

持股比例变动下的会计处理

马永义

企业会计准则体系依据持股比例及对被投资单位的影响程度并结合所持有的股份是否存在活跃市场,对股权投资所适用的具体会计准则进行了厘定。之后,财政部又相继发布了若干后续规定对持股比例发生变动情形下的合并财务报表层面的会计处理进行了具体规范,并导致持股比例变动的个别会计报表与合并财务报表层面会计处理规范发生了差异。本文依据财政部所发布的相关后续规定并参照《企业会计准则讲解(2010)》,通过构造一整套简例来具体分析。

一、初始投资采用成本法核算的会计处理

例:A公司于20×7年1月1日取得B公司10%的股权,成本为1 000万元,取得投资时B公司可辨认净资产公允价值为5 600万元(假定公允价值与账面价值相同),B公司的股份不存在活跃市场。因对被投资单位不具有重大影响,A公司采用成本法来核算此项股权投资。本例中A公司按照净利润的10%提取盈余公积。

依据企业会计准则体系的相关规定,此项股权投资的会

计处理为(单位:万元,下同):

借:长期股权投资	1 000
贷:银行存款	1 000

二、因追加投资由成本法转换为权益法的会计处理

承上例,20×8年1月1日,A公司又出资1 500万元取得B公司10%的股权,当日B公司可辨认净资产公允价值总额为8 000万元。取得该部分投资后,按照B公司章程规定,A公司能够派人参与B公司的生产经营决策,对该项长期股权投资转为采用权益法核算。A公司在20×7年1月1日至20×8年1月1日期间与B公司未发生任何内部交易,B公司通过生产经营活动实现的净利润为600万元,未派发现金股利或利润。除所实现的净利润外,未发生其他计入资本公积的交易或事项。

1. 20×8年1月1日,A公司应确认对B公司的长期股权投资

(3)《张文》中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:

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

笔者认为,C公司股权的划转,甲集团总部虽拥有间接控制权,但它不是从甲集团个体划出的资产,不应作为甲集团的出资,其对甲集团总部的影响是间接的,是通过合并报表来体现的。因此,B公司根据C公司划转基准日的净资产应做如下账务处理:

借:长期股权投资——C公司	2 400
贷:资本公积——资本溢价	2 400

(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

假设C公司资本公积、盈余公积及未分配利润都是在2009年度经营产生的,则通过C公司股权划转后(如表2)及

不进行划转时(如表3)合并工作底稿情形可以看出,不进行划转时C公司对A公司合并结果是增加资本公积500万元,年末未分配利润增加900万元。而股权划转后C公司对B公司合并结果将增加2 400万元资本公积,较不划转增加的1 000万元主要是A公司对C公司投资1 000万元一并划转产生的。但在甲集团对A、B公司合并结果的影响只有1 400万元,合并前分别为资本公积500万元,年末未分配利润900万元,合并后变为资本公积1 400万元。无偿划转的结果造成甲集团合并时所有者权益结构发生变动,即未分配利润减少900万元,资本公积增加900万元,整体合并权益总额不变。

对无偿划转的股权账面价值为零时,无偿划出(入)方企业的账务处理仍同上述方法,只是划入方长期股权投资、资本公积记入金额为0,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,此时划入方应在账外备查登记。■

(作者单位:厦门港口开发建设有限公司)

责任编辑 武献杰

借：长期股权投资 1 500
贷：银行存款 1 500

对于新取得的股权，其成本为1 500万元，与取得该投资时按照持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额800万元之间的差额700万元是投资作价中体现出的商誉，该部分商誉不要求调整长期股权投资的成本。

2. 对长期股权投资账面价值的调整

确认该部分长期股权投资后，A公司对B公司长期股权投资的账面价值为2 500万元。原持有10%股权的投资成本1 000万元与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额560万元之间的差额440万元，属于原投资时体现出的商誉，该部分差额不需要调整长期股权投资的账面价值。

B公司可辨认净资产公允价值在20×7年1月1日至20×8年1月1日期间的变动数额2 400万元(8 000 - 5 600)相对于原持股比例的部分240万元(2 400×10%)，其中属于投资后被投资单位实现净利润部分60万元，应调整追加长期股权投资的账面余额，同时调整留存收益；除实现净利润外其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值的变动180万元，应当调整追加长期股权投资的账面余额，同时计入资本公积(其他资本公积)。针对该部分投资的账务处理为：

借：长期股权投资 240
贷：盈余公积 6
利润分配——未分配利润 54
资本公积——其他资本公积 180

A公司通过该账务处理，实质上就将原持有B公司的10%股份由原来的成本法状态追溯调整为权益法状态。

三、因进一步追加投资由权益法转换为成本法并形成控股合并的会计处理

承上例，2×10年6月30日，A公司又支付8 000万元取得B公司40%的股份，从而能够对B公司实施控制。购买日B公司可辨认净资产的公允价值为18 000万元。当日，A公司原持有B公司20%股权的公允价值为4 000万元。20×8年1月1日至2×10年6月30日之间B公司累计实现的净利润为3 800万元。未派发现金股利或利润。除所实现的净利润外，未发生其他计入资本公积的交易或事项。原持有20%股份的账面价值为3 500万元。

1. 个别报表层面的会计处理

在A公司的个别报表中，应当以所持有的B公司20%股权投资的账面价值与新取得的40%股权投资所支付对价之和，作为该项长期股权投资的初始投资成本，从购买日开始采用成本法核算，不需要对原来的账面价值按照成本法进行追溯调整。

需要进一步作出强调和说明的是，对于购买日(2×10年6月30日)之前A公司持有的B公司20%股权，实务中可能存在以下三种情形：

情形之一，对B公司不具有共同控制和重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量，A公司在取得该公司股权投资时，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》将该投资确认为长期股权投资，并采用成本法进行核算。

情形之二，对B公司不具有共同控制和重大影响，但在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量，A公司在取得该公司股权投资时，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》将该投资确认为可供出售金融资产，其公允价值变动计入资本公积，构成A公司的其他综合收益。

情形之三，对B公司具有共同控制和重大影响，A公司在取得该公司股权投资时，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》将该投资确认为长期股权投资，并采用权益法进行核算，应享有B公司除净利润以外的利得或损失的份额计入其他综合收益。

在上述第二种和第三种情形下，A公司持有的B公司20%股权通常会涉及其他综合收益，A公司的个别报表中在购买日暂不对其他综合收益中与B公司20%股权相对应的部分进行处理，而应当在未来处置对B公司的股权投资时，按照处置投资的比例将其他综合收益中与处置投资相对应比例的部分转为处置当期的投资收益。

2. 合并报表层面的会计处理

在购买日，A公司应计算企业合并时的商誉：

原持有20%股份应确认的商誉=1 000 - 5 600×10%+ 1 500 - 8 000×10%=1 140(万元)

进一步取得40%股份应确认的商誉=8 000 - 18 000×40%=800(万元)

合并财务报表中应确认的商誉=1 140+800=1 940(万元)

A公司在编制购买日或当期的合并财务报表时，应当对购买日之前持有的B公司20%股权按照其在购买日的公允价值4 000万元重新进行计量，该公允价值与购买日该20%股权账面价值3 500万元之间的差额500万元应计入当期投资收益。

实务中，对原20%股权的重新计量是在合并财务报表工作底稿的调整分录中进行的，如果属于上述第一种或第三种情形，其账务处理为：

借：长期股权投资 500
贷：投资收益 500

A公司在购买日或当期的合并财务报表附注中，还应当披露在购买日之前持有的B公司20%股权在购买日的公允

价值4 000万元、按公允价值重新计量产生的相关利得金额500万元。

如果属于上述第二种情形,还涉及其他综合收益的处理问题。A公司其他综合收益中与该20%股权投资相关的部分(3 500 - 3 000)也应转入当期投资收益。其账务处理为:

借:长期股权投资	4 000	
贷:可供出售金融资产		3 500
投资收益		500
借:资本公积	500	
贷:投资收益		500

四、从少数股东处进一步购买股权的会计处理

承上例,2×10年9月30日,A公司又支付3 200万元从B公司少数股东处受让了10%股权。2×10年12月31日,B公司可辨认净资产的公允价值为20 000万元。

1. 个别报表层面的会计处理

首先需要强调指出的是,《企业会计准则实施问题专家工作组意见第一期》和《企业会计准则解释第2号》对从少数股东处进一步购买股权的投资成本采取了一致的确定原则:从子公司少数股东处进一步购买股权时,不能按照《企业会计准则第20号——企业合并》来确认新获取股权的投资成本,而应该按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定来确认新获取股权的投资成本。

就本例而言,在A公司的个别报表中,对于从B公司少数股东处新获取的10%股权的账务处理为:

借:长期股权投资	3 200
贷:银行存款	3 200

2. 合并报表层面的会计处理

形成控股合并时,购买日长期股权投资的投资成本是依据《企业会计准则第20号——企业合并》确定的,而从少数股东处进一步购买股权的投资成本是依据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的第四条来确定。由于这两种情形下所形成的长期股权投资的投资成本确定依据和方法有所不同,因此在合并财务报表的工作底稿中,对从少数股东处进一步购买股权而形成的长期股权投资应单独考虑其抵销分录的处理。

就本例而言,在A公司2×10年度的合并财务报表中,因购买少数股权新取得的长期股权投资3 200万元与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的净资产份额2 000万元(20 000×10%)之间的差额,应当调整所有者权益(资本公积),资本公积不足冲减的,调整留存收益。即合并财务报表的会计处理为:

借:股本、资本公积、盈余公积、未分配利润	2 000
----------------------	-------

资本公积(盈余公积、未分配利润)	1 200
贷:长期股权投资	3 200

五、处置子公司部分股权但未丧失控制权的会计处理

承上例,2×12年6月30日,A公司处置了对B公司的10%股权,取得价款为3 500万元。处置该部分股权后,A公司并未丧失对B公司的控制权,当日B公司可辨认净资产账面价值为11 500万元,公允价值为22 000万元。B公司在2×10年9月30日至2×12年6月30日之间实现的净利润为1 600万元,其他综合收益为100万元。

1. 个别报表层面的会计处理

2×12年6月30日处置10%股份时,在A个别报表中,应将处置价款3 500万元与其账面价值2 100万元[(3 500+8 000+3 200)×10%÷70%]之间的差额1 400万元计入当期投资收益。其账务处理为:

借:银行存款	3 500
贷:长期股权投资	2 100
投资收益	1 400

2. 合并报表层面的会计处理

笔者认为,从经济学角度和现实经济活动中来观察,转让子公司部分股权但未丧失控制权通常不符合常规,如果将其置于资本市场的大环境中来加以考量,通常有利润操纵之嫌。为了对此情形下的股权转让行为加以适当的规范或遏制,财政部《关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》(财会[2009]16号)以及中国证监会《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2009年第3期)均对此种股权转让行为在合并财务报表层面的会计处理做出了具体规定:母公司在不丧失控制权的情况下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所有者权益。

就本例而言,在合并报表中,A公司应将处置所得价款3 500万元与处置10%股权相对应享有该子公司净资产份额1 150万元(11 500×10%)之间的差额2 350万元计入资本公积。合并报表层面的会计处理为:

借:长期股权投资	950
投资收益	1 400
贷:资本公积	2 350

六、处置子公司部分股权并丧失控制权的会计处理

承上例,2×14年6月30日A公司又处置了对B公司的

40%股权,取得处置价款为10 000万元,处置后对B公司的持股比例降为20%,剩余20%股权的公允价值为5 000万元,丧失了对B公司的控制权。当日,B公司可辨认净资产的账面价值为11 600万元,公允价值为12 100万元。2×12年7月1日至2×14年6月30日之间实现的净利润为1 200万元,其他综合收益为200万元。

1. 个别报表层面的会计处理

在A个别报表中,应将处置所得价款10 000万元与其账面价值8 400万元 $[(3 500+8 000+3 200 - 2 100) \times 40\% \div 60\%]$ 之间的差额1 600万元计入当期投资收益。其账务处理为:

借:银行存款	10 000
贷:长期股权投资	8 400
投资收益	1 600

对于A公司持有B公司剩余的20%股权,实务中可能存在以下三种情况:

情形之一,对B公司不具有共同控制和重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量,应当按其账面价值确认为长期股权投资,并采用成本法进行核算。

情形之二,对B公司不具有共同控制和重大影响,但在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量,应当按其账面价值确认为可供出售金融资产或交易性金融资产,并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行后续计量。

情形之三,对B公司能够实施共同控制或重大影响,应当先按成本法转为权益法的相关规定调整长期股权投资账面价值,再采用权益法核算。

如果属于第一种情形,A公司应当按照账面价值4 200万元 $(12 600 - 8 400)$ 作为长期股权投资的认定成本,并采用成本法进行后续核算。

如果属于第二种情形,A公司应当按照账面价值4 200万元,转为可供出售金融资产或交易性金融资产,并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行后续核算。其账务处理为:

借:可供出售金融资产(或交易性金融资产)	4 200
贷:长期股权投资	4 200

如果属于第三种情形,A公司应当按照以下三个步骤进行会计处理。

第一步,将剩余股权账面价值4 200万元与原投资时享有的B公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额2 840万元 $[4 200 - (5 600 \times 10\% + 8 000 \times 10\%)]$ 作为商誉。该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

第二步,按照处置投资后持股比例计算享有B公司2×10年7月1日至2×14年6月30日之间实现的净利润和其

他综合收益280万元 $(1 400 \times 20\%)$,应当调整增加长期股权投资投资的账面价值。其账务处理为:

借:长期股权投资	280
贷:未分配利润	216
盈余公积	24
资本公积	40

第三步,在以后期间采用权益法进行后续计量。

2. 合并报表层面的会计处理

A公司在丧失对B公司控制权当期的合并财务报表(假定A公司还存在其他子公司)中,应当按照以下四个步骤进行会计处理。

第一步,应当对剩余的B公司20%股权按照丧失控制权日的公允价值5 000万元进行重新计量。

第二步,处置股权取得价款10 000万元与剩余股权公允价值5 000万元之和15 000万元,减去按原持股比例60%计算应享有B公司自购买日开始持续计算的净资产的份额7 260万元 $(12 100 \times 60\%)$ 之间的差额7 740万元,计入丧失控制权当期的投资收益。本例中,A公司在丧失控制权日存在对B公司的商誉1 940万元 $(1 140+800)$,在计算处置B公司的投资收益时,还应扣除1 940万元,计入丧失控制权当期投资收益的净额为5 800万元 $(7 740 - 1 940)$ 。

第三步,B公司其他综合收益中与A公司持有60%股权相关部分180万元 $(300 \times 60\%)$,也应当转为当期投资收益。

借:长期股权投资(调整转让40%股权的投资成本)	3 560
(按公允价值重新计量剩余的20%股权)	
投资收益	2 580
(结转其他综合收益)	180
贷:长期股权投资(结转商誉)	1 940
投资收益	4 380

承上所述,第三种情形下合并报表层面应确认的投资收益合计数应为5 980万元 $(5 800+180)$ 。A公司合并报表层面的5 980万元投资收益是通过两个环节来综合加以体现的:一是个别报表层面所体现的转让40%股权的投资收益1 600万元;二是在合并报表层面调整转让40%股权的投资成本、按公允价值重新计量剩余的20%股权以及结转原60%股权的其他综合收益和原商誉所体现的投资收益4 380万元。

第四步,在丧失控制权当期的合并财务报表附注中,A公司还应当披露其处置后剩余的B公司股权在丧失控制权日的公允价值5 000万元、按照公允价值重新计量产生的相关利得金额2 580万元 $(5 000 - 12 100 \times 20\%)$ 。

(作者单位:北京国家会计学院)

责任编辑 武献杰