

# 谈处置部分股权丧失控制权的会计处理

韩冰

**【摘要】**《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》分别对母公司因处置部分股权丧失了对被投资方的控制权个别报表和合并报表的会计处理进行规定,为便于更清晰地理解相关会计处理,本文在探讨该会计处理实质的基础上,以案例形式进行讲解,并分析该处理结果对企业的影响。

**【关键词】**处置部分股权;丧失控制权;长期股权投资;投资收益

**【中图分类号】**F235.19 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2017)07-0053-3

## 一、相关规定

2014年财政部对《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)和《企业会计准则第33号——合并财务报表》(CAS 33)进行了修订。CAS 2规定,母公司因处置部分权益性投资等原因导致持股比例下降,不能对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的,在编制个别报表时,处置后的剩余股权应改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS 22)进行会计处理;丧失控制权日的剩余股权公允价值与账面价值之间的差额计入处置当期投资收益。因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方实施共同控制的,应当改按权益法核算处置后的剩余股权,并按权益法进行追溯调整。

CAS 33规定,母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对子公司控制权的,在编制合并财务报表时,对于剩余股权,应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价和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之后的金额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲

减商誉。与处置日之前持有的子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转入当期损益,由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

## 二、相关概念

为了能更充分地理解上述规定,有必要先解释三个重要的概念。一是购买日子公司可辨认净资产的账面价值,是指子公司个别报表层面按历史成本基础计算确定的各项资产、负债的账面价值;二是购买日子公司可辨认净资产的公允价值,是指在购买日这一特定时点,采用适当的估值方法确定的被购买方各项可辨认资产公允价值,既包括被购买方账面上已反映的资产、负债的公允价值,也包括被购买方原先未确认,但根据CAS 33规定应当予以单独识别和确认的被购买方无形资产、或有事项的公允价值;三是子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产,是指购买日以后,子公司的各项资产、负债在母公司合并报表层面体现的价值。也就是说,若合并时被合并方各项净资产的账面价值与公允价值不一致,子公司个别报表上的净损益是基于个别报表各项净资产的账面价值基础确定的,而在合并报表层

**【基金项目】**广东省本科高校教学质量与教学改革工程项目“应用型卓越会计人才培养计划”(文件编号:粤教高函[2015]133号);广东教育教学成果奖(高等教育)培育项目“独立学院应用型会计类专业人才培养创新与实践”(文件编号:粤教高函[2015]72号);广东省教育厅教学质量与教学改革工程建设项目“管理会计精品资源共享课”(文件编号:粤教高函[2015]133号);广东海洋大学寸金学院会计学专业综合改革试点项目(项目编号:CJKY201617009)

面披露的净损益,是基于企业合并时被合并方各项净资产公允价值的基础计算的,两者可能不一致。

### 三、会计处理

将母公司处置部分股权丧失控制权的会计处理用公式表示如下:

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)-原持股比例×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-商誉+其他综合收益×原持股比例

= (处置股权取得的对价+剩余股权公允价值)-(处置股权比例+剩余股权比例)×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-商誉+其他综合收益×原持股比例

= (处置股权取得的对价-处置股权比例×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-处置股权对应的商誉)+(剩余股权的公允价值-剩余股权比例×原子公司自购买日开始持续计算的净资产-剩余股权对应的商誉)+(其他综合收益×原持股比例)

=[(处置股权取得的对价-处置股权比例×(原子公司购买日公允价值+持有期间净资产的变动额)-处置股权对应的商誉]+[剩余股权的公允价值-剩余股权比例×(原子公司购买日的公允价值+持有期间净资产的变动额)-剩余股权对应的商誉]+(其他综合收益×原持股比例)]

=[处置股权取得的对价-(处置股权比例×原子公司购买日公允价值+处置股权对应的商誉)-处置股权比例×持有期间净资产的变动额]+[剩余股权的公允价值-(剩余股权比例×原子公司购买日的公允价值+剩余股权对应的商誉)-剩余股权比例×持有期间净资产的变动额]+(其他综合收益×原持股比例)

= (处置股权取得的对价-处置股权合并成本-处置股权比例×持有期间净资产的变动额)+(剩余股权的公允价值-剩余股权合并成本-剩余股权比例×持有期间净资产的变动额)+(其他综合收益×原持股比例)

= (处置股权取得的对价-处置股权的账面价值-处置股权比例×持有期间净资产的变动额)①+[剩余股权的公允价值-(剩余股权账面价值+剩余股权比例×持有期间净资产的变动额)]②+(其他综合收益×原持股比例)③

将上述最后一个等式分三部分内容对其进行理解(案例部分的计算分析也主要围绕该等式展开):

第一部分即公式中①的部分。母公司处置部分

股权,在编制个别报表时,应结转与所处置股权对应的长期股权投资的账面价值,处置所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额,确认为处置损益。母公司个别报表已确认处置损益(投资收益)=处置股权取得的对价-处置股权的账面价值。将其与公式中的①相比,差额部分是基于子公司购买日各项净资产公允价值基础计算的净资产的变动额按照处置部分持股比例计算的份额,该部分已于处置前期编制合并报表时计入以前期间合并报表的投资收益,因此需要在合并报表层面调整以前年度损益(留存收益)或其他综合收益。

第二部分即公式中②的部分。在母公司个别报表上,如果处置后的剩余股权能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制,则应改按权益法核算,母公司应当根据取得投资至处置投资期间被投资单位实现净损益、其他综合收益或其他权益变动中应享有的份额,调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益(以前期间)、投资收益(处置当期)、其他综合收益或资本公积。但在合并报表中,母公司应将剩余股权的账面价值进一步调整为其在丧失控制权日的公允价值,因此需将个别报表中“少计”的这一部分(公式中②的部分)确认为投资收益。如果处置后的剩余股权不能对被投资单位施加重大影响或实施共同控制,则应改按CAS 22有关规定进行会计核算,在合并报表中剩余股权按公允价值计量,公允价值与剩余股权之间的差额计入投资收益。该部分投资收益与②的部分之间的差额是重新计量时多确认的投资收益,母公司对于取得投资至处置投资之间被投资单位实现净损益、其他综合收益或其他权益变动应享有的份额,应在合并报表层面转回至以前年度损益、其他综合收益或资本公积。

第三部分即公式中③的部分。CAS 33中关于处置部分股权丧失控制权的处理,实质是视同母公司处置全部子公司后,再购入剩余股权。其他综合收益属于持有收益,处置长期股权投资后,相应的其他综合收益应一并结转。

### 四、案例分析

例:甲公司2×14年6月30日支付9000万元,取得乙公司60%的股权(非同一控制合并)。当日乙公司可辨认净资产账面价值为9500万元,公允价值为10000万元。其中一幢办公楼账面价值为1000万元,公允价值为1500万元(该办公楼尚可使用5年,按年限平均法计提折旧,预计净残值为零),其余可辨认资产、负债的账面价值与公允价值相等。甲公司取得

乙公司 60% 股权后,能够对乙公司实施控制。2×16 年 1 月 1 日,甲公司处置所持乙公司 2/3 股权(占乙公司股份的 40%),取得价款 8500 万元,剩余 20% 的股权在处置日的公允价值为 4200 万元。乙公司在 2×14 年 7 月 1 日至 2×15 年 12 月 31 日期间实现的净利润为 600 万元,未分配现金股利,因可供出售金融资产公允价值上升确认其他综合收益 200 万元。

1. 假设甲公司处置部分股权后丧失了对乙公司的控制权,但能够对乙公司实施重大影响,根据 CAS 2 规定,剩余股权仍按长期股权投资核算,由成本法改为权益法,追溯调整。

(1) 个别报表。Ⅰ. 确认处置损益。借:银行存款 8500;贷:长期股权投资 6000(9000×2/3),投资收益 2500。Ⅱ. 成本法改为权益法。借:长期股权投资——成本 3000(9000×1/3)、——损益调整 90[(600-500/5×1.5)×20%]、——其他权益变动 40(200×20%);贷:长期股权投资 3000,盈余公积 9(90×10%),利润分配——未分配利润 81(90×90%),其他综合收益 40。

(2) 合并报表。根据上述公式计算合并报表层面因处置乙公司部分股权应确认的投资收益=(8500+4200)-[10000+600-(1500-1000)/5×1.5+200]×60%-(9000-10000×60%)+200×60%=3430(万元)。

Ⅰ. 将剩余股权价值调整为公允价值(对应公式中②的部分)。借:长期股权投资 1070(4200-3130);贷:投资收益 1070。Ⅱ. 甲公司处置乙公司 40% 股权时,在个别报表中多确认的投资收益 260 万元[(600-500/5×1.5+200)×40%],应调整为以前年度损益(留存收益)或其他综合收益(对应公式中①的部分)。借:投资收益 260;贷:盈余公积 18,未分配利润 162,其他综合收益 80。Ⅲ. 与处置日之前持有的乙公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时全部转为当期投资收益(对应公式中③的部分)。借:其他综合收益 120(200×60%);贷:投资收益 120。

经过调整后,根据调整分录计算合并报表中确认的投资收益=2500+1070-260+120=3430(万元),与按上述公式计算的结果一致。

2. 假设甲公司处置部分股权后丧失了对乙公司的控制权,且对乙公司无重大影响,剩余股权确认为可供出售金融资产。

(1) 个别报表。确认处置损益分录同上,投资收益=8500-6000=2500(万元)。长期股权投资转为可供出售金融资产。借:可供出售金融资产——成本 4200;贷:长期股权投资 3000,投资收益 1200。

(2) 合并报表。根据上述公式计算甲公司合并报

表中因处置乙公司部分股权应确认的投资收益为 3430 万元(计算方法同上)。Ⅰ. 由于在个别报表层面已将剩余股权按公允价值计量,因此不需调整剩余股权的公允价值,但在个别报表中,长期股权投资改为可供出售金融资产时确认的投资收益属于以前年度损益的部分,需转出。甲公司处置乙公司 40% 股权时,在个别报表中多确认的投资收益,应调整为以前年度损益(留存收益)或其他综合收益。借:投资收益 390[(600-500/5×1.5+200)×60%];贷:盈余公积 27,未分配利润 243,其他综合收益 120。Ⅱ. 与处置日之前持有乙公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时全部转为当期投资收益 120 万元(200×60%),分录同上。

经过上述调整后,根据调整分录计算合并报表中确认的投资收益=2500+1200-390+120=3430(万元),与按上述公式计算的结果一致。

### 五、上述会计处理对企业的影响

根据 CAS 33 规定,母公司因处置部分股权丧失控制权时,合并报表中剩余股权投资的价值不是以个别报表中账面价值为基础反映,而是以处置当日剩余股权的公允价值重新计量。这种处理存在以下问题:第一,在合并财务报表中,剩余股权价值随着股权公允价值的变化而变化,本例中,剩余股权价值增加了 34.2%(1070÷3130×100%)。第二,合并报表中确认的投资收益由两部分构成,分别是处置损益和公允价值调整损益,本例中两者的金额分别是 2360 万元(2500-260+120)和 1070 万元,分别占总收益的 68.8%和 31.2%。公允价值调整损益属于未真正实现的损益,只有当该股权于未来期间真正对外处置后才能给企业带来现金流,由未实现损益转为真正实现的损益。可见,在合并报表中,确认大量的未实现损益,将未来的收益(损失)提前在当期确认,一方面不符合权责发生制的要求,另一方面虚增(减)净资产,虚减(增)市净率,进而虚减(增)投资风险。

### 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:广东海洋大学寸金学院,广东湛江 524094