

丧失控制权日母公司合并财务报表处理浅析

——2011年CPA教材例题商榷

赵哲

(云南民族大学管理学院 昆明 650500)

【摘要】 母公司处置部分对子公司的投资使得其对该子公司不再享有控制权时,需要分别子公司的个别财务报表以及母公司的合并财务报表进行处理。本文根据有关准则规定,针对2011年注册会计师考试辅导教材《会计》中的一个例题提出商榷。

【关键词】 丧失控制权 母公司 子公司 合并财务报表

一、丧失控制权日母公司合并财务报表处理原则

企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的,应当区别个别财务报表和合并财务报表进行相关的会计处理。个别财务报表中的会计处理相对来说比较简单,即对于处置的股权,应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行相应的会计处理;同时,对于剩余股权,应当按其账面价值确认为长期股权投资或其他相关金融资产。处置后的剩余股权能够对原有子公司实施共同控制或重大影响的,按有关成本法转为权益法的相关规定进行会计处理,在此不做深入探究。

处置部分股权投资后,母公司有其他子公司,仍需编制合并财务报表的,在合并财务报表中则分以下步骤一一进行处理:首先,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量;其次,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有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益;再次,与原有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为当期投资收益;最后,企业应当在附注中披露处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。针对这一规定,在2011年注册会计师考试辅导教材《会计》中,有如下例题进行阐述:

例:20×7年1月1日,甲公司支付600万元取得乙公司100%的股权,当时乙公司可辨认净资产的公允价值为500万元,包括商誉100万元。20×7年1月1日至20×8年12月31日,乙公司的净资产增加了75万元,其中包括:按购买日公允价值计算实现的净利润50万元、持有可供出售金融资产的公允价值升值25万元。

20×9年1月8日,甲公司转让乙公司60%的股权,收取现金480万元存入银行,转让后甲公司对乙公司的持股比例为40%,能够对其施加重大影响。20×9年1月8日,即甲公司丧失对乙公司的控制权日,乙公司剩余40%股权的公允价值

为320万元。假定甲、乙公司提取盈余公积的比例均为10%,乙公司未分配现金股利,且不考虑其他因素。甲公司在其个别和合并财务报表中的处理分别如下:

1. 甲公司个别财务报表的处理。

(1) 确认部分股权投资处置收益:

借:银行存款	4 800 000
贷:长期股权投资	3 600 000(6 000 000×60%)
投资收益	1 200 000

(2) 对剩余股权改按权益法核算:

借:长期股权投资	300 000
贷:盈余公积	20 000(500 000×40%×10%)
利润分配	180 000(500 000×40%×90%)
资本公积	100 000(250 000×40%)

经上述调整后,在个别财务报表中,剩余股权的账面价值为270万元(600×40%+30)。

2. 甲公司合并财务报表的处理。

合并财务报表中应确认的投资收益=(480+320)-675+25=150(万元)

由于个别财务报表中已经确认了120万元的投资收益,在合并财务报表中应作如下调整:

(1) 对剩余股权按照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	3 200 000
贷:长期股权投资	2 700 000(6 750 000×40%)
投资收益	500 000

(2) 对个别财务报表中部分处置收益的归属期间进行调整:

借:投资收益	300 000(500 000×60%)
贷:未分配利润	300 000(500 000×60%)

(3) 从资本公积转出与剩余股权相对应的原计入权益的其他综合收益10万元,重分类转入投资收益:

借:资本公积	100 000
--------	---------

贷:投资收益 100 000

二、对母公司合并财务报表中具体会计处理的误读及改进建议

1. 合并财务报表中会计处理对准则的误读。笔者认为,上例中的会计处理对于准则规定存在两处误读。第一处是以所处置的子公司的该部分股权取得的对价(即售价)与剩余股权的公允价值之和,与按照原来的持股比例计算出来的应该享有的子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额这二者之间的差额来衡量投资收益的具体金额是不太恰当的,主要是对于被减数这一部分的表述容易让人产生误解。比如上例中,按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额应为 575 万元 $[(500+75) \times 100\%]$,子公司该净资产的金额中是没有包括投资过程中所产生的合并商誉的。因为在具体的会计处理中合并商誉的确认是与投资整体相关的,即只有在达到控制标准、形成母子公司后需要编制合并财务报表时才会合并财务报表中对于该项投资中所产生的商誉(即合并商誉)进行确认。而在子公司的个别财务报表中,会计准则规定,长期股权投资的初始确认及后续计量属于投资者通过投资作价体现的商誉部分,均不对长期股权投资的账面价值进行调整。本例题在计算中所采用的 675 万元则是在考虑了合并商誉的金额 100 万元后得出的。

第二处是所转出的其他综合收益是与子公司原来的股权投资相关的,在母公司对子公司的投资丧失控制权后,即二者不再是母子公司后,母公司针对其所控制的其他子公司需要编制合并财务报表时,合并财务报表中视这一部分损益已经实现而需要将其从资本公积中转到当期投资收益中去,故而所转出的资本公积的金额应该是在原有持股比例下所确认的其他综合收益的全部,而不是如例题中所理解的那样,转出与剩余股权相对应的其他综合收益,这一处理不仅缺乏理论依据,容易造成实务操作中的困惑,而且有悖于会计准则原意。

2. 对两处误读的改进建议。针对这两个问题,笔者认为对于第一处所出现的问题,可以将原文中的表述作适当的调整,改为:所处置部分的长期股权投资取得的对价(售价)与剩余股权投资的公允价值之和,与该项长期股权投资在合并财务报表中所反映的账面价值之差,应该计入丧失控制权当期的投资收益。因为在编制合并财务报表时,为体现对子公司投资计价的权益基础,长期股权投资的计量方法要由个别财务报表中的成本法转换为权益法;连续编制合并财务报表时,在合并财务报表中要将长期股权投资的金额随子公司的所有者权益增减变动而随时调整,从而反映母公司长期股权投资的真实账面价值。这样一来,投资收益的金额则是处置部分股权投资交易日长期股权投资的公允价值与合并财务报表中所列示的账面价值之间的差额,然后还需再加上因控制权发生改变而转出的与原子公司股权投资相关的其他综合收益,这样便是在合并财务报表中所要确认的投资收益的全额了。

而对于第二处的问题,亦可以将准则重新表述为:在该项长期股权投资下,与原子公司股权投资在控制权转变前相关

的其他综合收益,丧失控制权时全部转为当期投资收益。首先,不仅要转出与所处置股权部分所对应的其他综合收益,该部分股权由于已经处置,根据会计确认与计量的相关性原则,与其投资相对应的其他综合收益自然需要转出;其次,剩余部分股权所对应的其他综合收益则因控制权的丧失,根据准则规定视为投资收益实现而需要从资本公积中转出。

3. 改进后的会计处理解析。经过这样的重新表述后,对于上一例题,在合并财务报表中的会计处理如下:

甲公司合并财务报表中应确认的投资收益 $= (480+320) - (600+50+25) + 25 = 150$ (万元)。由于个别财务报表中已经确认了 120 万元的投资收益,在合并财务报表中还需要作如下调整:

(1)对剩余股权按照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	3 200 000
贷:长期股权投资	2 700 000 $(6 750 000 \times 40\%)$
投资收益	500 000

(2)对个别财务报表中部分处置收益的归属期间进行调整:

在个别财务报表中,我们所确认的处置部分股权的收益为 120 万元 $(480-600 \times 60\%)$,对于这部分处置收益,20×9 年在合并财务报表中应予确认的金额是 75 万元 $(480-675 \times 60\%)$,故而对于剩余的 45 万元 $(120-75)$ 需要做出调整,反映在合并财务报表中就应该增加 20×7 年 1 月 1 日至 20×8 年 12 月 31 日期间的所有者权益,所以需要在合并财务报表中对已经在个别财务报表中确认的这部分处置收益的归属期间进行调整,即由投资收益还原到所有者权益对应的科目中去。在此,所有者权益的增加一部分(50 万元)是由子公司增加的净利润形成的,另一部分(25 万元)是因可供出售金融资产公允价值上升导致的资本公积的增加,从而账务处理如下:

借:投资收益	450 000
贷:未分配利润	300 000 $(500 000 \times 60\%)$
资本公积	150 000 $(250 000 \times 60\%)$

(3)从资本公积转出在控制权转变前按原持股比例已确认的其他综合收益 25 万元,重分类转入投资收益:

借:资本公积	250 000
贷:投资收益	250 000

可以看出,将准则规定重述之后的会计处理更加合理且易于理解,在合并财务报表中所反映的各个会计账户的总计金额虽然没有变化,但是改进后的会计处理更切合准则原意,每个项目表现出来的经济业务的实质和交易金额的来龙去脉一目了然,充分地体现了会计信息的可靠性、可比性以及相关性等质量要求。

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