

新旧长期股权投资准则的差异分析

申屠新飞(副教授)

(温州职业技术学院财会系, 浙江温州 325035)

【摘要】新长期股权投资准则在长期股权投资的核算范围、投资成本的确定、成本法与权益法的转换、处置股权时与股权投资相关的其他综合收益的处理等方面存在比较大的变化。本文分析了变化的原因,以加深对新准则的理解。

【关键词】长期股权投资; 成本法; 权益法; 可供出售金融资产

2014年3月13日财政部发布了修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称“新准则”),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。与2006年发布的长期股权投资准则以及后续的会计准则解释(以下简称“旧准则”)相比,两者在以下方面存在差异:

一、长期股权投资的核算范围

旧准则在正文中并未对长期股权投资的核算范围做出规定,只是在解释成本法和权益法的适用范围时,明确了长期股权投资主要包括四类:一是投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资;二是投资企业与其他合营方一同对被投资单位共同实施控制的权益性投资;三是投资企业对被投资单位具有重大影响的权益性

投资,即对联营企业投资;四是投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,并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。新准则的一个显著变化就是将第四类权益性投资的核算划归由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(以下简称“22号准则”)进行规范,将其作为可供出售金融资产。

为什么财政部要变更第四类权益性投资的资产类别呢?其背景究竟是什么?众所周知,金融资产是指以价值形态存在的资产,是企业资产的重要组成部分,主要包括:库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资和衍生金融工具形成的资产。因此长期股权投资实质上也是金融资产的一部分。而基

视为股权支付,导致的问题就是计税基础确认规则的混乱。对于这个问题的解决,笔者认为,可以把收购公司的控股母公司的股权作为支付对价,这样既可以保持股东权益连续,同时也不会导致计税基础不连续的问题,更为重要的是,符合我国《企业所得税法》有关资产计税基础的立法精神。

因此,对国家税务总局目前正在修改的重组文件,笔者认为,对59号文和国家税务总局2010年第4号公告《企业重组业务企业所得税管理办法》规定的“拨乱反正”是有必要的,但对象不仅仅是这两个文件,对更有问题的91号文的规定似乎更应该“拨乱反正”——税法上都还没有确认所得,资产上的计税基础就调增到公允价值了,这显然违反计税基础连续规则的做法。

有鉴于上海自由贸易试验区是我国大陆境内第一个试验区,对试验区内企业的资产重组税务政策分析不能忽略其特殊性。虽然以后特殊会否一般化而在全国范围内统一规定暂时无法预测,不过,笔者仍认为按照我国

《企业所得税法》规定,企业资产重组的股权支付行为本身是有计税基础的,可以不要以被收购方的资产的计税基础为基础强调连续性,而投资资产则可以按照以下方法确定成本:①通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;②通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

至于本提议是否会被国家税务总局在修改的重组文件中参考,则要留待后续更新的政策文件验证。

主要参考文献

- 唐杨建.企业并购中的税收筹划问题探析[J].技术与市场,2011(5).
- 林晓.企业资产重组涉税问题探讨[J].经营与管理,2012(6).
- 刘艳伟.企业资产重组涉税问题探讨[J].企业经济,2012(5).
- 杨小平.试论企业资产对税收的影响及其对策[J].商场现代化,2011(3).

于控制、共同控制和重大影响的长期股权投资的目的并不在于获取被投资单位股份价值的变化差价,而是通过控制或影响被投资单位生产经营活动来实现自身的经营目的,从经济意义上看,基于控制、共同控制和重大影响的投资方与被投资方实质上已经形成一个集团,因此这种投资业务的会计处理比较复杂,需要单独进行规范。而没有控制、共同控制或重大影响的股权投资,其投资目的在于获取股利或获取股份价值变化的差价,与债券投资、基金投资等目的相同,应作为同一类资产类别。但是旧准则对没有控制、共同控制或重大影响的股权投资的分类存在重复的地方。

按照旧准则的规定,有公允价值的,执行22号准则,归类为可供出售金融资产;没有公允价值的,执行旧准则,归类为长期股权投资;而22号准则第32条规定又指出,“企业应当按照公允价值对金融资产进行后续计量,且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。但是,下列情况除外:①持有至到期投资以及贷款和应收款项,应当采用实际利率法,按摊余成本计量;②在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资,以及与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产,应当按照成本计量。”在这里,22号准则却将没有公允价值的股权投资分类为可供出售金融资产,导致旧准则与22号准则之间出现了矛盾。

笔者认为,资产分类的依据在于用途或管理目的,而不是有没有公允价值,旧准则对没有控制、共同控制或重大影响的股权投资的分类,缺乏科学依据。因此新准则将长期股权投资限制在控制、共同控制或重大影响的股权投资,将没有控制、共同控制或重大影响的股权投资全部归类为可供出售金融资产,是一种科学的分类,体现了企业的管理意图,从而实现了新准则与22号准则之间的协调,也有助于进一步规范有关会计处理。对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,并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22号准则规定归类为可供出售金融资产,采用成本法计量,不会对会计实务工作产生过大的实质性影响,也有利于新准则的贯彻实施。需要注意的是,旧准则发布以来,在职称考试和大中专院校的教学中,一直有一种错误的概念,即可供出售金融资产是按公允价值计量的。22号准则第32条规定表明:有公允价值的可供出售金融资产,按公允价值计量;没有公允价值的可供出售金融资产,按成本计量。这一点有待在今后的会计专业教学、职称考试和注册会计师等资格考试中加以宣传。

二、同一控制下长期股权投资成本的确定

旧准则规定,同一控制下的企业合并形成的长期股权投资,应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。新准

则规定,同一控制下的企业合并,应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。由此可以看出,新旧准则的差异非常大,新准则为什么要做如此大的修改呢?

笔者认为,所谓成本,是指为取得某项资产而发生的耗费。在没有关联方关系的情况下,投资方投资交易所支付的对价是市场上供求关系的真实反映。但是在同一控制下,企业合并所形成的长期股权投资,是基于关联方关系发生的,其对价的高低取决于最终控制方的决定,而影响最终控制方决策的因素就是合并财务报表中被合并方所有者权益的账面价值,而不是被投资方自身的所有者权益账面价值,更不是被投资方自身的所有者权益公允价值。因此新准则的规定是合理的。现举例说明两者之间的差异:

例1:从2012年1月1日起,A公司拥有C公司60%的股权,股权取得日C公司所有者权益账面价值为4000万元,公允价值为4600万元,差异为设备,设备剩余使用年限为6年,不考虑净残值。2012年1月至2013年12月底,C公司实现净利润500万元,没有发生其他影响所有者权益的事项。2014年1月A公司将上述股权转让给子公司B,转让价为3000万元。

在本例中,C公司2013年底所有者权益账面价值为4500万元(2012年1月1日C公司所有者权益账面价值4000万元+2012年1月至2013年12月底C公司实现的净利润500万元),但是从最终控制方A公司角度看,C公司的所有者权益账面价值为4900万元(2012年1月1日C公司所有者权益公允价值4600万元+2012年1月至2013年12月底C公司实现的净利润500万元-设备公允价与账面价值的差异600万元对利润的影响200万元),因此在合并财务报表中C公司的所有者权益应从4500万元调整为4900万元。按照旧准则的规定,B公司取得的对C公司60%股权的成本为C公司所有者权益账面价值4500万元的60%,即2700万元,编制如下会计分录:借:长期股权投资2700000,资本公积300000;贷:银行存款3000000。

按照新准则的规定,B公司取得的对C公司60%股权的成本为C公司在合并财务报表中的所有者权益账面价值4900万元的60%,即2940万元,编制如下会计分录:借:长期股权投资2940000,资本公积60000;贷:银行存款3000000。

三、长期股权投资核算方法的转换

在旧准则中,原来没有重大影响或共同控制关系的投资方通过追加投资取得了共同控制或重大影响,或者因处置部分投资使得原来的控制关系变成了重大影响或共同控制,由此需要将长期股权投资的核算方法从成本

法转换为权益法;原来有重大影响或共同控制关系的投资方通过追加投资取得了控制权或者因处置部分投资失去了重大影响或共同控制,由此需要将长期股权投资的核算方法从权益法转换为成本法。但是在新准则下,由于长期股权投资的范围只包括控制、共同控制或重大影响,因此成本法转换为权益法只局限于处置部分投资使得原来的控制关系变成了重大影响或共同控制,权益法转换为成本法只局限于追加投资取得控制关系。因追加投资等使得投资方能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制以及处置投资导致投资方失去重大影响或共同控制时,需要将可供出售金融资产与长期股权投资之间进行互换,这种经济业务的实质是资产类别的重新分类。

按照新准则的规定,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但不构成控制的,应当按照22号准则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。从上述规定可以看出,新准则将这种资产类别的转换细分为连续的两笔经济业务:首先,将原可供出售金融资产转让,转让所得(即原持有股权的公允价值)与其账面价值之差计入当期投资收益,并相应结转相关的其他综合收益。其次,将转让所得连同追加的投资用于购买股份,从而取得重大影响或共同控制。而旧准则规定,追加投资引起的成本法转换为权益法过程中,原持有股权在初次投资日与追加投资日之间应享有的被投资单位净资产公允价值的变化,与损益有关的,调整相应年度的损益;与损益无关的,调整资本公积,旧准则的这种规定,不但合理,而且杜绝了企业盈余管理的空间,而新准则的规定则可能有助于企业开展盈余管理。举例说明如下:

例2:A公司于2012年1月初取得B公司10%的股权,成本价为900万元,取得时B公司净资产公允价值为8400万元(假定与其账面价值相同)。A公司按10%提取盈余公积,2014年1月初A公司又以1800万元的价格取得B公司12%的股权,当日B公司可辨认净资产公允价值为12000万元,A公司可以派人参与B公司管理。初次投资和再次投资期间B公司实现净利润为900万元,除此之外没有发生应计入所有者权益的事项。2012年末和2013年末,B公司净资产公允价值分别为10000万元、11900万元。

按照旧准则的规定,2012年1月初至2014年1月初之间B公司净资产公允价值增加额为3600万元,其中900万元属于以前年度损益引起的变化,A公司应按比例增加

年初留存收益,剩余的2700万元与以前年度损益无关,按比例增加资本公积,应编制如下会计分录:借:长期股权投资——B公司——损益调整900000、——其他权益变动2700000;贷:盈余公积90000,利润分配——未分配利润810000,资本公积——其他资本公积2700000。

上述分录登记入账以后,“长期股权投资——成本”账户的余额为2700万元。长期股权投资总账余额为3060万元,与追加投资日所分享公允价值的份额2640万元(12000×22%)之间的差异420万元,就是前后两次投资所形成的商誉之和。同时长期股权投资明细账户也能够反映前后投资之间累计分享的被投资企业的净利润90万元。

按照新准则的规定,2012年取得股权投资时应作为可供出售金融资产,2012年末和2013年末应确认公允价值变动100万元和190万元,2014年1月初追加投资后,原持有股份的公允价值1200万元与追加的投资成本1800万元合计数3000万元作为长期股权投资的成本,原持有股份公允价值与其投资成本的差异300万元作为当期投资收益,编制如下会计分录:借:长期股权投资——成本3000000,资本公积——其他资本公积2900000;贷:可供出售金融资产——成本9000000、——公允价值变动2900000,银行存款18000000,投资收益300000。

上述分录登记入账以后,“长期股权投资——成本”账户的余额为3000万元。长期股权投资总账余额也是3000万元,反映的商誉价值只有360万元,也就是说初次投资所形成的商誉以及初次投资应分享的被投资企业净利润90万元都没有得到反映。同时通过追加投资,轻易获取了投资收益300万元,因此新准则的这种规定,很容易成为投资方未来盈余管理的一种重要手段,需要引起社会上会计信息使用者的充分关注。

按照新准则的规定,投资方因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的,在编制个别财务报表时,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。这一点新旧准则的规定是一致的。旧准则对追加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,应当如何处理,没有进行明确,但是新准则对此规定,对于该部分其他综合收益,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。购买日之前持有的股权投资按照22号准则的有关规定进行会计处理的,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。

新准则规定,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当改按22号准则核算,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。

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的,在编制个别财务报表时,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,这一点与旧准则相同;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,应当改按22号准则的有关规定进行会计处理,其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时,应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。举例说明如下:

例3:A公司原持有B公司60%的股权,其账面价值为9 000万元,未计提减值准备。2014年1月1日,A公司将其持有的对B公司50%的股权出售给某企业,出售取得价款12 400万元,当日被投资单位可辨认净资产公允价值为24 000万元。A公司按净利润的10%提取盈余公积,剩余股权为10%,无法对B公司实施重大影响。

按照旧准则的规定,出售收入与相应的成本之差计入当期投资收益,借:银行存款12 400 000;贷:长期股权投资75 000 000,投资收益49 000 000。

剩余股权部分的账面价值1 500万元依然作为长期股权投资的成本。按照新准则的规定,由于剩余股权只有10%,无法对B公司实施重大影响,因此应将其转为可供出售金融资产,并按处置日公允价值2 400万元确认其成本,公允价值与剩余股权账面价值的差额作为当期投资收益,编制如下会计分录:借:银行存款124 000 000,可供出售金融资产24 000 000;贷:长期股权投资90 000 000,投资收益58 000 000。

从上述例子可以看出,同样经济业务,新准则下确认的收益比旧准则要高。

四、处置股权时对权益法下确认的其他综合收益的处理

旧准则第十六条规定,处置长期股权投资,投资方因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的,处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。而新准则规定,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。相对于旧准则而言,新准则的规定比较含糊,甚至没有明确规定是否结转至当期投资收益。目前笔者还没有在相关杂志或报刊上看到对

此的合理解释或处理方法。如何理解新准则的规定呢?

新修订的《企业会计准则第30号——财务报表列报》指出:其他综合收益,是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报:①以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额等;②以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等。

在这里我们可以发现,有的其他综合收益可以在满足条件时转入当期损益,而有的其他综合收益不能转入当期损益,但是旧准则在处置权益法下的长期股权投资时,将与投资相关的资本公积全部转入处置当期的投资收益,显然是错误的。因此笔者认为,新准则的规定应该理解为:如果被投资企业处置资产或负债时将其相关的资本公积转入收益,则投资方在处置权益法下的长期股权投资时,也可以将相关的资本公积转入收益,否则不能结转至收益。也就是说,新准则“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”所指的“基础”是指被投资单位资本公积在满足条件时是否能够转入收益。举例说明如下:

A公司拥有B公司30%的股份,B公司因发行可转换债券而确认资本公积100万元,现A公司处置上述股权。

按照旧准则的规定,A公司处置上述股权时,在确认处置损益的同时,还应将资本公积30万元转入当期投资收益。但是在新准则下,由于发行可转换债券而确认的资本公积不能在偿还债券或转换为股权时转入收益,因此A公司在处置股权时也不能将与该投资相关的资本公积转入投资收益。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006[M].北京:经济科学出版社,2006.

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.

财政部会计资格评价中心.中级会计实务[M].北京:经济科学出版社,2014.