

长期股权投资

后续计量方法变更时的会计处理

何召滨

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(财会[2014]14号)以及《企业会计准则第33号——合并财务报表》(财会[2014]10号)修订发布后,长期股权投资核算在个体报表和合并报表层面均发生了较大变化。长期股权投资的初始计量以及一般性后续计量应易于理解与掌握,但长期股权投资后续计量方法变动时如何进行会计确认和计量很容易混淆。

长期股权投资的后续计量方法有权益法、成本法和公允价值法三种。相应地,长期股权投资后续计量变更可以划分为如下六种情况:从公允价值法计量变更为权益法计量;从权益法计量变更为成本法计量;从公允价值法计量变更为成本法计量;从成本法计量变更为权益法计量;从权益法计量变更为到成本法计量;从成本法计量变更为公允价值法计量。上

标,将支付现金补偿。2008年和2009年,收购资产均完成预测指标,但2010年度实际盈利数与预测相差20 383 112.72元。河南宏展投资有限公司于2011年5月15日前将差额补偿款补偿到位。

笔者认为,天康生物采用成本法对长期股权投资进行后续计量,在取得的业绩补偿20 383 112.72元时应该调整初始购买成本1.83亿元,减少长期股权投资的账面价值至其购买日的账面价值。由于只是对购买日购买价款的调整,不需要计缴所得税。

(2) 权益法。当受让方收到业绩补偿款时,应先冲减投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值与净资产账面价值的差额未调整部分;最后若有差额贷记“资本公积”,计入“资本公积”的部分应与受让方的其他营业项目计入“应纳税所得额”,计缴企业所得税。

[例5]*ST贤成2010年定向增发收购西宁国新持有的云贵矿业80%股权、光富矿业80%股权、云尚矿业90%股权、华阳煤业38.78%股权以及张邻持有的华阳煤业10%股权,并得到有关方面的承诺:上述资产2010—2012三年累计净利润约为1亿元,不足则由西宁国新、张邻按其各自拟认购的*ST贤成股

份数按比例补足差额,由上市公司以1元的价格进行回购。2012年*ST贤成定增注入资产三年累计净利润的差额约为5 400万元,按计算公式,应对张邻回购的股份约为1 100万股,对西宁国新应回购1.9亿股。除此之外,由于光富矿业未能在2012年年底取得生产规模为30万吨/年的煤炭生产许可证,按承诺,*ST贤成还应以1元的价格向上述两方回购2 500万股左右,并予以注销。但按西南证券核查表述,西宁国新所持*ST贤成股份目前皆被轮候冻结,因而无法回购,即*ST贤成的业绩承诺补偿至少将暂时“烂尾”。

1. 从公允价值法计量变更为权益法计量

投资方因为追加投资额度等原因导致对被投资主体产生重大影响或共同控制的,应该将原按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确认的原投资公允价值加上新增投资额,作为权益法核算的初始投资成本,并不按照权益法进行追溯调整。原权益投资如果为可供出售金融资产,其计入其他综合收益(一般为资本公积)的累计公允价值变动额在计量方法变更日转为当期损益。原权益投资如果为按照成本法(非控制条件下)计量一般性的股权投资,直接以该投资累计出

份数按比例补足差额,由上市公司以1元的价格进行回购。2012年*ST贤成定增注入资产三年累计净利润的差额约为5 400万元,按计算公式,应对张邻回购的股份约为1 100万股,对西宁国新应回购1.9亿股。除此之外,由于光富矿业未能在2012年年底取得生产规模为30万吨/年的煤炭生产许可证,按承诺,*ST贤成还应以1元的价格向上述两方回购2 500万股左右,并予以注销。但按西南证券核查表述,西宁国新所持*ST贤成股份目前皆被轮候冻结,因而无法回购,即*ST贤成的业绩承诺补偿至少将暂时“烂尾”。

笔者认为,若西宁国新和张邻履行业绩承诺,*ST贤成应该将取得的业绩补偿调整初始成本,重新确认长期股权投资,长期股权投资账面成本最低调整至其定向增发日的账面价值,差额部分贷记“资本公积”,计入“资本公积”的部分应计入“应纳税所得额”,计缴所得税。■

(本文系厦门大学重大横向课题<0143—K82072>的阶段性研究成果)

(作者单位:厦门瑞启房地产开发有限公司
厦门大学管理学院)
责任编辑 张璐怡

资额度(含本次)作为权益法核算的初始投资成本,无须其他处理。

2.从权益法计量变更为成本法计量

投资方在对被投资主体权益法核算情况下,因追加投资额度等原因导致对被投资主体产生控制的,应以现持有的投资账面价值加上新增投资额度,作为控制条件下成本核算的初始投资成本。权益法核算条件下确认的其他综合收益(一般为资本公积),购买日不进行会计处理,待处置该投资时采用和被投资主体直接处置相关资产或负债相同基础进行会计确认。

合并报表情况下:在合并财务报表中,原权益法核算下的股权投资,应在购买日按照公允价值进行重新计量,公允价值与账面价值的差额确认为当期投资收益;权益法核算条件下确认的其他综合收益(一般为资本公积)应当转为购买日的当期损益。

3.从公允价值法计量到成本法计量

投资方在对被投资主体按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行公允价值计量情况下,因大幅追加投资额度等原因导致对被投资主体产生控制的,应以现持有的持续公允价值确认的投资账面价值加上新增投资额度,作为控制条件下成本核算的初始投资成本。

合并报表情况下:在合并财务报表中,原公允价值核算下的股权投资,在购买日按照公允价值进行重新厘定,若有差额确认为当期损益。

4.从权益法计量变更为公允价值法计量

投资方在对被投资主体权益法核算情况下,因处置部分投资等原因导致对被投资主体丧失重大影响或共同控制的,剩余股权投资应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行核算,处置日公允价值与账面价值的差额确认为当期损益。原权益法核算条件下确认的其他综合收益(一般为资本公积),应在处置日采用和被投资主体直接处置相关资产或负债相同基础进行会计确认。

5.从成本法计量变更为权益法计量

投资方在对被投资主体控制情况下,因处置部分投资等原因导致对被投资主体丧失控制但仍有重大影响或共同控制的,剩余股权投资改按权益法核算,并进行追溯调整即视同该剩余股权自取得之日就按照权益法核算进行调整。

合并报表情况下:在编制合并财务报表时,对于剩余股权,应按处置日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,与合并报表中享有的被投资主体的净资产的份额之间的差额,计入当期投资收益,同时冲减该投资原确认的商誉(如有)。与被投资主体相关的其他综合收益,应转为当期投资收益。

6.从成本法计量变更为公允价值法计量

投资方在对被投资主体控制情况下,因处置部分投资等原因导致对被投资主体丧失控制也不具备重大影响或共同控制的,剩余股权投资应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行会计处理,按照公允价值计量,处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和与原账面价值的差额计入当期损益。

合并报表情况下:在编制合并财务报表时,对于剩余股权确认与计量,与个体报表一致。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,与合并报表中享有的被投资主体的净资产的份额之间的差额,计入当期投资收益,同时冲减该投资原确认的商誉(如有)。

另外,企业持有的不具有控制、共同控制、重大影响的且公允价值不能可靠计量的长期股权投资,根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》按照成本法进行后续计量,一旦该投资公允价值能够可靠计量,就应转变其分类和计量模式,转变时原账面价值差额和公允价值差额应计入资本公积,在该投资终止确认时转入当期损益。■

(本文作者系全国会计领军(后备)人才注册会计师类一期学员)

(作者单位:国家核电技术公司)

责任编辑 武献杰

本刊声明

经查实,刊发于本刊2012年第7期署名为庞彦翔的《H公司海外并购重组的财务战略与实践》一文,系抄袭华能国际电力股份有限公司周晖、陈斌发表于《华能财会视界》(内部刊物)2011年第1期上的《企业海外并购重组的财务战略抉择与实践——来自华能国际并购新加坡大士能源的案例分析报告》一文。这种抄袭行为侵犯了原作者的权益,也损害了本刊的声誉,我们对此表示强烈谴责。按照《著作权法》的相关规定,本刊将积极采取措施维护被侵权者的合法权益,消除由此带来的不利影响。

本刊郑重提醒:投稿者应严格遵守《著作权法》相关规定,避免各种学术不端行为。

《财务与会计》编辑部