

处置部分股权投资丧失控制权的会计处理

徐筱婷

【摘要】从2010年发布的《企业会计准则解释第4号》到2014年新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》，对企业因处置子公司部分股权投资而丧失对子公司的控制权的会计处理规定逐步明确和完善，但有关个别报表与合并报表会计处理的区别与联系仍是理解的难点。本文从解析相关规定的会计处理原理出发，通过案例分析，重点阐述了丧失控制权日母公司会计处理的本质和技巧，并对相关问题进行了拓展分析。

【关键词】股权投资；丧失控制权；调整分录

【中图分类号】 F234

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)04-0056-3

企业因处置部分股权投资或其他原因，丧失对被投资方的控制权，在丧失控制权日应区分个别报表与合并报表，分别进行不同的会计处理。特别是合并报表中有关调整分录的编制，考验的是会计人员对整个合并业务的理解和对合并报表编制方法的把握，这也是本文讨论的重点。

一、因处置部分股权投资而丧失对子公司控制权的会计处理原理

母公司因处置部分股权投资而丧失对子公司的控制权，在母公司个别报表中，对于被处置的股权投资应先确认处置损益，并进行相应的会计处理；对于剩余股权投资，则应按其账面价值确认为长期股权投资或其他相关金融资产，若满足长期股权投资的确认条件，应按长期股权投资由成本法转为权益法的相关规定进行会计处理，包括对初始投资时及投资后有关项目的追溯调整。

在母公司编制合并报表时，对丧失控制权的子公司不再纳入合并范围，但在丧失控制权日母公司的合并报表中，就丧失控制权的会计处理不同于母公司个别报表，需依据具体情况做出调整。

针对合并报表的调整，首先应明确合并报表和个别报表层面的会计处理的原理不同，彼此之间并无对应关系；其次，从合并报表会计主体的角度，确定合并报表层面针对此项业务应有的账务处理效果；最后，通过调整前与调整后合并报表的对比，倒推出需编制的调整分录。此时的调整不仅仅是内部投资、内部交易和内部往来的抵销，而是涉及不同层面的会计主体间“视角差异”的调整，这也是本文阐述如何理解有关会计处理原理的重要思路。以下将通过具体案例对丧失控制权日母公司个别报表与合并报表的会计处理进行分析与说明。

例1：A公司原持有B公司60%的股权，该股权投资的账面余额为9000万元，未计提减值准备。20×6年6月30日，A公司将所持B公司股权的1/3对外出售，取得价款3500万元，处置当日剩余股权投资的公允价值为7000万元。A公司原取得B公司60%股权时，B公司可辨认净资产公允价值的总额为15000万元（假定公允价值与账面价值相同）。自A公司取得B公司的股权时至处置部分股权投资前，B公司实现净利润500万元，其他综合收益200万元。此后，A公司丧失对B公司的控制权，但仍对其具有重大影响。

1. 对A公司个别报表的调整。

确认部分股权投资的处置损益：

借：银行存款	3500
贷：长期股权投资	3000(9000×1/3)
投资收益	500

对剩余股权投资改按权益法核算进行追溯调整：

借：长期股权投资	280[(500+200)×40%]
贷：盈余公积	20(500×10%×40%)
未分配利润	180(500×40%-20)
其他综合收益	80(200×40%)

经上述处理后，A公司个别报表中对B公司的剩余股权投资的账面价值为9000-3000+280=6280(万元)。

2. 对A公司合并报表的调整。

(1)首先，A公司虽然因处置20%的股权投资而丧失对B公司的控制权，但截至丧失控制权日，A公司对B公司的投资仍以60%的比例反映在合并报表中；其次，60%的股权投资并入合并报表需要按照权益法进行调整，而在个别报表中已对剩余40%的股权投资进行了调整，在合并报表中则应对处置部分的20%的股权投资进行调整，其调整分录如下：

借:长期股权投资	140[(500+200)×20%]
贷:盈余公积	10(500×10%×20%)
未分配利润	90(500×20%-10)
其他综合收益	40(200×20%)

(2)经过由成本法转换为权益法进行核算的追溯调整后,合并报表中长期股权投资的账面价值是(15000+500+200)×60%=9420(万元);处置其中1/3股权投资的投资收益是3500-9420×1/3=360(万元),剩余2/3股权投资的账面价值为9420×2/3=6280(万元)。

对照调整前并入合并报表的个别报表会计处理可知,个别报表将影响权益变动的部分反映到投资收益中,所以应在合并报表中做出相应调整:

借:投资收益	140
贷:长期股权投资	140

(3)由以上对A公司个别报表与合并报表的调整可知,个别报表是以初始投资时长期股权投资账面价值为基础确认投资收益;而合并报表是以截至丧失控制权日,自购买日起持续计算的被投资公司净资产份额为基础确认投资收益,两者对处置损益的确认时点不同造成了会计处理的差异。合并上述两笔分录,即对个别报表中部分处置损益的归属期间进行调整:

借:投资收益	140
贷:盈余公积	10
未分配利润	90
其他综合收益	40

(4)因A公司对B公司已丧失控制权,在合并报表中对剩余股权投资应当按照丧失控制权日的公允价值重新计量,剩余股权投资的公允价值与原账面价值之间的差额计入投资收益。这项处理可理解为:母公司将原股权投资全部出售后,再重新购进剩余股权应做的会计处理综合起来就是合并报表层面应有的处理效果。对照个别报表,合并报表应做出如下调整:

借:长期股权投资	7 000
贷:长期股权投资	6280[(15000+700)×40%]
投资收益	720

(5)既然认为合并报表中已将原股权投资全部出售,那么应与原股权投资有关的其他综合收益重分类,转入丧失控制权当期的投资收益:

借:其他综合收益	120(200×60%)
贷:投资收益	120

所以,可根据“卖旧购新”原理求出丧失控制权日A公司合并报表确认的投资收益,即:(3500+7000)-[(15000+500+200)×0.6]+120=1200(万元);或者以“把个别报表确认的投资收益调整为合并报表应确认的投资收益”为线索,最终确定合并报表中的投资收益,即:500-140+720+120=1200(万

元)。两种方法的处理结果是否一致是判断合并报表调整处理正确与否的关键。

二、因处置部分股权投资而丧失对子公司控制权的会计处理拓展

(一)商誉的全额结转

在丧失对子公司的控制权时,对商誉的理解与处理应把握以下两点:

一是在计算丧失控制权日母公司合并报表应确认的投资收益时,商誉应全额转出。商誉是一种潜在的、为获取协同效应而形成的价值,当母公司的长期股权投资已丧失对子公司的控制权时,这种价值就与母公司无关了。因为母公司已无法获得由企业合并带来的协同效应,原子公司不再纳入母公司的合并报表,合并报表中也就不会体现出商誉。对于丧失控制权时商誉的全额转出还可以对照未丧失控制权时的情况。在未丧失控制权情况下,商誉并不因处置部分股权而发生变化;而在丧失控制权情况下,商誉则需要全额转出。即商誉在合并报表上的存在与否取决于母公司是否还具有对原子公司的控制权。对于后者还可以这样理解:合并报表在处置部分股权投资后,要按照公允价值对剩余股权投资重新进行计量,此时剩余股权投资的账面价值要调至公允,那么无差额即无商誉。

二是丧失控制权后商誉不存在于合并报表上,但隐含在长期股权投资中。丧失控制权,商誉并不是完全没了。商誉仅在编制合并报表时体现,而丧失了控制权,无须编制合并报表,商誉也就无法体现。但对于母公司个别报表而言,商誉是隐含在长期股权投资中的。试想权益法下长期股权投资的核算,投资成本大于可辨认净资产公允价值时,是不需要调整长期股权投资的,这正是因为商誉隐含其中。

1. 初始投资出现正商誉。在初始投资出现正商誉时,合并报表确认的投资收益=(处置股权投资取得的对价+剩余股权投资公允价值)-(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份额+按原持股比例计算的商誉)+与原子公司股权投资相关的其他综合收益。

例2:若A公司原持有B公司60%股权,该股权投资账面余额12000万元,未计提减值准备,其他条件同例1。

合并报表确认的投资收益=(3500+7000)-[(15000+500+200)×60%+3000]+120=-1800(万元)。

(1)个别报表账务处理:

①借:银行存款	3500
投资收益	500
贷:长期股权投资	4000
②借:长期股权投资	280
贷:盈余公积	20
未分配利润	180
其他综合和收益	80

□ 工作研究

(2)合并报表账务处理:

①借:长期股权投资	7000
投资收益	1280
贷:长期股权投资	$8280(12000+700\times 60\%)\times 2/3$
②借:投资收益	140
贷:盈余公积	10
未分配利润	90
其他综合收益	40
③借:其他综合收益	120
贷:投资收益	120

最终,将个别报表确认的投资收益-500万元调整为合并报表中应确认的投资收益: $-500-1280-140+120=-1800$ (万元)。

2. 初始投资出现负商誉。在初始投资出现负商誉时,合并报表确认的投资收益=(处置股权取得的对价+剩余股权公允价值)-[初始投资成本+权益法调整的部分(含负商誉)]+与原子公司股权投资相关的其他综合收益。

例3:若A公司原持有B公司60%股权,该股权投资账面余额6000万元,未计提减值准备,其他条件同例1。

合并报表确认的投资收益= $(3500+7000)-[6000+(500+200)\times 60\%+3000]+120=1200$ (万元)。

(1)个别报表账务处理:

①借:银行存款	3500
贷:长期股权投资	2000
投资收益	1500
②借:长期股权投资	$2000[(15000\times 60\%-6000)\times 2/3]$
贷:盈余公积	200
未分配利润	1800

③同例2中个别报表账务处理分录②。

(2)合并报表账务处理:

①借:长期股权投资	7000
贷:长期股权投资	$6280[(9000+700\times 60\%)\times 2/3]$
投资收益	720
②借:投资收益	1140
贷:盈余公积	110
未分配利润	990
其他综合收益	40

③同例2中合并报表账务处理分录③。

最终,将个别报表确认的投资收益1500万元调整为合并报表中应确认的投资收益: $1500+720-1140+120=1200$ (万元)。

(二)当期利润的调整

例4:若自A公司取得B公司的股权时至处置部分股权投资前,B公司实现的净利润500万元中有100万元是20×6年当年实现的,其他条件同例1。

本例中有100万元净利润是当期实现的,损益类科目“投资收益”尚未进行结转,有关追溯调整可直接在“投资收益”账户下进行;B公司以前年度实现的净利润确认的损益跨年已结账,应调整权益类科目的期初数。

(1)个别报表账务处理:

①借:银行存款	3500
贷:长期股权投资	3000
投资收益	500
②借:长期股权投资	280
贷:盈余公积——年初	16
未分配利润——年初	144
投资收益	40
其他综合收益	80

(2)合并报表账务处理:

①借:长期股权投资	720
贷:投资收益	720
②借:投资收益	140
贷:盈余公积——年初	8
未分配利润——年初	72
投资收益	20
其他综合收益	40

③同例2合并报表账务处理分录③。

针对本例,合并报表调整分录正确与否的关键在于最终能否确保将个别报表因处置部分股权投资确认的投资收益500万元调整为合并报表应确认的投资收益1200万元。也就是说,要注意区分处置损益形成的投资收益和按权益法核算确认当期投资损益形成的投资收益。比如,合并报表账务处理分录②中借方“投资收益”是对个别报表处置损益归属期间的调整,贷方“投资收益”则是对已处置股权投资确认当期损益的追溯调整。若将借贷方合并抵销,则“投资收益”借方余额为120万元。据此,个别报表中的处置损益500万元经过合并报表调整为: $500+720-120+120=1220$ (万元),并不等于合并报表中应该确认的投资收益1200万元。由此可见,对合并报表编制调整分录时,不宜将表示处置损益的投资收益与因损益调整形成的投资收益合并抵销,而应分别列示。

明确了合并报表调整分录中“投资收益”的含义,即可将个别报表的处置损益500万元经过合并报表调整,得到合并报表应确认的处置损益为: $500+720-140+120=1200$ (万元)。

主要参考文献:

财政部.关于印发修订《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知.财会[2014]10号,2014-02-17.

财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号,2014-03-13.

作者单位:陕西警官职业学院经济管理系,西安710043