

控股合并形成的长期股权投资 内部转换会计处理

刘胜强 孙芳城

摘要：长期股权投资相互转化是会计核算中较为复杂的内容，然而现有文献多是分析了长期股权投资后续计量的相互转换，鲜有文献对初始计量中的相互转换进行分析。本文结合案例，分析长期股权投资初始计量中的同一控制下控股合并形成的长期股权投资与非同一控制下控股合并形成的长期股权投资间相互转换的会计处理。

关键词：长期股权投资；初始计量；控股合并

我国《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定，长期股权投资分为初始计量和后续计量，后续计量有成本法和权益法；初始计量分为由控股合并形成的长期股权投资和控股合并以外方式形成的长期股权投资。控股合并形成的长期股权投资，根据交易双方是否存在关联方关系，进一步分为同一控制下控股合并形成的长期股权投资和非同一控制下控股合并形成的长期股权投资。

一、控股合并形成的长期股权投资账务处理

1. 同一控制下控股合并形成的长期股权投资

一般来讲，发生在同一集团内部企业之间的合并称为同一控制下的控股合并。如母公司将子公司注销并将其净资产转移给母公司；母公司将其拥有或控制的一子公司的股权出售给另一子公司等。同一控制下控股合并的主要目的是对企业内部资源进行整合，实现整体上的最优，不是对原有资产的清算，也不会引起企业经济利益的流入或流出。同一控制

下控股合并有如下特点：(1)从集团公司或者说最终控制方角度看，不管内部子公司权益如何变化，母公司拥有或实施控制的净资产，在股权变更前都不会发生变化，账面价值总体上保持前后一致；(2)这种合并多发生在关联方之间，其交易价格往往不公允，容易被人操控，不能采用公允价值进行核算。我国会计准则规定，同一控制下控股合并形成的长期股权投资应采用权益结合法进行核算。即：合并日长期股权投资应按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额进行核算，长期股权投资的入账价值与合并方支付对价的账面价值之间的差额用资本公积进行调整，资本公积出现在借方时不足冲减的，应冲减留存收益，整个会计处理不存在资产转让损益。

2. 非同一控制下控股合并形成的长期股权投资

非同一控制下的控股合并和同一控制下的控股合并正好相反。即不存在其中一方或被多方控制的情形下，一企业购买集团外另一或多个企业的股权(或净资产)的行为。由

贷：应交税费——应交增值税(销项税额) 145.30
 应交税费——应交消费税 85.47
 ⑤退回押金并确认损失 230.77元(145.30+85.47)
 借：其他应付款 769.23
 营业外支出 230.77
 贷：银行存款 1 000

(2) 假定酒瓶逾期未返还，则乙企业会计处理如下：

①~④分录同本例(1)。
 ⑤没收押金并确认利得 769.23元(1 000-230.77)
 借：其他应付款 769.23

贷：营业外收入 769.23

(作者单位：江西外语外贸职业学院
 江西财经大学会计学院)
 责任编辑 达青

于这些参与交易的各方在并购交易前后不受同一个企业控制,因此不存在关联方关系。非同一控制下控股合并的特点有:(1)企业与企业之间不存在关联关系和任何利益关系,它们都是依据各自的意愿进行交易;(2)双方是在公平市场环境下进行讨价还价,都是以自己的利益为出发点,并按照公允价格进行交易。非同一控制下控股合并形成的长期股权投资应采用购买法进行会计处理。即:购买方应当按照确定的控股合并成本(包括:购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和)作为长期股权投资的初始投资成本(公允价值),合并方为了取得对被合并方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的账面价值与公允价值的差额应计入当期损益。由于该损益本质上属于资产处置损益,并不是合并盈亏,因此视同处置资产行为并进行相应的账务处理。上述资产公允价值与所享有被控制方所有者权益的公允价值份额并不一定相等,其差额在借方时(合并亏损)在合并报表商誉中体现,差额在贷方时(合并盈利)在合并报表营业外收入中反映。

二、不同控制下控股合并形成的长期股权投资转换会计处理

1. 非同一控制转换为同一控制下控股合并形成的长期股权投资会计处理

根据前面的分析可知,同一控制下控股合并形成的长期股权投资应按照合并日取得被合并方所有者权益账面价值的份额进行计量,因此,关键是要找到转换为同一控制时被投资方资产(标的公司)的账面价值,而这个账面价值是第一次形成非同一控制控股合并的长期股权投资时公允价值加上持有期间被投资企业的价值增值。具体可沿着资产转移的路径,根据被投资企业(标的公司)或投资企业(中间公司)两种方法来确定。

例1:乙公司是甲公司的子公司,丁公司是丙公司的子公司,甲丙分别属于两个不同的利益集团,二者不存在关联方关系。2013年1月1日,甲公司用10 000万元从丙公司手中购入其持有丁公司80%股权,收购完成后甲公司能够控制丁公司的财务及经营政策;2015年1月1日,甲公司又将这部分股权全部转让给乙公司,转让价格为12 000万元。丁公司2013年1月1日时的账面价值为7 000万元,2013年1月1日和2015年1月1日时可辨认净资产公允价值分别为10 000万元和11 600万元。丁公司自2013年1月1日至2014年12月31日期间,按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为3 000万元(独立报表利润);按照购买日净资产公允价值计

算实现的净利润为2 400万元(独立报表扣除未实现内部交易损益)。假设无其他所有者权益变动。

本例属于非同一控制转换为同一控制下控股合并形成的长期股权投资。2015年1月1日,甲公司将这部分股权全部转让给乙公司,属于同一控制下控股合并形成的长期股权投资,应采用账面价值(权益结合法)进行计量,该账面价值需采用追溯法进行确定。2013年1月1日,甲公司从丙公司手中购入其持有丁公司80%股权,属于非同一控制下控股合并形成的长期股权投资,应采用公允价值(购买法)进行计量。丁公司2015年1月1日第二次交易时的账面价值等于其第一次交易(2013年1月1日)时的公允价值加上后期的价值增加。根据追溯的路径不同,有如下两种思路确定丁公司2015年1月1日时第二次交易的价值:

思路一:从被投资企业丁公司(标的公司)出发,寻找乙公司2015年1月1日(合并日)取得被合并方(丁公司)所有者权益账面价值:

第一步:确定标的丁公司在合并日的账面价值

2015年1月1日(合并日),丁公司净资产相对于甲公司而言的账面价值为:

(1) 2013年年初甲公司合并丁公司的合并商誉=10 000-10 000×80%=2 000(万元)。

(2) 自2013年年初按丁公司净资产公允价值10 000万元持续计算至2014年年末的账面价值12 400万元(10 000+2 400)。

(3) 甲公司权益法下长期股权投资账面价值(被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额):11 920万元(12 400×80%+2 000)(由于商誉只减值测试不摊销,因此,这里的商誉是2 000万元不变)。

(4) 乙公司2015年1月1日收购丁公司的初始投资成本(账面价值)为:11 920万元。

第二步:

(1) 乙公司个别报表层面会计处理(单位:万元,下同):

借:长期股权投资	11 920
资本公积(冲减资本溢价)	80
贷:银行存款	12 000

(2) 乙公司合并日合并报表层面的合并抵销分录:

借:可辨认净资产——丁公司(所有资产-所有负债)	12 400
商誉	2 000
贷:长期股权投资	11 920
少数股东权益	2 480

思路二:从投资企业甲(中间公司)寻找乙公司2015年

1月1日(合并日)取得被合并方(丁公司)所有者权益的账面价值:

第一步:确定2015年1月1日(合并日)甲公司持有丁公司的价值,进而确定标的丁公司在合并日的账面价值

(1)2013年1月1日,甲公司用10 000万元从丙公司手中购入其持有丁公司80%股权,属于非同一控制下的控股合并,应采用公允价值计量,由于丁公司的公允价值8 000万元(10 000×80%)小于支付的对价10 000万元,因此差额在独立报表中不反映,合并报表中在商誉中反映。

借:长期股权投资 10 000
贷:银行存款 10 000

(2)丁公司自2013年1月1日至2014年12月31日期间,按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为3 000万元(独立报表利润);按照购买日净资产公允价值计算实现的净利润为2 400万元(独立报表扣除未实现内部交易损益)。这里的3 000万元是站在丁公司独立报表角度计算出来的利润,2 400万元则是在丁公司独立报表基础上,扣除与母公司之间的未实现内部交易损益后的余额,即站在合并报表角度计算出来的利润。尽管我国会计准则规定,持股比例大于50%时应采用成本法进行后续计量,但考虑到持股比例大于50%时需编制合并报表,编制合并报表前,需先将成本法调整为权益法,因此甲公司:

借:长期股权投资(2 400×80%) 1 920
贷:投资收益 1 920

所以,乙公司2015年1月1日收购丁公司的初始投资成本(账面价值)为:10 000+9 600=11 920(万元)。

第二步:

(1)乙公司个别报表层面的会计处理:

借:长期股权投资 11 920
资本公积(冲减资本溢价) 80
贷:银行存款 12 000

(2)乙公司合并日合并报表层面的合并抵销分录:

借:可辨认净资产——丁公司(所有资产-所有负债) 12 400
商誉 2 000
贷:长期股权投资 11 920
少数股东权益 2 480

2. 同一控制转换为非同一控制下控股合并形成的长期股权投资会计处理

由于非同一控制下控股合并形成的长期股权投资初始投资成本采用公允价值计量,而此时的公允价值与转换前同一控制下控股合并形成的长期股权投资的账面价值不存在任何

关系,它只与合并日为取得对被合并方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值与所享有被控制方所有者权益的公允价值份额有关,当前者大于后者时,差额形成商誉,后者大于前者形成营业外收入。因此没有必要像“非同一控制转换为同一控制下控股合并形成的长期股权投资该”那样追根溯源寻找其在前一次控股合并形成长期股权投资时的账面价值。

例2:乙公司是甲公司的子公司,丁公司是乙公司的子公司,甲乙丁同属于一个利益集团,三者之间存在关联方关系。2013年1月1日,甲公司用10 000万元从乙公司手中购入其丁公司80%股权,收购完成后甲公司能够控制丁公司的财务及经营政策;2015年1月1日,甲公司又将这部分股权全部转让给丙公司,转让价格为12 000万元。丁公司2013年1月1日时的账面价值为7 000万元,2013年1月1日和2015年1月1日时可辨认净资产公允价值分别为10 000万元和11 600万元。丁公司自2013年1月1日至2014年12月31日期间,按照购买日净资产账面价值计算实现的净利润为3 000万元(独立报表利润);按照购买日净资产公允价值计算实现的净利润为2 400万元(独立报表扣除未实现内部交易损益)。假设无其他所有者权益变动。

本例属于同一控制转换为非同一控制下控股合并形成的长期股权投资。2015年1月1日,丙公司从甲公司手中购入其持有丁公司80%的股权,属于非同一控制下控股合并形成的长期股权投资,应采用公允价值(购买法)进行计量。该公允价值不能采用追溯法而应该根据现实的市场环境确定,与前期(2013年1月1日)同一控制下控股合并形成的长期股权投资的计量无关。由题目可知,2015年1月1日,丁公司可辨认净资产的公允价值为11 600万元,即丙公司所享有丁公司所有者权益的公允价值份额为:11 600×80%=9 280(万元),丙公司为取得对丁公司控制权而放弃的现金资产的公允价值为12 000万元,大于9 280万元,形成商誉。因此,丙公司的个别报表层面的会计处理为:

借:长期股权投资 12 000
贷:银行存款 12 000

丙公司合并日合并报表层面的合并抵销分录为:

借:可辨认净资产——丁公司(所有资产-所有负债) 11 600
商誉 2 720
贷:长期股权投资 12 000
少数股东权益 2 320

(作者单位:重庆工商大学会计学院)

责任编辑 武献杰