

无偿划转情况下长期股权投资的 账务处理

张宏伟

《企业会计准则第2号——长期股权投资》及《企业会计准则讲解(2008)》对正常支付对价的“同一控制下企业合并形成的长期股权投资”做了详尽的说明和讲解,但实际情况中,集团企业内部(尤其是国有集团企业内部)各全资子公司(孙)企业之间的合并经常是无对价的,即根据集团企业统一规划,集团企业总部将集团内的某一全资子公司(孙)企业以无对价的方式划转给另一全资子公司(孙)企业,集团总部根据划出企业对被划转企业的长期股权投资,调整对划出企业、划入企业的长期股权投资。例如A公司和B公司是甲集团所属的两家全资子公司,C公司是A公司所属全资子公司。根据甲集团总部统一规划,A公司以无对价方式将所持C公司股权划转给B公司,这种合并形式就属于无偿划转。其中,A公司是划出企业,B公司是划入企业,C公司是被划转企业。

那么,这种无对价形式的企业合并如何进行账务处理呢?笔者根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》及《企业会计准则讲解(2008)》中关于“同一控制下企业合并形成的长期股权投资”的核算原则,对无偿划转情况下企业合并形成的长期股权投资的核算方法进行解析。

一、会计准则关于同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本计量原则

在同一控制下的企业合并中,最终控制方在企业合并前及合并后最终能够控制的资产并没有发生变化,因此,通过企业合并形成的长期股权投资,其成本为合并方享有的被合并方账面所有者权益的份额。具体来说:

1. 对于合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,合并方应按享有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。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。

2. 对于合并方以发行权益性证券作为合并对价的,合并方应按享有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,按发行股份的面值总额作为股本,长期股权投资初始投资成本与发行股份面值总额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。

二、无偿划转情况下企业合并形成的长期股权投资的核算方法

无偿划转仍属于同一控制下的企业合并,划入企业对被划转企业的长期股权投资初始成本仍为其所享有的被划转企业的所有者权益的份额。具体账务处理时,划入方按所享有的被划转企业划转日所有者权益账面价值的份额,借记“长期股权投资”科目,按集团总部对其增加的投资额,贷记“实收资本”科目,按其差额调整资本公积(资本溢价或股本溢价);资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。在现实情况中,由于被划转企业的所有者权益账面价值有为正数的情况,也有为负数的情况,因此,划入方在确认长期股权投资的初始成本时,又有不同的确认方法。

1. 被划转企业所有者权益为正数时的账务处理。被划转企业所有者权益为正数时,划入方应按所享有的被划转企业划转日所有者权益账面价值的份额直接确认长期股权投资初始投资成本。

例1:A公司和B公司是甲集团所属的两家全资子公司,C公司是A公司所属全资子公司,甲集团内所有企业均采用统一的会计政策。根据甲集团专业化重组需要,甲集团总部要求A公司将所持C公司的全部股权无偿划转给B公司,划转基准日为2009年12月31日。甲集团总部根据A公司所持C公司股份调整对A和B公司的长期股权投资。划转基准日A公司对C公司的长期股权投资额为1000万元,C公司和B公司的所有者权益情况如表1。

表1 2009年12月31日 单位:万元

项目	实收资本	资本公积	盈余公积	未分配利润	所有者权益总额
B公司	5 000	200	100	9 000	14 300
C公司	1 000	500	100	800	2 400

2009年12月31日,涉及合并事项各方应做如下账务处理:

(1)划转基准日,甲集团总部根据A公司减少的长期股权投资做如下的账务处理(单位:万元,下同):

借:长期股权投资——B公司 1 000
贷:长期股权投资——A公司 1 000

(2)A公司根据减少的长期股权投资和实收资本做如下账务处理:

借:实收资本——甲集团总部 1 000
贷:长期股权投资——C公司 1 000

(3)B公司根据增加的实收资本和C公司划转基准日的净资产做如下账务处理:

借:长期股权投资——C公司 2 400
贷:实收资本——甲集团总部 1 000
资本公积——资本溢价 1 400

(4)C公司变换股东做如下账务处理:

借:实收资本——B公司 1 000
贷:实收资本——A公司 1 000

例2:假设例1中其他条件不变,C公司的所有者权益如表2。

表2 2009年12月31日 单位:万元

项目	实收资本	资本公积	盈余公积	未分配利润	所有者权益总额
C公司	1 000	500	100	-1 100	500

此时其他公司的账务处理同例1,B公司应根据增加的实收资本和自身的资本公积、留存收益及C公司划转基准日的净资产做如下账务处理:

借:长期股权投资——C公司 500
资本公积——资本溢价 200
盈余公积 100
未分配利润 200
贷:实收资本——甲集团总部 1 000

2.被划转企业所有者权益为负数时的账务处理。在被划转企业所有者权益为负数的情况下,划入方应按所享有的被划转企业划转日所有者权益账面价值份额,借记负的长期股权投资。但是,以负数形式反映企业的长期资产,显然是不符合资产的确认条件。因此这种情况下,划入企业确认的长期股权投资最低只能为零。对于被划转企业划转日负的所有者权益与零之间的差额,既不符合负债的确认条件也不符合权益的确认条件,因此应在账外备查登记。

例3:假设例1中的其他条件不变,C公司的所有者权益如表3。

这种情况下,其他公司的账务处理同例1,B公司根据增

表3 2009年12月31日 单位:万元

项目	实收资本	资本公积	盈余公积	未分配利润	所有者权益总额
C公司	1 000	500	100	-1 800	-200

加的实收资本和自身的资本公积、留存收益及C公司划转基准日的净资产做如下账务处理:

借:长期股权投资——C公司 0
资本公积——资本溢价 200
盈余公积 100
未分配利润 700
贷:实收资本——甲集团总部 1 000

被划转企业划转日所有者权益-200和长期股权投资零之间的差额在账外备查登记。

三、长期股权投资为零时无偿划出子企业的账务处理

通常情况下,母公司对子公司的长期股权投资一般是大于零的,但在现实中,尤其是在同一控制下的企业合并中,会存在母公司对子公司长期股权投资为零(如本文中的例3)的情况。在这种情况下,母公司将子公司无偿划给集团内的其他企业并进行账务处理时,由于母公司对子公司的长期股权投资为零,因此不需在贷方减少长期股权投资,只需根据减少的实收资本金额直接增加投资收益。

例4:假设例3中的条件不变,B公司对C公司的长期股权投资为0,同时C公司拥有一全资子公司D公司,C公司对D公司的长期股权投资额为500万元。根据甲集团专业化重组需要,甲集团总部要求B公司所属C公司将持有的D公司的全部股权无偿划转给甲集团的另一全资子公司E公司,划转基准日为2010年3月31日。此时,甲集团及B公司应做如下账务处理:

(1)甲集团根据C公司减少的长期股权投资额做如下账务处理:

借:长期股权投资——E公司 500
贷:长期股权投资——B公司 500

(2)B公司根据减少的实收资本做如下账务处理:

借:实收资本——甲集团总部 500
贷:投资收益 500

(3)C公司根据减少的长期股权投资和实收资本做如下账务处理:

借:实收资本——B公司 500
贷:长期股权投资——D公司 500

(作者单位:中国华油集团公司财务资产部)

责任编辑 武献杰