

母公司出售子公司合并财务报表损益处理

康程鹏

(河南嵩县通正会计师事务所有限公司 河南嵩县 471400)

一、母公司全部出售子公司股份的账务处理

1. 母公司个别财务报表对处置损益处理。对于母公司个别财务报表而言,该项经济业务实质上是对长期股权投资终止确认。出售价款与长期股权投资的账面价值之间的差额计入当期损益。

2. 母公司合并财务报表对处置损益处理。从合并财务报表整体角度讲,对子公司处置损益应当是出售价款减去合并对子公司确认的商誉减去持续计算的被投资方净资产公允价值份额,其他综合收益转入当期投资损益。

3. 两者间的差异及形成原因。两个报表层面对投资损益明显存在差异,为进一步分析差异,我们将合并财务报表处置损益计算公式进行调整。①不考虑减值时,个别财务报表长期股权投资账面价值等于内含商誉加上初始投资时被投资方净资产公允价值份额;②被投资方净资产公允价值持续变动份额等于持有期间留存收益变动份额加上其他综合收益变动份额。所以,合并财务报表对子公司处置损益等于个别财务报表处置损益减去持有期间留存收益变动份额。这说明差异部分是持有期间留存收益变动份额。

差异原因在于成本法与权益法确认与计量投资损益的时点不同。现行准则规定,母公司对子公司会计核算采用成本法,在编制合并财务报表时调整为权益法。在初始投资以后,在被投资方存在留存收益未进行分配时,在子公司个别财务报表中对这部分未实现持有期间损益不予处理,随着股权的处置,这部分损益体现在最终处置损益上,而在合并财务报表层面对这部分损益在持有期间均已确认,不存在持有期间未实现损益,处置时不应重复确认。至于合并财务报表层面确认的商誉与其他综合收益,随着股权的终止确认一并调整最终处置投资损益,这与个别财务报表确认损益的时点一致,因而不存在差异。

4. 合并抵销分录。对于母公司个别财务报表而言,随着长期股权投资的处置,使得成本法下持有期间未实现的投资损益一并确认为转让损益,并且该损益将最终转移至合并财务报表上。对于母公司合并财务报表而言,由于采用权益法核算已经将持有期间投资损益计算在内,因此必须将转让损益中包含的未实现持有期间投资损益重复因素予以抵销。抵销分录为:借记“投资收益”项目,贷记“未分配利润”、“盈余公积”项目。通过上述调整,抵销后的投资损益反映出合并财务报表的处置损益,同时在不考虑其他因素的情况下,合并财务

报表未分配利润期末数加上原子公司未实现持有期间投资损益则与期初数保持一致,符合了购买法“不改变过去已确认资产、负债的计量标准”的核算原则。

二、母公司部分出售子公司股份的账务处理

1. 母公司个别财务报表对处置损益的处理。对于母公司个别财务报表而言,该项经济业务实质上是对长期股权投资部分终止确认。出售价款与长期股权投资处置部分的账面价值之间的差额计入当期损益,若剩余股权仍对原子公司有重大影响,则采用权益法核算,对剩余股权的账面价值进行追溯调整。对于包含在剩余长期股权投资账面价值中商誉不予调整,对于负商誉调整以前年度留存收益,对于剩余长期股权投资累计未确认的未实现损益与其他综合收益一并调整。若剩余股权对原子公司不存在重大影响或共同控制且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量情况下,则采用成本法核算,剩余股权的账面价值不变。

2. 母公司合并财务报表对处置损益的处理。从合并报表整体角度讲,对子公司处置损益应当是剩余股权的公允价值加上出售价款减去合并对子公司确认的商誉减去持续计算的被投资方净资产公允价值份额,同时将其他综合收益结转。

3. 两者间的差异及形成原因。两者间的差异则由三部分组成,分别为处置部分股权损益期间调整差异、剩余部分股权公允价值与账面价值间差异、剩余部分股权包含的其他综合收益实现结转差异。

由于第一项差异形成原因前面已详细阐述,现就后两项原因展开讨论。根据现行准则和解释公告的要求,在编制合并财务报表时,须对剩余股权在丧失控制权日采用公允价值重新计量,这就使得个别财务报表的长期股权投资账面价值(已追溯调整后)与其不一致,其间的差额计入合并财务报表投资损益。同理,包含在剩余股权中其他综合收益由于股权采用公允价值而实现,从资本公积转入投资损益。

4. 合并抵销分录。调整上述差异的抵销分录为:按剩余股权公允价值与账面价值之间的差异借或贷记“长期股权投资”项目,按已处置部分原个别财务报表累计未确认的未实现损益借或贷记“未分配利润”、“盈余公积”项目,按剩余股权内部包含的其他综合收益借或贷记“资本公积”项目,差异部分借或贷记“投资收益”项目。通过上述调整,个别财务报表确认的处置损益加抵销的投资损益,则反映出合并财务报表的处置损益。○