

同一控制下长期股权投资 成本法转权益法会计处理

——以房地产开发公司为例

焦建玲 桑广成 桑博涵

摘要：本文以房地产开发公司为例，解析同一控制下长期股权投资由成本法转权益法的会计处理。根据合并日被收购公司可辨认净资产公允价值与账面价值的高低将同一控制下的企业合并划分为升值收购和减值收购两种情况，通过计算丧失控制权当期合并财务报表应确认的投资收益，提出相应的会计调整分录并做出理论解释。在此基础上总结出同一控制下与非同一控制下因减持股份由成本法转为权益法的主要区别。

关键词：房地产开发公司；同一控制；长期股权投资；成本法；权益法

在房地产项目收购过程中，被收购方的股东基于税收因素考虑或还想保留部分股权以分享项目后期开发收益，往往只转让项目公司的大部分股权，自己仍持有10%~50%的股权。对于持有20%以下无重大影响的投资应按金融工具准则进行确认和计量，本文仅讨论股权转让后还剩余20%~50%股权且对被投资单位保持重大影响的情况。

企业由于转让部分股权，使其对被投资单位由控制变更为共同控制或重大影响时，长期股权投资的核算方法也需由成本法转为权益法。

由于同一控制下被收购公司净资产升值时的收购和减值时的收购在减持股份、由成本法转权益法时，在个别财务报表和合并财务报表方面有较大差异，故分别讨论。

一、被收购公司净资产升值时的会计处理

在合并日被收购公司的可辨认净资产的公允价值高于其账面价值时，发生升值收购。

例1：2016年1月1日，甲房地产开发公司支付4 000万元取得同一控制下乙房地产公司67%股权，投资当时乙公司净资产账面价值3 700万元，可辨认净资产公允价值5 200万元，资本公积0，盈余公积220万元。除一宗土地使用权外，其他可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等，该土地使用权账面价值1 000万元，公允价值2 500万元，乙公司将

土地使用权成本记入“无形资产”科目，按40年计提摊销。

2017年1月1日，甲公司以2 600万元将乙公司30%股权转让给无关联关系的A房地产开集团，乙公司另一股东丙公司也将其持有的33%股权转让给A集团，甲公司、丙公司股权转让完成后A集团持有乙公司63%股权，拥有了对乙公司的控制权。甲公司剩余37%股权当日公允价值为3 206.67万元，股权出售后甲公司对乙公司不再具有控制权，但具有重大影响。乙公司2016年1月1日至2017年1月1日实现净利润为-180万元。未发生其他计入资本公积或其他综合收益的交易或事项。甲公司失去对乙公司的控制权后，还拥有其他子公司，仍需编制合并会计报表。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积，甲乙公司之间未发生内部交易，不考虑企业所得税等其他因素。

(一) 甲公司2016年1月1日收购乙公司股权

成本法核算条件下，同一控制下企业控股合并形成的长期股权投资应按拥有被投资单位净资产的账面价值份额确认初始入账金额，支付对价的金额与取得该投资的账面价值之间的差额调整资本公积——资本或股本溢价；资本公积不足冲减的，调整盈余公积和未分配利润。

借：长期股权投资(3 700×.67)	2 479
盈余公积	220
未分配利润	1 301

贷：银行存款 4 000

(二) 2017年1月1日出售30%股权

在个别财务报表中，对于处置的股权，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行账务处理；同时，对于剩余股权，应当根据情况，若剩余股权比例低于20%或无重大影响，按公允价值确认为金融资产；若剩余股权比例在20%~50%或存在共同控制、重大影响时，长期股权投资改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整。

在具体置换时，首先按处置投资的比例终止确认相应的长期股权投资成本。然后，计算剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值之间的差额。如果前者大于后者，则不需要调整长期股权投资的账面价值；如果前者小于后者，则应按照其差额调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益。

减持前属于同一控制下的控股投资，账面结余的长期股权投资是按原被投资单位净资产账面价值份额确定的，而不是原支付对价的公允价值，按权益法规则应先确定剩余股权的公允价值，据此作出调整。

1. 甲公司个别报表会计处理

(1) 确认出售30%股权的处置收益

借：银行存款	2 600	
贷：长期股权投资(3 700×30%)		1 110
投资收益		1 490

(2) 追溯调整，对剩余的37%股权改按权益法核算

剩余股权投资成本为1 369万元(2 479-1 110)，小于原取得股权时在乙公司可辨认净资产公允价值中享有的份额1 924万元(5 200×37%)，需追溯调整长期股权投资成本。

借：长期股权投资[5 200×0.37-(2 479-1 110)]	555	
贷：盈余公积		55.5
未分配利润		499.5

(3) 2016年1月1日至2017年1月1日乙公司按购买日公允价值持续计算的净亏损导致权益减少217.5万元[180+(2 500-1 000)/40]

借：盈余公积(217.5×0.37×0.1)	8.05	
未分配利润(217.5×0.37×0.9)	72.42	
贷：长期股权投资		80.47

经上述调整后，在个别财务报表中，剩余37%股权的账面价值1 843.53万元(2 479-1 110+555-80.47)。

2. 丧失控制权日后甲公司合并财务报表

丧失控制权日后权益法下，甲公司合并财务报表需要调

整长期股权投资和投资收益项目。在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计算。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期投资收益。可用公式表述如下：

丧失控制权当期合并财务报表应确认的投资收益=处置股权取得对价+剩余股权公允价值-(原持股比例×被投资单位自购买日开始持续计算的净资产价值+购买日商誉)+原持股比例×被投资单位自购买日起至处置日的其他综合收益。需注意的是同一控制下无需计算商誉。

在权益法核算条件下，被投资单位的净利润或净亏损应当按照原投资时的可辨认资产公允价值摊销调整确定，而不是直接依据被投资单位核算的净利润确定分享的份额。如果投资日被投资单位可辨认净资产公允价值与其账面价值不相同，在权益法核算条件下，期末需按公允价值确认被调整单位应分摊费用及转销成本，由此调整确定当年净利润，再按比例计算应分享的损益数额；如果被投资单位发生了巨额亏损，权益法下的长期股权投资应减到零为限；如果与被投资企业发生了关联交易，需调整未实现的关联交易损益份额。

本例中，甲公司编制丧失控制权当期合并会计报表时，计算乙公司自购买日开始持续计算的净资产价值5 200-180-(2 500-1 000)/40=4 982.50(万元)。

如果乙公司取得土地使用权时将其直接计入“开发成本——土地征用及拆迁补偿费”科目，则在转销成本时计算自购买日开始持续计算的净资产价值时需扣除土地使用权公允价值与账面价值差额的摊销金额。

由上，本例中甲公司丧失控制权当期应确认的投资收益=(2 600+3 206.67)-0.67×4 982.5=2 468.39(万元)。

甲公司个别财务报表中在出售30%股权时已经确认了1 490万元的投资收益，在合并财务报表中作如下调整：

(1) 对剩余37%股权按丧失控制权日的公允价值重新计量的调整

借：长期股权投资	3 206.67	
贷：长期股权投资(2 479-1 110+555-80.47)		1 843.53
投资收益(3 206.67-1 843.53)		1 363.14

(2) 已售30%股权投资持有期间所含乙公司前期净利润-65.25万元{[-180-(2 500-1 000)/40]×0.3}

借：未分配利润	58.72	
盈余公积		6.53

表1

报表类型	同一控制下		非同一控制下
	净资产升值收购	净资产减值收购	
个别会计报表	支付对价高于账面价值部分依次冲减资本公积、盈余公积、未分配利润	支付对价低于账面价值部分增加资本公积	按支付的对价确认长期股权投资
合并会计报表	计算投资收益时不考虑取得股权时产生的商誉		计算投资收益时考虑取得股权时产生的商誉
	在非同一控制下调整基础上增加对取得股权时投资收益的调整		对剩余股权按公允价值进行调整；对已售股权持有期间所含前期净利润调整

贷：投资收益 65.25

(3) 已售30%股权取得时所含的投资收益按权益法调整

借：投资收益 (5 200×0.3-3 700×0.3) 450

贷：盈余公积 (450×0.1) 45

未分配利润 (450×0.9) 405

经过上述调整，投资收益为 1 490+1 363.14+65.25 - 450 = 2 468.39 (万元)，与前面公式计算的结果一致。

可见，减持股份由成本法转权益法核算时，不仅剩余股权按权益法核算，所售股份所含的投资收益也需按权益法进行调整。

二、被收购公司净资产减值时的会计处理

在合并日被收购公司的可辨认净资产的公允价值低于其账面价值时，发生减值收购。

例2：其他条件不变，假设2016年1月1日，甲公司支付2 412万元取得同一控制下乙公司67%股权，投资当时乙公司可辨认净资产公允价值3 600万元（其账面值是3 700万元），2017年1月1日，甲公司以1 200万元出售B公司30%股权，剩余37%股权当日公允价值为2 800万元。

(一) 甲公司2016年1月1日收购乙公司股权时

借：长期股权投资 (3 700×0.67) 2 479

贷：银行存款 2 412

资本公积 67

(二) 2017年1月1日出售30%股权时

1. 个别报表的会计处理

(1) 确认30%股权的处置收益

借：银行存款 1 200

贷：长期股权投资 (3 700×0.3) 1 110

投资收益 90

(2) 追溯调整，对余下37%的股权改按权益法核算

剩余股权投资成本为1 369万元 (2 749-1 110)，大于原取得股权时在乙公司可辨认净资产公允价值中享有的份额1 332万元 (3 600×0.37)，不需要追溯调整长期股权投资成本。

根据2016年1月1日至2017年1月1日乙公司按购买日公允价值持续计算的净损益调整甲公司的投资收益217.5万

元 [180+ (2 500-1 000) /40] :

借：盈余公积 (217.5×0.37×0.1) 8.05

未分配利润 (217.5×0.37×0.9) 72.42

贷：长期股权投资 80.47

经上述调整后，在个别财务报表中，剩余股权的账面价值1 288.53万元 (1 369-80.47)

2. 丧失控制权日后甲公司合并财务报表

乙公司自购买日开始持续计算的净资产价值 = 3 600 - 180 - (2 500 - 1 000) /40 = 3 382.5 (万元)

按前述公式，合并财务报表应确认的投资收益 = (1 200 + 2 800) - 0.67 × 3 382.5 = 1 733.72 (万元)

由于个别财务报表中已经确认了90万元的投资收益，在合并财务报表中作如下调整：

(1) 对剩余股权按丧失控制权日的公允价值重新计量的调整

借：长期股权投资 2 800

贷：长期股权投资 1 288.53

投资收益 1 511.47

(2) 已售30%股权投资持有期间所含乙公司前期净利润65.25万元 (217.5×0.3)

借：盈余公积 6.53

未分配利润 58.72

贷：投资收益 65.25

(3) 将合并日取得股权时计入资本公积的折价金额转入投资收益

借：资本公积 67

贷：投资收益 67

经过上述调整，最终投资收益为1 733.72万元 (90+1 511.47+65.25+67)，与用公式计算出的结果相同。

从上述案例可以得出，同一控制下因减持股份由成本法转为权益法与非同一控制下因减持股份由成本法转为权益法的主要区别如表1所示。

(作者单位：河北经贸大学 河北冀康投资有限公司 湖南大学)

责任编辑 武献杰