

# 对《准则解释4号》两条规定的不同看法

朱玉广

(泰州职业技术学院 江苏泰州 225300)

**【摘要】**企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并,以及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,均属于对子公司持股比例变化的情形。对达到控制之前的股权和丧失控制之后的股权应如何处理,《企业会计准则解释第4号》作出了解答,但其中尚存在一些不足,本文加以阐述。

**【关键词】**重大经济事项 公允价值 其他综合收益

财政部发布的《企业会计准则解释第4号》(财会[2010]15号)(以下简称《准则解释4号》)中的第3条和第4条分别规范了企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并和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处理,都属于对子公司持股比例变化的处理,其中存在尚待商榷之处。

## 一、“重大经济事项”与个别报表无关吗?

《准则解释4号》第3条规定,在合并报表中对于购买日之前持有的被购买方股权应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量。其理论依据是,多次交易分步实现了非同一控制下的企业合并后,企业取得了足以决定被投资方生产经营决策的控制权,拥有控制权决定了对被投资方的投资已经从量变走向了质变,对于投资方而言此项投资的风险和报酬都已经处于另外一个层次中,因此投资方在编制合并报表时需将控制权的取得作为一个“重大经济事项”。当投资方发生该类重大经济事项时,在合并报表中对于购买日之前持有的被购买方股权如果仍按账面价值反映,则不能完全与该项投资的风险及报酬水平相适应,唯有使用公允价值计量才能更好地反映该项投资的风险与报酬水平。

问题是,“重大经济事项”与个别报表无关吗?个别报表中股权价值只能按照原先的账面价值计量吗?个别报表中的长期股权投资同样实现了从不具备控制权到掌握控制权的实质性转变,同样构成了一项“重大经济事项”,因此亦可以对所取得的全部股权按照最新的公允价值重新计量,除非公允价值的相关数据无从取得,但是既然编制合并报表时能够取得公允价值的相关信息,那就没有理由排斥个别报表中的长期股权投资也使用公允价值计量。当然,个别报表中的长期股权投资使用公允价值计量时,其价值变动的差额与合并报表中计入投资收益不同,应计入公允价值变动损益,因为此时的价值变动损益仍属于未实现损益。“公允价值变动损益”科目核算原本属于本期的损益,即最迟应在每年年末转入“本年利润”账户,但是企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并时个别报表中“长期股权投资”的公允价值变动损益则会出

现跨年度的情况。鉴于此,建议在“公允价值变动损益”科目下分设“本期”和“跨期”两个明细科目,分别核算归属于本期的公允价值变动损益和会影响到以后年度的公允价值变动损益。

同理,丧失控制权后个别报表中对于剩余股权也可以按照公允价值重新计量,而不仅仅是在合并报表中才如此。

## 二、其他综合收益能计入投资收益吗?

在《准则解释4号》第3条的规定中,个别报表层面购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益转入当期投资收益。而在合并报表层面,则是规定购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的,与其相关的综合收益,应当转为购买日所属当期的投资收益。

企业通过多次交易分步实现非同一控制下的企业合并中,存在其他综合收益的情况只有一种,即原先采用权益法核算该项长期股权投资的。例如,被投资方持有的可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积,从而带来被投资方净资产价值的变化,投资方长期股权投资的账面金额在权益法下亦需作出同步同方向的反映,如果我们将此时的调整看成是一场投资方的长期股权投资与被投资方净资产价值保持同步互动的数字游戏,那么《准则解释4号》中第3条的规定则是将此游戏当真了,因为要将其他综合收益转入投资收益了。不妨作一思考,此处的其他综合收益根基牢固吗?可供出售金融资产的公允价值终究只是未实现的持产损益,如果没有最终出售,那么依托在其基础上的其他综合收益的根基是不坚实的。

因此,笔者认为其他综合收益能否转为投资收益,只与被投资方的可供出售金融资产是否真正出售有关。如若出售了,那公允价值变动损益则从未实现损益转化成已实现损益,相应投资方的长期股权投资才可以据此将其他综合收益转成投资收益。

## 三、合并报表层面的投资收益计算正确吗?

按照《准则解释4号》第4条的规定,合并报表中计入丧失投资权当期的投资收益,仅仅包括两部分:一部分是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;另一部分是与原有子公司股权投资相关的其他综合收益。按照此两部分计算出来的金额与通过编制抵销分录抵销个别报表投资收益后的金额能够相互印证吗?下面举例加以说明。

例:(1)2011年1月1日,A公司以银行存款7500万元投资于B公司。当日B公司可辨认净资产公允价值为10000万元(包含一项固定资产评估增值200万元,预计剩余使用年限10年,采用直线法计提折旧)。持股比例为60%。采用成本法核算。双方采用的会计政策、会计期间相同,不考虑所得税因素。

(2)B公司2011年实现净利润600万元。假定A、B公司间未发生任何内部交易。

(3)B公司2011年可供出售金融资产公允价值变动增加100万元。

(4)2012年3月B公司宣告分配现金股利400万元。

(5)B公司2012年实现净利润800万元。假定A、B公司间未发生任何内部交易。

(6)2013年1月1日,A公司出售B公司40%的股权,出售价款6000万元。在出售40%的股权后,A公司对B公司的持股比例为20%,对B公司长期股权投资由成本法改为按照权益法核算。剩余20%股权的公允价值为3000万元。

#### 1. 通过抵销分录计算的结果:

(1)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。借:长期股权投资 288;贷:投资收益 288。

在个别报表中长期股权投资经调整为: $7500 \times 20\% / 60\% + [(\text{净利润} 600 - \text{折旧} 200/10 + \text{可供出售金融资产增值} 100) + (\text{净利润} 800 - \text{股利} 400 - \text{折旧} 200/10)] \times 20\% = 2712$ (万元)。

剩余股权的公允价值 $= 3000 - 2712 = 288$ (万元)

(2)对于个别报表中部分处置收益的归属期间进行调整。借:投资收益 384 $[(600 + 800 - \text{现金股利} 400 - \text{折旧} 200/10 \times 2) \times 40\%]$ ;贷:未分配利润 384。

(3)从资本公积中转出与剩余股权相对应的原计入权益的其他综合收益,重分类转入投资收益。借:资本公积 20 $(100 \times 20\%)$ ;贷:投资收益 20。

个别报表中投资收益为1000万元 $(6000 - 7500 \times 40\% / 60\%)$ ,抵销分录反映需抵销的金额为-76万元 $(288 - 384 + 20)$ ,则合并报表中最终的投资收益金额为924万元 $(1000 - 76)$ 。

2. 按照《准则解释4号》的规定计算的结果。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 $= 10000 + (\text{净利润} 600 - \text{折旧} 200/10 + \text{可供出售金融资产增值} 100) + (\text{净利润} 800 - \text{股利} 400 - \text{折旧} 200/10) = 11060$ (万元),于是,第一部分投资收益金额 $= 6000 + 3000 - 11060 \times 60\% = 2364$ (万元)。

被投资方持有可供出售金融资产增值100万元,相应投资方的其他综合收益为60万元 $(100 \times 60\%)$ ,根据《准则解释4号》的规定,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。所以第二部分投资收益的金额为60万元 $(100 \times 60\%)$ 。将上述两部分金额相加: $2364 + 60 = 2424$ (万元),与通过编制抵销分录得出的金额924万元并不相等。

原因在于《准则解释4号》中未明确商誉的处理,在丧失控制权以后,应终止确认商誉。购买日应确认的商誉为1500万元 $(7500 - 10000 \times 60\%)$ ,在计算计入丧失控制权当期的投资收益时,如果存在相关商誉,还应扣除商誉,即: $2424 - 1500 = 924$ (万元),这样就与通过抵销分录得出的金额相互印证了。

#### 四、计算“从购买日开始持续计算的净资产”的份额可行且必要吗?

在《准则解释4号》第4条规定中,计算合并报表中计入丧失控制权当期的投资收益,需要使用从购买日开始持续计算的净资产的价值,该价值是如何产生的呢?它是在购买日子公司净资产公允价值的基础上再考虑购买日发生的资产评估增值或减值而导致的后续损益的变化,另外还要考虑以后期间被投资方由于实现利润或亏损、发放现金股利等而导致的净资产的变化,以及被投资方由于持有可供出售金融资产的公允价值变化而产生的净资产价值的变化等。可以看出,该计算过程相当繁琐,不仅要关注子公司的利润或亏损,还要关注子公司所持有的可供出售金融资产公允价值变化,也要关注子公司资产评估发生的增值或减值。计算越复杂,越容易出错,相应的也越不可信,这与会计信息质量的相关性要求是背道而驰的。

从另一角度分析,从购买日开始持续计算的净资产的价值既不是被投资方在购买日或丧失控制权日直接的账面价值,也不是被投资方在任一时点的公允价值,这个数据本身的合理性值得怀疑。笔者认为在购买日既然能够取得子公司公允价值数据,那么在丧失控制权日同样可以取得相关公允价值信息,完全可以不采用“从购买日开始持续计算的净资产价值”这样一个指标。从购买日开始持续计算的净资产价值中会用到资产评估增值或减值的数据(如固定资产评估增值等),此处的评估增值始终是以购买日的信息为参照物的,是一个静态的考察指标,如果后续期间该固定资产价值再次发生变化,可能与之前相比不仅没有增值而是发生了减值,或者相反,那么即使从购买日开始持续计算的净资产价值再准确,又有何意义呢?

综合以上分析,建议以丧失控制权日被投资方股权的公允价值取代从购买日开始持续计算的被投资方净资产的价值。

另外,随着会计准则解释的颁布,原有的一些准则或制度已经相继失效,但是遍阅第1号到第5号准则解释,始终找不到“原有相关规定废止”之类的字眼,这对于广大会计实务工作者而言不能不说是一种不足。

#### 主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012