

论会计新准则下长期股权投资与企业合并业务的会计处理

叶淦平

(杭州市城市建设投资集团有限公司,浙江 杭州 310003)

摘要:新准则(指2006年2月15日财政部发布的《企业会计准则》)借鉴国际财务报告准则提出了许多新的理念,其会计处理较原准则或制度相比具有较大的变化。

关键词:新准则;长期股权投资;企业合并;影响

中图分类号:F23

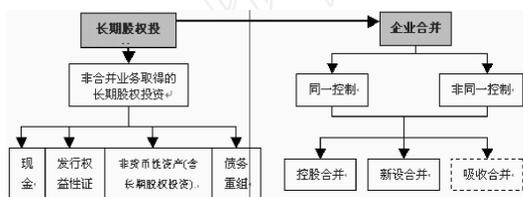
文献标识码:A

文章编号:1672-3198(2008)01-0193-02

1 新准则会计处理的基本方法

新准则对长期股权投资初始成本的计量、权益法与成本法的适用范围及处理方法、减值准备的确认与转回等方面做出了较为全面的调整和规范;对企业合并业务区分同一控制和非同一控制、以及合并方式做出了全面的规范。

1.1 会计业务分类的基本框架



1.2 长期股权投资初始投资成本的计量

长期股权投资初始投资成本计量的关键是资产的计价基础是公允价值还是账面价值,是以谁的资产为基础,产生的差额以及期间发生的相关费用如何处理等问题。按上述分类具体处理如下:

(1)非合并业务取得的长期股权投资。以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款和与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出作为初始投资成本。以发行权益性证券取得的长期股权投资,应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。以具有商业实质的非货币性资产交换(含长期股权投资)取得的长期股权投资,应当按照换出资产的公允价值和支付的相关税费作为初始投资成本(除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠);以不具有商业实质的非货币性资产交换(含长期股权投资)取得的长期股权投资,应当按照换出资产的账面价值和支付的相关税费作为初始投资成本。以债务重组的方式取得的长期股权投资,债权人应当以因放弃债权而享有股份的公允价值作为初始投资成本。

(2)通过企业合并取得的长期股权投资。企业合并取得的长期股权投资要区别企业合并方式以及合并前后是否

属于同一个控制人分别处理。

控股合并。同一控制下:以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,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。发生的各项直接相关费用于发生时计入当期损益。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等,应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。以发行权益性证券作为合并对价的,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,发行费用,应当抵减权益性证券溢价收入,溢价收入不足冲减的,冲减留存收益。

非同一控制下:以合并成本为长期股权投资的初始投资成本。一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。通过多次交换交易分步实现的企业合并,首先应分别合并前的每一单项交易对原长期股权投资账面价值调整恢复至最初取得成本,合并成本为合并前每一单项交易的成本之和加上合并日新支付对价的公允价值的总和。合并时对可能影响合并成本的未来事项作出约定的,如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的,应当将其计入合并成本。同时,对购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

新设合并。合并后使原投资者成为新设企业的股东。同一控制下,按享有新设企业股份的账面权益作为持有新设企业长期股权投资的初始投资成本;非同一控制下,按享有新设企业可辨认净资产的公允价值作为持有新设企业长期股权投资的初始投资成本。

吸收合并。通过吸收合并,原长期股权投资伴随被投资主体的消失而抵消。同一控制下,合并中取得的资产、负债直接按在被合并方的原账面价值入账;非同一控制下,合并中取得的符合确认条件的各项可辨认的资产、负债按公允价值直接确认为本企业的资产和负债入账。

作者简介:叶淦平,硕士研究生,中共党员,中国注册会计师、国际注册内部审计师。

1.3 权益法与成本法在长期股权投资后续计量中的运用

新准则下权益法和成本法的适用范围以及具体处理的方法都有较大的变动。

(1) 初始投资成本的调整。初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的差额,是投资企业在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股份相对应的商誉及不符合确认条件的资产价值,不需对长期股权投资进行调整和账务处理;初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的差额,体现为经济利益的流入,计入当期营业外收入,同时调增长期股权投资的账面价值。

(2) 投资损益的调整确认。由于被投资单位个别利润表中的净利润是以其持有的资产、负债账面价值为基础计量的,而投资企业经过初始投资成本调整后是以被投资单位有关资产、负债的公允价值为基础确定投资成本的,取得投资后应确认的投资收益代表的是被投资单位资产、负债在公允价值计量的情况下所产生的损益归属于投资企业的部分。

2 新旧准则会计处理的主要差异

与原准则相比,新准则在长期股权投资、企业合并的业务处理上有较大的差异,具体如下。

2.1 与原投资准则的主要差异

(1) 缩小了准则规范的范围。原投资准则规范的内容包括短期投资、长期债权投资和长期股权投资。新准则仅包含了长期股权投资。(2) 调整了成本法和权益法核算范围。原准则对有控制权的投资(即对子公司投资)采用权益法核算;新准则规定采用成本法核算,但在编制财务合并会计报表时调整为权益法。(3) 规范了对初始成本的计量确认。原准则主要区分成本法和权益法对初始投资成本采用不同的确认方法,并在权益法下对初始投资成本与应享有被投资单位所有者账面权益份额的差额,计入股权投资差额。而新准则在企业合并业务下还要区分合并前后控制人的变化对初始投资成本进行区别处理。权益法核算中取消了股权投资差额的做法,对初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的差额,属于商誉的部分,不需调整初始投资成本;如小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的差额,应计入当期损益,调增长期股权投资的账面价值。(4) 改变了权益法下对投资损益的确认方法。原投资准则按持股比例确定享有被投资单位账面净利润的份额,确认为投资损益;而新准则主要以取得投资时被投资各项可辨认的资产的公允价值为基础,对被投资单位的账面净利润进行调整后进行确认。(5) 改变计提长期股权投资减值的有些做法。原准则对由于被投资单位经营状况变化等而导致其可收回金额低于投资的账面价值,应将可收回金额与账面价值之间的差额计提的减值准备,确认为损失,以后会计期间恢复时,可以转回。新准则则要求企业期末对商誉进行减值测试,如果发生减值,先冲减商誉,商誉减为零后,再作长期投资的减值,减值一经确认,在以后会计期间不得转回。

2.2 与原《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》的主要差异

(1) 细分了企业合并的会计处理。(2) 改变了商誉的会计处理。(3) 改变了合并日编制合并会计报表的要求。

3 新准则实施对企业的主要影响

新准则已从2007年1月1日起在上市公司率先实施,将对上市公司财务状况带来较大的影响,受到了投资者和相关利益者的普遍关注,主要体现在对企业净资产、经营成果以及利润分配等方面的影响。

3.1 对企业利润和净资产的影响

首先是对新老准则转换时的影响。权益法中对长期股权投资不再设置“股权投资差额”明细科目。实施新准则时,原同一控制下形成的长期股权投资差额,全部结转,对以前年度盈余公积和未分配利润进行调整,公司净资产相应变动。其次是对长期股权投资取得时的影响。由于公允价值的运用,通过债务重组、非货币性交换以及非同一控制下的企业合并等方式取得长期股权投资后,原有资产的增值得以体现,产生当期损益,往往会引起公司利润的增加和净资产的增加。再次是对长期股权投资持有期间的的影响。由于权益法下初始投资成本按被投资单位可辨认净资产公允价值计量和调整,以及计提的长期股权投资减值准备不能转回等因素的影响,在被投资单位盈利时确认的收益相对原有准则来讲,投资收益会大大减少。还有,新准则对子公司平时采用了成本法核算,在合并会计报表时才运用权益法,在子公司盈利时母公司个别会计报表反应的投资收益相对较少,影响母公司的净利润。

3.2 对企业利润分配和会计报表的影响

新准则的实施对企业的利润结构、利润的分配以及会计报表也将会产生重大的影响。首先来分析对利润结构产生的影响。新准则下企业原以投资收益体现的利润将以当期资产处置的损益和企业的资本公积或留存收益予以体现,使企业的利润结构和利润体现的时点发生较大的变化。其次来看对母公司可供分配的利润产生影响。由于对子公司核算方法的转变,如子公司实现利润未进行分配,那么子公司的业绩难于在母公司的会计报表上反映,这将会减少母公司的可供分配的利润数。即使子公司对实现的利润进行了分配,但由于股利支付率不可能达到100%,所以对母公司的可供利润分配数还会造成一定的影响。另外,母公司个别会计报表和合并会计报表的整体状况也会有明显的影响。由于对采用权益法核算的长期股权投资和非同一控制下对子公司的长期股权投资均以公允价值计量,资产的升值已以资产处置收益予以体现,母公司个别会计报表反映的净资产数额相对增加了。在同一控制下由于要以购买日公允价值为基础确认的可辨认资产、负债对子公司个别会计报表进行调整后再编制合并报表,一般也会使合并会计报表反映的净资产数额增加。原母公司长期股权投资大于其在购买日子公司可辨认净资产的差额在合并会计报表中不再以合并价差反映,在新准则下其与购买日子公司可辨认净资产公允价值的差额的反映为商誉。