

# 不丧失控制权情况下处置 子公司部分股权会计处理浅析

袁荣京

(广州华立科技职业学院 广州 511325)

**【摘要】** 本文根据《财政部关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》(财会便[2009]14号)、《国际会计准则第27号——合并及单独财务报表》、《国际财务报告准则第3号——企业合并》的相关规范,结合案例对不丧失控制权情况下处置子公司部分投资的会计处理进行探讨和分析,并总结出几点结论及提出建议。

**【关键词】** 不丧失控制权 处置 部分股权

企业持有对子公司投资后,如将对子公司部分股权出售,但仍保留对被投资单位的控制权,这种情况称为不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资。国际会计准则及我国企业会计准则对此均作了规范。

## 一、会计处理规范

《国际会计准则第27号——合并及单独财务报表》(IAS 27)在修订之前根据主体选用的政策,与少数股权的交易可能会对利润表产生影响,但在修订版即“IAS 27(2008年修订版)”中,这种交易不会对损益产生任何影响。《国际财务报告准则

第3号——企业合并》修订版即“IFRS 3(2008年修订版)”也明确指出,主体可针对个别不同的交易分别做出选择,可以按公允价值或者按非控制权的权益所享有的被购买主体可辨认净资产份额的比例,来计量被购买主体中任何不具有控制权的权益,这类交易反映的仅是控股股东与非控股股东之间相对权益的变化,而不涉及合并与处置问题,应当按照内部权益性交易进行会计处理,不得确认利得或损失。IFRS 3(2008年修订版)同时指出,在企业合并中,获取控制权是一项重要的经济事项,该事项导致了对企业合并中取得的所有资产及承

当期所得税费用 25 300 000,递延所得税资产 300 000;贷:应交税费——应交所得税 25 300 000,所得税费用——递延所得税费用 300 000。

2011年5月,甲公司实际承担了1 400 000元的担保损失,冲销已确认的预计负债。会计处理如下:借:营业外支出 200 000,预计负债 1 200 000;贷:银行存款 1 400 000。

2011年末,若甲公司无其他调整事项,会计利润为100 000 000元,则本年应纳税所得额=(100 000 000-1 200 000)×25%=24 700 000(元),冲回递延所得税资产 300 000元。会计处理如下:借:所得税费用——当期所得税费用 24 700 000,所得税费用——递延所得税费用 300 000;贷:应交税费——应交所得税 24 700 000,递延所得税资产 300 000。

**2. 企业提供与本身应纳税收入无关的担保发生担保损失。**在这种情况下,企业如果预计担保损失很可能发生,就要及时确认营业外支出和预计负债,由于担保损失无论实际发生与否都不能在所得税前列支,所以不会产生可抵扣暂时性差异,无需确认递延所得税资产和递延所得税费用,仅对当年企业所得税额进行调整。承上例,假设甲公司为乙公司提供的担保为与本身应纳税收入无关的担保,其他数据不变。

2010年末,所得税调整之前的计算、会计处理与第一种情况相同,由于甲公司不论是否实际发生担保损失都不允许在所得税前扣除,没有暂时性差异,因而无需确认递延所得

税资产。会计处理为:借:所得税费用——当期所得税费用 25 300 000;贷:应交税费——应交所得税 25 300 000。

2011年5月,计算、处理与第一种情况相同。2011年末,甲公司实际发生的担保损失不能税前扣除,应纳税所得额=(100 000 000+200 000)×25%=25 050 000(元)。会计处理为:借:所得税费用——当期所得税费用 25 050 000;贷:应交税费——应交所得税 25 050 000。

## 三、会计处理建议

对比情况①和情况②,甲公司遭受的担保损失相同,但情况①中甲公司少纳所得税 350 000元,可以理解为:在情况①中甲公司少损失 350 000元或在情况②中甲公司多损失 350 000元。由此看出,企业应当尽量避免提供与本身应纳税收入无关的担保,以避免企业遭受担保损失时无法在所得税前扣除,加大企业实际损失的财产金额。另外,在企业对递延所得税资产进行考虑时,应当注意以将来能够实际转回的金额为限确认递延所得税资产。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:经济科学出版社,2011
3. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006

担的负债的初始确认和计量,其后发生的与所有者间的交易不应当影响这些资产和负债的计量。因此,处置非控制性权益也不改变商誉的确认和计量。

我国财政部会计司发布的《财政部关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》(财会便[2009]14号)规定,母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的投资,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,也不确认利得或损失。

从上述分析中可以看出,国际会计准则及财会便[2009]14号文件对于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资的会计处理,均要求主体或企业遵循权益性交易原则,不得改变商誉的计量,也不得影响合并财务报表当期利润。因此对于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资,应当区别母公司个别财务报表和合并财务报表分别处理:①从母公司个别财务报表角度,应作为长期股权投资处置,确认有关处置的损益。即出售股权取得的价款或对价的公允价值与所处置投资账面价值的差额,应作为投资收益或投资损失计入处置投资当期母公司的个别利润表。②从合并财务报表的角度,因出售部分股权后,母公司仍能够对被投资单位实施控制,被投资单位应当纳入母公司合并财务报表中。在合并财务报表中,处置长期股权投资取得的价款或对价的公允价值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,即个别财务报表中确认的处置损益在合并财务报表中不予确认,需要作出调整。

## 二、案例分析

例:假定甲公司于2009年2月20日(购买日)取得乙公司80%的股权,成本为8600万元,当日乙公司可辨认净资产公允价值总额为9800万元。假定该项合并为同一控制下企业合并,且按照税法规定该项合并为应税合并。2011年1月2日,甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资中的25%对外出售,取得价款2600万元。出售投资当日,乙公司自甲公司取得其80%股权之日持续计算的应当纳入甲公司合并财务报表的可辨认净资产总额为12000万元。该项交易后,甲公司仍能够控制乙公司的财务和生产经营决策。

分析:本案例中甲公司出售部分对乙公司股权后,因仍能够对乙公司实施控制,该交易属于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资,甲公司应当分别个别财务报表和合并财务报表进行处理。

1. 2009年2月20日即购买日的会计处理。①在个别财务报表中,甲公司应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定,对非同一控制下控股合并取得的对子公司投资按合并对价的公允价值确定投资的入账价值,并采用成本法对其进行后续计量:借:长期股权投资8600;贷:银行存款等8600。②在合并工作底稿中应编制如下抵销分录:借:乙公司所有者权益9800,商誉760;贷:长期股权投资8600,少数股

东权益1960。其中,商誉=8600-9800×80%=760(万元)。

2. 购买日2009年2月20日至出售日2011年1月2日的会计处理。①出售日前在合并财务报表中由成本法调为权益法需要编制如下调整分录:借:长期股权投资1760;贷:投资收益等1760[(12000-9800)×80%]。②出售日甲公司在个别财务报表中应确认处置投资的损益:借:银行存款2600;贷:长期股权投资2150(8600×25%),投资收益450。

根据国际会计准则相关规定,任何涉及非控制性权益但不导致控制权变更的交易不产生利得或损失,即上述在个别财务报表中确认的投资收益450万元,在合并财务报表中不予确认,因而需要在合并财务报表中作出如下调整:

第一步,恢复商誉。IFRS 3(2008年修订版)指出,在企业合并中,获取控制权是一项重要的经济事项,该事项导致了对企业合并中取得的所有资产(包括商誉)及承担负债的初始确认,其后发生的与所有者间的交易不应当影响这些资产和负债的计量。由于剩余长期股权投资成本6450万元(8600-2150)与按剩余股权比例60%计算应享有购买日可辨认净资产公允价值份额5880万元(9800×60%)的差额为570万元,根据权益性交易的原则,合并后发生的与所有者间的交易不应当影响商誉的计量,故应恢复商誉190万元(760-570)。甲公司在合并工作底稿中需编制如下调整分录:借:长期股权投资190;贷:投资收益190。

第二步,调整合并所有者权益。财会便[2009]14号文件指出,公司在不丧失控制权的情况下部分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。在合并工作底稿中需做如下调整分录:借:投资收益200;贷:资本公积200(2600-12000×20%)。

第三步,按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定,编制合并财务报表需要将成本法调整为权益法。由于甲公司出售25%的股权,需要对原调整分录作如下反向调整:借:投资收益440;贷:长期股权投资440(1760/4)。

至此,按照国际会计准则及财会便[2009]14号文件的规定,个别财务报表确认的投资收益450万元在合并财务报表中已调整为零(450+190-200-440)。

第四步,编制合并财务报表。甲公司在合并工作底稿中应编制如下抵销分录:借:乙公司所有者权益12000,商誉760;贷:长期股权投资7960(8600+1760-2150+190-440),少数股东权益4800。

## 主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 会计. 北京: 中国财政经济出版社, 2011
2. 财政部. 企业会计准则. 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006
3. 李培. 企业合并会计国际准则的最新动态. 会计文苑, 2009; 10