

权益法的目标与运用

毛新述 戴德明 ■

投资企业应如何核算对被投资单位的投资?从目前来看,对被投资单位投资的核算方法主要包括成本法、权益法和公允价值法。在三种方法中,对权益法的运用较难理解。本文试图在分析权益法目标的基础上,来分析权益法的运用问题。

一、权益法的目标

通常认为,权益法是指投资企业以成本记录对被投资单位的投资后,投资的账面价值需随着被投资单位所有者权益的变化而变化的一种核算方法。其中,所有者权益的变化包括被投资单位净损益以及净损益以外的其他权益的变化。权益法的这一定义表明,最初运用权益法的目标是通过调整投资账户来反映被投资单位所有者权益的变化,并最终使投资账户的账面价值与被投资单位所有者权益的份额相等,从而使投资者可以直观清晰地了解所占被投资单位所有者权益的份额。

在权益法下,通常将投资企业和被投资单位作为一个整体对待,这同将母公司和子公司作为一个整体(经济主体)对待从本质上讲是一样的。因此,美国会计原则委员会第18号意见书《普通股投资核算方法中的权益法》(APB第18号意见书)指出,如果对被投资单位的投资采用权益法,那么,通过权益法和完全合并法(编制合并财务报表)所获得的应归属于投资企业的净损益和股东权益通常应当是相同的(除非出现超额亏损等情况)。两种方法的差别主要体现在财务报表的具体项目上。比如,在权益法下,对被投资单位的投资通常在资产负债表上以单一账户(如“长期股权投资”)列示,同样,来自投资的损益,通常在利润表上也是以单一账户(如“投资收益”)列示,因此权益法也称单行合并法。而在完全合并法下,则需要将类似长期股权投资或投资收益的单一项目具体化,将其还原为具体的资产、负债、收益和费用项目(也称逐行合并法)。

因此,从权益法的演变来看,其目标可概括如下:(1)

使投资的账面价值随着被投资单位所有者权益的变化而变化,并最终使投资账户的账面价值与被投资单位所有者权益的份额相等(目标一);(2)作为一种合并方法,使得通过该方法所获得的应归属于投资企业的净损益和股东权益同完全合并法一致(目标二)。

对权益法目标的定位不同,其核算的步骤和程序会存在差别。

二、权益法的运用

(一)何时应当运用权益法

通常只有当投资企业对被投资单位具有重大影响或更大影响时,才能够运用权益法。当投资企业对被投资单位具有重大影响或更大影响时,采用成本法通常是不合适的。这是因为:

(1)将收到的股利确认为收益可能不是投资企业对被投资单位所赚取收益的充分计量,因为收到的股利可能和被投资单位当期的业绩没有任何关系。通过使长期股权投资的账面金额随被投资单位所有者权益的变化,可以使投资企业及时确认基于投资而导致经济资源的增加和减少,从而更好地满足了权责发生制的要求。

(2)投资企业可以通过股利发放的时点来操纵收益。因此,APB第18号意见书规定,发行股票的公司,对下述企业(未合并的子公司、合营企业、持有被投资单位50%或以下的股份,但能对其经营和财务活动施加重大影响的公司)的投资应当在合并报表和母公司报表中采用权益法核算。并且母公司也应当在母公司报表中对子公司的投资采用权益法。

(二)如何运用权益法

权益法的运用取决于权益法的目标。不同目标下权益法的运用步骤如表1所示。如果将权益法视同一种合并方法,其核算的步骤和程序应当比较完全合并法的步骤和程序进行。

在运用上述步骤时,需要注意以下几点:

表1 权益法的运用

	权益法目标		
	与被投资单位所有者权益份额一致(目标一)	单行合并(目标二)	完全合并
初始计量	通常以成本计量	通常以成本计量	通常以成本计量
被投资单位实现的净损益	按份额确定	按份额确定	归属于母公司的净利润等价于按份额确定
被投资单位除净损益以外的其他权益的变化	按份额确定	按份额确定	归属于母公司的所有者权益等价于按份额确定
发放股利	减少投资的账面金额	减少投资的账面金额	抵消
投资成本与被投资单位所有者权益份额的差额	(1) 初始确认时, 直接通过投资账户或利得确认 (2) 后续计量时, 对投资进行减值测试, 基于投资取得日资产和负债的公允价值计算投资损益	(1) 初始确认时, 直接通过投资账户或利得确认 (2) 后续计量时, 对投资进行减值测试, 基于投资取得日资产和负债的公允价值计算投资损益	(1) 初始确认时, 确认商誉或利得, 将资产和负债的账面价值调整为公允价值 (2) 后续计量时, 对商誉进行减值测试, 基于购买日资产和负债的公允价值计算归属于投资企业的净利润
内部交易	无需调整	对顺流交易, 全额抵消, 对逆流交易, 按比例抵消	对顺流交易, 全额抵消, 对逆流交易, 全额抵消并在多数股东和少数股东之间进行分配

1. 权益法作为一种单行合并方法, 投资企业在资产负债表和利润表中通常都只以单一项目来反映对被投资单位的成本, 以及被投资单位净损益和其他权益的变化。

2. 初始确认时, 长期股权投资通常以成本入账, 但我国准则中将企业合并区分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。因此, 我国长期股权投资准则也相应地区分企业合并形成的长期股权投资和企业合并以外其他方式取得的长期股权投资。对企业合并形成的长期股权投资, 需进一步区分为同一控制下的控股合并和非同一控制下的控股合并两种情况分别处理。

3. 对投资成本与投资日占被投资单位所有者权益份额差额(长期股权投资差额)的处理。长期股权投资差额(如果形成母子关系, 编制合并报表时则称合并价差)的组成可以通过投资成本、投资日占被投资单位可辨认净资产公允价值份额和投资日占被投资单位净资产账面价值份额来进行分解。

长期股权投资差额(合并价差)

= 投资成本 - 投资日占被投资单位所有者权益份额

= (投资成本 - 投资日占被投资单位可辨认净资产公允价值份额) + (投资日占被投资单位可辨认净资产公允价值份额 - 投资日占被投资单位所有者权益份额)

= 商誉 + 投资日净资产公允价值变化额

从会计的角度看, 对长期股权投资差额的处理至少包括以下几种方法: (1) 不单独确认, 确认投资收益时也不考虑; (2) 单独确认, 但不摊销; (3) 单独确认, 在一定年限内综合摊销; (4) 不单独确认, 但确认投资收益时需

考虑; (5) 下推到被投资单位确认。

在我国, 会计制度改革中权益法运用的变化主要体现在对长期股权投资差额处理上。1995年以前基本是采用第(1)种方法, 1995-1997年主要采用第(2)种方法, 1998-2006年采用第(3)和(5)种方法, 2007年新会计准则实施后则采用第(4)和(5)种方法。显然, 只有在第(3)、(4)和(5)种方法下, 即对长期股权投资差额进行摊销和减值, 或者在确认投资收益时进行考虑, 或者下推到被投资单位确认, 才可能实现目标一。

在目标二下, 对这一差异需要比较完全合并法进行处理:

(1) 初始计量中, 对初始投资的利得(投资成本小于被投资单位净资产公允价值份额的部分)需单独确认。作为一种单行合并方法, 对投资成本大于被投资单位净资产公允价值份额的部分不单独确认为商誉, 而是反映在投资的初始入账金额中。

(2) 因为购买日后, 编制合并财务报表时应当基于购买日子公司资产和负债的公允价值计算归属于母公司的净利润, 所以权益法下, 后续计量时应当基于投资日被投资单位可辨认净资产公允价值计算的净利润份额确认投资收益。

4. 对投资企业和被投资单位之间内部交易的处理。

权益法两种目标下运用步骤的差异主要表现在对投资企业和被投资单位之间内部交易的处理。在目标一下, 无需对投资企业和被投资单位之间的内部交易进行处理, 特别是在“顺流”交易中, 未实现的内部损益并不影响被投资单位的净损益, 因此调整长期股权投资的账面金额缺乏依据。相反, 如果根据内部交易对长期股权投资账面金额进行调整, 就不可能实现目标一。然而, 在目标二下, 则需要比较完全合并法的做法对内部交易进行相应的处理。

总体来看, 我国新会计准则主要是按照目标二来设定权益法的运用步骤, 但对投资企业和被投资单位之间内部交易的处理略有不同。主要表现在以下几个方面:

(1) 对顺销交易, 只要求按比例抵消未实现内部交易损益, 而不是完全抵消。

(2) 如果投资企业需要编制合并财务报表, 那么投资企业首先要在其账面上进行如下会计处理(假定为顺流销售的未实现销售利润而不是销售亏损):

借: 投资收益

贷: 长期股权投资

资产减值准备会计与税务处理 差异分析（三）

高允斌 吴明泉 ■

处置已计提减值准备资产的情形主要有出售、非货币性资产交换、将减值资产用于债务重组、报废等，在此过程中应正确处理会计与税务处理之间的差异。本文分别不同情况进行分析。

一、出售或报废已计提减值准备的资产

企业处置已计提减值准备的各项资产，按照会计制度规定，其处置损益计入当期损益，计算公式为：处置资产计入利润总额的金额 = 处置收入 - [按会计规定确定的资产成本（或原价） - 按会计规定计提的累计折旧（或累计摊销额） - 处置资产已计提的减值准备余额] - 处置过程中发生的按会计规定计入损益的相关税费（不含所得税）。按照税法规定，处置资产计入应纳税所得额的金额 = 处置收入 - [按税法规定确定的资产成本（或原价） - 按税法规定计提的累计折旧（或累计摊销额）] - 处置过程中发生的按税法规定可扣除的相关税费（不含所得税）。纳税调整金额 = 处置资产计入应纳税所得额的金额 - 处置资

产计入利润总额的金额。

在处置减值资产并转销减值准备时，首先应检查以前年度计提资产减值准备时的相关税收政策与纳税调整情况，进而正确判断资产账面价值与计税基础的关系，才能作出准确的纳税调整。

例1：A公司2008年度将一笔债权性资产转让给B公司，转让价款为800万元，该项债权性资产历史成本为1500万元，已提取坏账准备500万元。A公司会计处理为：

借：银行存款	8 000 000	
坏账准备	5 000 000	
营业外支出	2 000 000	
贷：债权性资产		15 000 000

如果A公司以前年度提取坏账准备时已全额作纳税调增，则债权性资产的计税基础为1500万元，转让所得为：800 - 1500 = -700（万元），应作纳税调减500万元，对应于提取减值准备时所产生的时间性差异，同时与账面转销的减值准备金额相等。如果A公司以前年度

而且还需要在合并财务报表工作底稿中做进一步的调整处理（下面的调整只是在合并财务报表工作底稿上进行，并不需要在投资企业的账面上反映）。即：如果是逆流商品销售，因该内部交易的未实现损益的影响体现在投资企业持有的相关资产的账面价值当中，故应在合并财务报表工作底稿中编制以下调整分录（假定为逆流销售的未实现销售利润而不是销售亏损）：

借：长期股权投资——损益调整

 贷：存货、固定资产等

如果是顺流商品销售，在合并财务报表中对该未实现内部交易损益应在个别报表已确认投资收益的基础上进行以下调整：

借：营业收入

 贷：营业成本

 投资收益

5. 追加投资导致成本法转换为权益法的处理。

当追加投资导致成本法转换为权益法时，在目标一下通常应当进行追溯调整，而在目标二下则需要比较分步实现企业合并的处理方法进行处理。考虑到我国会计准则中主要将权益法视同作为一种单行合并法，因此，对投资企业追加投资导致成本法转换为权益法的会计处理同分步实现企业合并的处理方法类似。

应当指出的是，当被投资单位存在超额亏损时，考虑到公司的有限责任，投资企业通常只需要将长期股权投资的金額减记为0，在这种情况下，目标一和目标二都难以实现。同样，当投资企业和被投资单位存在交叉持股时，权益法设定的目标不同，其运用的步骤也会存在差异。■

（作者单位：北京工商大学商学院

中国人民大学商学院）

责任编辑 武献杰