

# 对《准则解释 4 号》的一点修正建议

周丽娜

(深圳市衡业投资集团有限公司 深圳 518048)

母公司通过多次交易实现的企业合并,在合并财务报表编制中因股权比例的变动涉及两个问题:一是按权益法核算对投资收益如何进行损益调整;二是如何按《企业会计准则解释第 4 号》(简称《准则解释 4 号》)对投资成本进行调整。

例:2011 年 1 月,A 投资公司用银行存款 250 万元购得 B 物流公司 10% 的股份。2011 年 5 月,用银行存款 150 万元再购入 5% 的股份,累计持股 15%。2011 年 10 月,用银行存款 1 200 万元再购得 40%,持股比例上升至 55%。假定股权转让未发生其他交易费用,账面价值与公允价值一致,A 投资公司与 B 物流公司无关联关系。A 投资公司 2011 年投资收益为 7 170 万元,B 物流公司 2011 年净利润 800 万元,提取盈余公积 100 万元。

**B 物流公司净资产情况表** 单位:万元

净资产	2010年12月31日	2011年4月30日	2011年9月30日	2011年12月31日
实收资本	1 000	1 000	1 000	1 000
盈余公积	250	250	250	350
未分配利润	950	1 150	1 450	1 650
合计	2 200	2 400	2 700	3 000

按照《准则解释 4 号》进行会计处理:①按公允价值对投资成本进行调整。《准则解释 4 号》规定,对企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并,在合并财务报表中,对于购买日之前持有的被购买方的股权,应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。2011 年 10 月前,A 投资公司两次购入股权共持股 15%,按 2011 年 10 月净资产的价值比例进行调整,按取得控制权日净资产计算的金额为 405 万元(2 700×15%),而该项投资账面余额 400 万元(250+150),A 投资公司享有 B 物流公司净资产份额与其长期股权投资账面价值的差额为 5 万元,计入当期投资收益。借:长期股权投资 5;贷:投资收益 5。②权益法核算的调整。按被购买方净资产公允价值的调整已经包含了对被购买方净损益的确认,即控制权日前取得的股权,在原取得日至控制权日之间的收益在上述调整中已经确认。在编制合并财务报表时只需对控制权日至会计期末的期间的损益按最终控制权比例进行损益调整的调整。借:长期股权投资 165[(1 650+100-1 450)×55%];贷:投资收益 165。

笔者对《准则解释 4 号》的规定略作修正,将上述第一步处理分成两个步骤进行:①按权益法调整控制权前(2011 年 1

~9 月)取得投资的账面价值。由于股东在不同期间持有股份比例不同导致其应享有的权益不同,所以,在会计期内由于股权变动而导致会计年度内利润分享问题应当区分不同股权分段计算损益调整金额。取得控制权前所属会计期间的应享有的损益份额为 65 万元 [(1 150-950)×10%+(1 450-1 150)×15%]。借:长期股权投资 65;贷:投资收益 65。②按《准则解释 4 号》的主旨思想,控制权之前持有的被购买方股权在控制权购买日的公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。控制权之前持有的被购买方股权在控制权购买日的公允价值与其账面价值的差额为-60 万元 [2 700×15%-(250+150+65)]。借:投资收益 60;贷:长期股权投资 60。

对比以上两种处理,两者的汇总结果是一致的,区别在于投资收益和少数股东收益在合并利润表中的体现。由于控制权前的损益已在第一步予以确认,在合并财务报表时同样只需对控制权日至会计期末期间的损益按最终控制权比例进行损益调整的调整。借:长期股权投资 165[(1 650+100-1 450)×55%];贷:投资收益 165。

对比以上两种处理方法,具体分析如下:

前者完全依照《准则解释 4 号》的规定,未单独在会计处理上确认控制权前股权中包含的 A 投资公司享有的收益份额。抵销分录:借:投资收益 165,少数股东收益 635,未分配利润——年初 950;贷:提取盈余公积 100,未分配利润——年末 1 650。投资收益借方抵销额 165 万元,投资收益贷方抵销额 170 万元(165+5),投资收益合并后金额 7 175 万元(7 170+170-165),少数股东收益 635 万元(800-165)。

后者对《准则解释 4 号》的规定略作修正,先确认控制权前股权中包含的 A 投资公司享有的收益份额 65 万元,加上 A 投资公司对控制权日至会计期末期间的损益按最终控制权比例进行计算应享有的份额 165 万元,A 投资公司在 2011 年度按权益法核算享有 B 物流公司的损益调整额应为 230 万元。抵销分录:借:投资收益 230,少数股东收益 570,未分配利润——年初 950;贷:提取盈余公积 100,未分配利润——年末 1 650。投资收益借方抵销额 290 万元(65+60+165),投资收益贷方抵销额 230 万元,投资收益合并后金额 7 110 万元(7 170+230-290),少数股东收益 570 万元(800-230)。

两种处理方法中,后者对《准则解释 4 号》进行的修正更恰当地反映了投资公司在持有期内对被投资公司产生净损益的责任和权利,是对投资收益和少数股东收益的反映。○