交易抵销的思考
固定资产损失之税务处理

不能划分为贷款与应收款项。只能在以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产与可供出售金融资产两者中进行选择，由于该权益性投资不具备公允价值，则可以合理推定其应初始确认为可供出售金融资产。

2. 第四类权益性投资持有过程中如果公允价值可以可靠计量的问题。当然修订后的CAS2将持股比例偏低的权益性投资，无论是否具有公允价值均不计入长期股权投资，并非只修改本准则即可实现的，初始确认的调整还涉及后续问题，例如无公允价值的可供出售金融资产的后续计量问题。由于CAS22中对可供出售金融资产的后续计量基础为公允价值，则无公允价值的权益性投资后续应如何处理？现有准则并无相关规定。

笔者认为，前文中的IAS39第46段规定可以解决后续计量中无公允价值的可供出售金融资产的问题，即以成本计量，不考虑公允价值变动。如果该无公允价值的可供出售金融资产持有期间公允价值可以可靠计量了，可以依据IAS39第55段的规定，“因不属于套期关系一部分的金融资产或金融负债公允价值变动而产生的利得或损失，应按下述规定确认：……（2）可供出售金融资产产生的利得和损失，除减值损失以及汇兑利得或损失外，应确认为其他综合收益，直至该金融资产终止确认。”

由此，CAS22也应做出相应修订，即可供出售金融资产应包括两类，一类具有公允价值，另一类则为持股比例偏低且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具以及与这种无报价的权益工具挂钩且必须通过交付这种权益工具进行结算的衍生工具。而且对于后者，这些投资和衍生工具应按成本计量，其后续计量过程中，如果其公允价值又能够可靠取得，则应将其公允价值变动计入所有者权益。

二、修订前后长期股权投资的后续计量

（一）修订后产生的影响

1. 成本法的适用范围缩小，权益法不变。长期股权投资的后续计量方法有成本法与权益法两类。修订前CAS2的其中成本法的适用范围有两种：第一，企业持有的能够对被投资单位实施控制；第二，第四类权益性投资。由于第二种情况已经排除在长期股权投资的初始确认范围以外，所以修订后CAS2的成本法的适用范围仅余“控制”这一种情况。CAS2修订前后权益法的适用范围不变，为两种：第一，企业对被投资单位具有共同控制；第二，企业对被投资单位具有重大影响。

2. 长期股权投资核算方法的转换范围缩小。由于修订后的CAS2导致成本法的适用范围缩小，导致成本法与权益法转换的基本情况与会计处理也发生了变化。

（1）成本法转换为权益法。修订前的CAS2规定：长期股权投资的核算由成本法转为权益法的情况包括两种情况：①追加投资。原持有的第四类权益性投资，因追加投资导致持股比例上升，能够对被投资单位施加重大影响或是实施共同控制的应由成本法转为权益法。对原有股权投资在原持有期间进行追溯调整。②处置投资。原持有的对被投资单位具有控制权的长期股权投资，因处置投资导致对被投资单位的影响力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的情况下，因持股比例下降，应由成本法转为权益法。对处置后剩余的股权投资在原持有期间进行追溯调整。由于修订后的CAS2取消了对第四类权益性投资的初始确认，故此长期股权投资的核算方法由成本法转为权益法的情况只剩下处置投资一种情况。

（2）权益法转换为成本法。修订前的CAS2规定：长期股权投资的核算由权益法转为成本法的情况包括两种情况：①追加投资。原持有的对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的长期股权投资，因追加投资导致持股比例上升，能够对被投资单位具有控制的，应由权益法转为成本法。不需对原有股权投资在原持有期间进行追溯调整。②处置投资。原持有的对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的长期股权投资，因处置投资导致对被投资单位的影响力由具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的情况下转为不具有控制、共同控制或重大影响且公允价值无法可靠计量，因持股比例下降，应由权益法转为成本法。不需要对处置后剩余的股权投资在原持有期间进行追溯调整。

同上，由于修订后的CAS2取消了对第四类权益性投资的初始确认，故此长期股权投资的核算由权益法转为成本法的情况只剩下追加投资一种情况。

（二）修订后的CAS2可能产生的新问题及处理建议

依据修订后CAS2进行处理时，实务中可能出现持股比例偏低（非控制、共同控制或重大影响）的权益性投资初始确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或可供出售金融资产时，如果因进一步追加投资导致金融资产的重分类的问题，修订后的CAS2并未做相应解释。故此笔者尝试对此种情况下重分类的会计处理进行分析。

1. 初始确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（以交易性金融资产为例）因追加投资重分类为长期股权投资的会计处理。

首要解决的问题是，交易性金融资产能否因追加投资达到重大影响、共同控制或控制而重分类为长期股权投资。CAS22第十九条规定某项金融资产划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产后，不能再重分类为其他类别的金融资产。CAS22第四条也规定由CAS2规范的长期股权投资适用于CAS2。所以，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产与长期股权投资处于不同准则的规范。而且，如果将金融资产确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的条件之一为管理者的持有目的与意图，如果企业追加投资对被投资企业产生重大影响、共同控制或控制，说明企业管理者对该金融资产的持有目的与意图已经发生变化。综上所述，以公

允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产可以重分类为长期股权投资。

例1: A公司于2014年7月1日以2 000万元取得B上市公司5%的股权,对B公司不具有重大影响,该上市公司股权的公允价值能够可靠计量,A公司依据本公司的投资意图将其划分为交易性金融资产。2014年8月1日,A公司又斥资15 000万元自C公司取得B公司另外35%的股权。自此A公司对C公司施加重大影响。A公司原持有B公司5%股权于2014年7月31日的公允价值为2 500万元,累计计入公允价值变动损益的金额为500万元。

交易日当天:借:长期股权投资——B公司175 000 000;贷:交易性金融资产——成本20 000 000、——公允价值变动5 000 000,银行存款150 000 000。

在重分类的同时,笔者认为不需要考虑是否要将追加投资前持有的交易性金融资产涉及的公允价值变动转入投资收益。因为将公允价值变动损益转入投资收益的目的是为了将持有过程中的公允价值变动转入处置损益,由于该权益性投资并未处置,故此重分类当日不需对其进行结转,待处置该项权益性投资时再将其相关的公允价值变动损益转入投资收益。

2. 初始确认为可供出售金融资产的权益性投资因追加投资重分类为长期股权投资的会计处理。

例2: A公司于2014年7月1日以2 000万元取得B上市公司5%的股权,对B公司不具有重大影响,该上市公司股权的公允价值能够可靠计量,A公司依据本公司的投资意图将其初始确认为可供出售金融资产。2014年8月1日,A公司又斥资15 000万元自C公司取得B公司另外35%的股权。自此A公司对C公司施加重大影响。A公司原持有B公司5%股权于2014年7月31日的公允价值为2 500万元,累计计入资本公积的金额为500万元。A公司与C公司不存在任何关联方关系。

交易日当天:借:长期股权投资——B公司175 000 000;贷:可供出售金融资产——成本20 000 000、——公允价值变动5 000 000,银行存款150 000 000。

根据原CAS2的规定该权益性投资原持有过程中产生的其他综合收益(即资本公积——其他资本公积)在此重分类当日不需结转,等到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益转入投资收益。

3. 初始确认为可供出售金融资产且无市价、公允价值不能可靠计量的权益性投资因追加投资重分类为长期股权投资的会计处理。

例3: A公司于2014年8月1日(执行修订后的CAS2)以2 000万元取得B公司5%的股权,对B公司不具有重大影响,该公司股权无市价,公允价值也无法可靠计量,A公司依据修订后的CAS2将其初始确认为可供出售金融资产。2014年9月1日,A公司又斥资25 000万元自C公司取得B公司另外35%的股权。自此A公司对B公司施加重大影响。

A公司原持有B公司5%股权无公允价值,CAS2目前无针对无公允价值的可供出售金融资产后续计量的规定,依据前文IAS39第46段的规定,即无公允价值变动的处理,以成本计量即可。

交易日当天:借:长期股权投资——B公司270 000 000;贷:可供出售金融资产——成本20 000 000,银行存款250 000 000。

由于以成本计量的可供出售金融资产不会产生其他综合收益(即资本公积——其他资本公积),故此不需要考虑其他综合收益的结转问题。

4. 依据修订后CAS2进行处理时,实务中可能出现因处置投资,导致持股比例下降,使原权益法下的长期股权投资转为可供出售金融资产并根据公允价值能否可靠计量分为以公允价值为基础和以成本为基础两种情况,故此笔者尝试对原权益法核算下的长期股权投资因处置投资降低至无控制、共同控制或重大影响情况下,进行重分类的会计处理进行分析。具体分析如下:

(1) 处置投资后,剩余权益性投资无法达到重大影响且不存在活跃市场,公允价值无法可靠计量。

例4: A公司2014年1月对B公司投资,占B公司注册资本的30%,对B公司能够施加重大影响。至2014年8月31日,A公司对B公司投资的账面价值为400万元,其中,投资成本为300万元,损益调整为100万元。2014年9月2日,A公司将持有B公司的股份对外转让一半,转让后,无法再对B公施加重大影响,且该项投资不存在活跃市场,公允价值无法可靠计量。转让时,取得210万元款项存入银行。A公司处置资产当日应进行的会计处理如下:

首先,确认处置损益:借:银行存款2 100 000;贷:长期股权投资——B公司(投资成本)1 500 000、——B公司(损益调整)500 000,投资收益100 000。

其次,将剩余无法施加重大影响且不存在活跃市场,公允价值无法可靠计量的权益性投资只能转入为可供出售金融资产:借:可供出售金融资产2 000 000;贷:长期股权投资——B公司(投资成本)1 500 000、——B公司(损益调整)500 000。

(2) 处置投资后,剩余权益性投资无法达到重大影响但公允价值能够可靠计量。处置损益的会计处理同上,关键在于剩余的无法施加重大影响但公允价值能够可靠计量的权益性投资究竟应转入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产还是转入可供出售金融资产。可以根据投资企业管理层的持有目的与意图进行判断,但为避免利润操纵起见,笔者建议限定只能转入可供出售金融资产。

三、新旧CAS2准则的衔接问题

由于修订准则导致持股比例偏低(不具有控制、共同控制或重大影响)的权益性投资

由长期股权投资重分类为可供出售金融资产并采用成本法进行计量,属于由于法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求进行的变更,导致的结果是原初始确认为长期股权投资的权益性投资要重分类为可供出售金融资产,属于会计原则的变更,所以该变更属于会计政策变更。

会计政策变更的处理方法有追溯调整法与未来使用法,具体处理方法的选择根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(CAS28)第六条规定,企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的,应当按照国家相关会计规定执行。根据修订后的CAS2第十九条规定,在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业,应当按照本准则进行追溯调整,追溯调整不切实可行的除外。所以,当原有持股比例偏低(不具有控制、共同控制或重大影响)的权益性投资由长期股权投资按准则规定重分类为可供出售金融资产时,当累积影响数切实可行时,采用追溯调整法;当累积影响数不切实可行时采用未来使用法。

【注】本文系河南省科学技术厅软科学研究计划项目(编号:142400410915)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 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
2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006



[下一篇](#) [返回本期](#) [返回标题](#)