

长期股权投资两个特殊问题的会计处理

郭建华 高丽芬

一、不丧失控制权处置子公司投资的处理

企业对子公司投资后,如果出售子公司部分股权,出售后仍然保留对子公司的控制权,出售股权的交易可区分母公司个别财务报表与合并财务报表两种情况处理。

(一) 个别财务报表

从母公司个别报表角度,应作为处置长期股权投资处理,确认处置损益。

(二) 合并财务报表

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资,在合并财务报表中处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司净资产的差额应当计入资本公积(股本溢价)。

例:为扩大市场份额,经股东大会批准,甲公司2010年和2011年实施了并购和其他有关交易。

(1) 2010年5月20日,甲公司与乙公司的原股东A公司签订股权转让合同。合同约定:甲公司向A公司购买其所持有的乙公司80%股权;以乙公司2010年5月31日经评估确认的净资产值为基础确定股权转让价格;甲公司定向增发一定数量的本公司普通股作为对价支付给A公司;定向增发的普通股数量以甲公司2010年5月31日前20天普通股的平均市场价格为基础计算。上述股权转让合同于2010年6月15日分别经甲公司和乙公司、A公司股东大会批准。

(2) 2010年7月1日,甲公司向A公司定向增发本公司12 200万股普通股,当日甲公司股票的 market 价格为每股2.5元(面值1元)。乙公司工商变更登记手续亦于2010年7月1日办理完成。

(3) 乙公司可辨认净资产的公允价值为37 500万元。相关数据见表1。

乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额系由以下两项资产所致:一栋办公楼,成本为18 000万元,已计提折旧6 000万元,公允价值为16 000万元;一项管理用软件,成本为6 000万元,累计摊销3 000万元,公允价值为7 000万元。上述办公用房预计使用15年,已使用5年,预计净残

表1 甲公司及乙公司合并前资产负债表 单位:万元

	甲公司	乙公司	
	账面价值	账面价值	公允价值
资产总额	150 000	60 000	68 000
负债总额	50 000	30 500	30 500
股本	20 000	10 000	
资本公积	30 000	10 000	
盈余公积	5 000	500	
未分配利润	45 000	9 000	
所有者权益合计	100 000	29 500	37 500

值为零,采用年限平均法计提折旧;上述管理用软件,预计使用10年,已使用5年,预计净残值为零,采用直线法摊销。

(4) 自甲公司2010年7月1日取得乙公司80%股权起到2010年12月31日期间,乙公司利润表中实现净利润1 600万元;除实现净损益外,乙公司未发生其他所有者权益项目的变动。

(5) 2011年1月1日至6月30日期间,乙公司利润表中实现净利润2 000万元;除实现净损益外,乙公司未发生其他所有者权益项目的变动。自甲公司取得乙公司80%股权后,乙公司未分配现金股利。

(6) 2011年6月30日,甲公司将其持有的对乙公司8%的股权对外出售,取得价款4 000万元。该项交易后,甲公司仍能够控制乙公司的财务和生产经营决策。

相关会计处理如下:

(1) 编制2010年7月1日投资的会计分录

借:长期股权投资(2.5×12 200) 30 500
贷:股本 12 200
资本公积——股本溢价 18 300

(2) 计算购买日取得乙公司80%股权时形成的商誉
商誉=30 500-37 500×80%=500(万元)

(3) 计算乙公司自购买日开始持续计算的至2010年12月31日可辨认净资产的公允价值

以甲公司取得乙公司80%股权时确定的乙公司资产、负债价值为基础,计算乙公司自甲公司取得其80%股权时起至

2010年12月31日期间的净利润。

调整的净利润 = $1\ 600 - (16\ 000 \div 10 - 18\ 000 \div 15) \div 2 - (7\ 000 \div 5 - 6\ 000 \div 10) \div 2 = 1\ 000$ (万元)

至2010年12月31日可辨认净资产的公允价值金额 = $37\ 500 + 1\ 000 = 38\ 500$ (万元)

(4) 计算乙公司自购买日开始持续计算的至2011年6月30日可辨认净资产的公允价值

以甲公司取得乙公司80%股权时确定的乙公司资产、负债价值为基础, 计算乙公司2011年1月1日至2011年6月30日期间的净利润。

调整后净利润 = $2\ 000 - (16\ 000 \div 10 - 18\ 000 \div 15) \div 2 - (7\ 000 \div 5 - 6\ 000 \div 10) \div 2 = 1\ 400$ (万元)

至2011年6月30日可辨认净资产的公允价值金额 = $38\ 500 + 1\ 400 = 39\ 900$ (万元)

(5) 编制甲公司2011年6月30日出售乙公司股权的会计分录

借: 银行存款	4 000
贷: 长期股权投资($30\ 500 \times 8\% \div 80\%$)	3 050
投资收益	950

(6) 出售股权交易日, 在甲公司合并工作底稿中编制的调整、抵销分录

① 出售股权交易日, 出售股权取得的价款4 000万元与所处置股权相对应乙公司净资产3 192万元($39\ 900 \times 8\%$)之间的差额808万元应当调增合并资产负债表中的资本公积。

借: 投资收益	808
贷: 资本公积	808

② 恢复合并财务报表中因处置影响的商誉

借: 长期股权投资	50
贷: 投资收益($500 \times 8\% \div 80\%$)	50

③ 出售8%股权调整为权益法

借: 投资收益[(调整后净利润1 000 + 调整后净利润1 400) $\times 8\%$]	192
贷: 未分配利润(调整后净利润1 000 $\times 8\%$)	80
投资收益(调整后净利润1 400 $\times 8\%$)	112

剩余72%股权调整为权益法

借: 长期股权投资[(调整后净利润1 000 + 调整后净利润1 400) $\times 72\%$]	1 728
贷: 未分配利润($1\ 000 \times 72\%$)	720
投资收益($1\ 400 \times 72\%$)	1 008

④ 出售股权交易日和合并财务报表相关的母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录

借: 固定资产	4 000
无形资产	4 000

贷: 资本公积	8 000
借: 股本	10 000
资本公积($10\ 000 + 8\ 000$)	18 000
盈余公积($500 +$ 子公司个别报表净利润 $3\ 600 \times 10\%$)	860
未分配利润($9\ 000 +$ 调整后的净利润 $2\ 400 - 360$)	11 040
商誉($29\ 228 - 39\ 900 \times 72\%$)	500
贷: 长期股权投资 [个别报表($30\ 500 -$ 出售的账面价值 $3\ 050$) + 合并报表1 778]	29 228
少数股东权益($39\ 900 \times 28\%$)	11 172
借: 投资收益($1\ 400 \times 80\%$)	1 120
少数股东权益($1\ 400 \times 20\%$)	280
未分配利润——年初($9\ 000 +$ 子公司个别报表净利润 $1\ 600 \times 90\%$)	10 440
贷: 提取盈余公积($2\ 000 \times 10\%$)	200
未分配利润——年末	11 040

⑤ 甲公司2011年6月30日合并资产利润表中投资收益项目的列报金额

合并财务报表中确认的投资收益 = 950 (个别财务报表投资收益) - 808 (合并工作底稿投资收益) + 50 (合并工作底稿投资收益) - 192 (合并工作底稿投资收益) = 0

二、购买子公司少数股权的处理

企业在取得对子公司的控制权形成企业合并后, 购买少数股东全部或部分权益的, 实质上是股东之间的权益性交易, 应当分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理。

(一) 个别财务报表

母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资, 应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定, 确定长期股权投资的入账价值。需要说明的是, 自子公司少数股东处新取得的长期股权投资, 不属于企业合并。

(二) 合并财务报表

在合并财务报表中, 子公司的资产、负债应以购买日开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额, 应当调整合并财务报表中的资本公积(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。

接上例。其他资料不变, 资料(6)改为:

(6) 2011年6月30日, 甲公司从其他股东处购入乙公司

企业合并会计处理应注意的问题

李云彬 高允斌

按照企业合并中参与合并的各方在合并前及合并后是否受同一方或相同的多方最终控制划分,企业合并可分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种基本类型。合并方对同一控制下的企业合并应当采用权益结合法进行会计处理,而购买方对非同一控制下的企业合并应当采用购买法进行会计处理。

一、权益结合法

同一控制下的企业合并通常发生在同一企业集团内部企业之间或者同一实际控制人控制下的企业之间,合并各方的合并行为不完全是自愿进行的;合并对价也不是合并各方讨价还价的结果,并不能代表公允价值;从能够对参与合并各

方在合并前后均实施最终控制的一方或相同的多方来看,最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化,仅是其原本已经控制的资产和负债空间位置的转移,在一定程度上并不会造成企业集团整体经济利益的流入和流出。因此,同一控制下的企业合并不是真正意义上的交易,而是参与合并各方资产和负债的重新整合,应当采用权益结合法进行会计处理,以账面价值作为会计处理的基础。

从合并方的角度出发,在不考虑企业所得税的情况下,合并方在同一控制下的企业合并中确认所取得的被合并方的资产和负债仅限于被合并方原账面上已确认的资产和负债,合并中不产生新的资产和负债,也不形成新的商誉;而一旦考虑了企业所得税因素,由于会计与税收之间可能存在

8%的股权,支付价款4 000万元。该项交易后,甲公司仍能控制乙公司的财务和生产经营决策。

2011年6月30日甲公司会计处理如下:

(1) 个别财务报表

借:长期股权投资 4 000
贷:银行存款 4 000

(2) 合并财务报表

甲公司在进一步取得乙公司8%的少数股权时,不形成企业合并。商誉仍然是500万元。

①购买8%股权减少的资本公积=新增加的长期股权投资成本4 000万元-与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额3 192万元($39\,900 \times 8\%$),即合并资产负债表资本公积=4 000 - 3 192 = 808(万元)。

借:资本公积 808
贷:长期股权投资 808

②调整、抵销分录

工作底稿中将成本法调整为权益法

借:长期股权投资 1 920
贷:未分配利润——年初($1\,000 \times 80\%$) 800
投资收益($1\,400 \times 80\%$) 1 120

合并报表的抵销分录中的长期股权投资账面价值=个别报表($30\,500 + 4\,000$) + 合并报表($- 808 + 1\,920$) = 35 612(万元)

借:固定资产 4 000
无形资产 4 000
贷:资本公积 8 000

借:股本 10 000
资本公积($10\,000 + 8\,000$) 18 000
盈余公积($500 + 3\,600 \times 10\%$) 860
未分配利润($9\,000 + 2\,400 - 360$) 11 040
商誉($35\,612 - 39\,900 \times 88\%$) 500
贷:长期股权投资 35 612
少数股东权益($39\,900 \times 12\%$) 4 788

借:投资收益($1\,400 \times 80\%$) 1 120
少数股东权益($1\,400 \times 20\%$) 280

未分配利润——年初($9\,000 +$ 子公司个别报表净利润
 $1\,600 \times 90\%$) 10 440

贷:提取盈余公积($2\,000 \times 10\%$) 200
未分配利润——年末 11 040

(作者单位:中国人民大学 辽宁省鞍山市台安县财政局)

责任编辑 武献杰