

处置部分股权投资后的合并财务报表调整处理

申屠新飞

(温州职业技术学院财会系 浙江温州 325035)

【摘要】对于投资单位因处置股权等原因丧失控制权的,《企业会计准则解释第4号》规定了报表处理方法。为了帮助考生和有关人员理解和掌握相关规定,本文根据2012年注册会计师考试教材中的例子,阐述了自己的理解。

【关键词】个别报表 合并报表 投资收益

一、引言

《企业会计准则解释第4号》规定,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,应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理。

在个别财务报表中,对于处置的股权按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行会计处理;对于剩余股权,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。

在合并财务报表中,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。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。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。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。

对于上述规定,笔者在现有文献中并没有查询到相关的解释或说明,导致很多注册会计师考生和财务人员无法从理论的高度真正理解这种规定的合理性和必要性。为此,笔者根据2012年注册会计师考试教材《会计》中的例子,谈谈对上述规定的理解,以抛砖引玉。

二、教学案例

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,投资时乙公司可辨认净资产的公允价值为500万元,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75万元,其中按购买日价值计算实现的净利润为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%,能对其施加重大影响。20×9年1月8日,乙公司剩余股权的公允价值为320万元,假定甲、乙公司提取盈余

公积的比例均为10%,假定乙公司未分配现金股利,并不考虑其他因素。2012年注册会计师考试教材《会计》提供如下解答:

1. 甲公司个别财务报表的处理。①确认部分股权处置收益:借:银行存款4800000;贷:长期股权投资3600000,投资收益1200000。②对剩余股权的核算从成本法改为权益法:借:长期股权投资300000;贷:盈余公积20000,利润分配——未分配利润180000,资本公积100000。经过调整,在个别财务报表中,剩余股权的账面价值为270万元。

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为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,在合并财务报表中作如下调整:①对剩余股权按丧失控制权日的公允价值重新计量并作如下调整:借:长期股权投资3200000;贷:长期股权投资2700000,投资收益500000。②对个别财务报表中的部分处置收益的归属期进行调整:借:投资收益300000;贷:未分配利润300000。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100000;贷:投资收益100000。

对于本教学案例,很多人表示无法理解为什么要这样处理。笔者认为,要真正理解上述教学案例,必须回答五个问题。

三、案例解析

第一个问题:处置部分股权的收益是120万元,为什么在合并财务报表中要确认投资收益150万元?

笔者认为,尚未出售60%股权时,乙公司应纳入甲公司的合并范围,那么乙公司在合并财务报表中表现为分部资产、分部负债和分部净资产。甲公司处置乙公司的部分股权后丧失对乙公司的控制权,使得期末合并财务报表中体现为分部资产、分部负债和分部净资产的丧失,从资产负债表期末数和期初数的对比上看,如果不考虑其他因素,那么资产、负债、所有者权益将大幅度减少,因此这种部分处置子公司股权的结果与全部处置子公司股权的结果对合并财务报表而言是完全相同的,都是净资产的增加或减少。按照资产负债观的要求,只

要净资产发生增减变化,就应该视作收入或费用(分配股利、股东追加投资或抽回资本除外)。在本例中甲公司尽管处置部分股权,但在合并报表中却体现为处置整个乙公司,因此按照实质重于形式的要求应视同全部处置并确认相应的处置损益。需要注意的是,处置前甲公司对乙公司所拥有的股权采用成本法核算,但在编制合并财务报表时,为了使甲公司对乙公司长期股权投资项目反映其在乙公司所有者权益中所拥有权益的变动情况,应当将甲公司对乙公司长期股权投资由成本法核算的结果调整为权益法核算的结果,因此在合并报表中确认处置损益时应“将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权益法下应有的长期股权投资余额,将差额计入丧失控制权当期的投资收益。同时与原有子公司股权投资相关的其他综合收益,也应当在丧失控制权时转为当期投资收益”。

所以在本例中,处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和为800万元,按权益法核算的原持股比例所拥有的乙公司的权益份额为675万元,应确认处置损益125万元,同时将乙公司可供出售金融资产的公允价值升值而计入合并财务报表资本公积的25万元结转至投资收益,因此在合并财务报表中应确认的投资收益为150万元。

第二个问题:为什么剩余股权在合并财务报表中要按处置日公允价值计量,而在个别财务报表中按其账面价值计量?

从前文论述来看,由于处置子公司部分股权导致控制权丧失,引起合并财务报表上的资产、负债、所有者权益减少,因此我们已经将此行为视为全部出售子公司股权并确认相应的损益。但是甲公司处置乙公司股权前,在合并财务报表中并没有长期股权投资(甲对乙的长期股权投资已经在合并报表工作底稿中被抵消)。甲公司处置乙公司60%股权后,在合并财务报表中出现了长期股权投资,因此从合并财务报表使用者角度上看,这是新增的长期股权投资,应该按照购置日的公允价值计量反映(也就是甲公司部分处置股权日的公允价值进行计量)。从另一个角度上看,我们可以将部分处置子公司股权的业务分为两个步骤:一是出售全部股权,二是重新购回一部分股权。因此对于剩余的这一部分股权,我们必须按照处置日的公允价值进行计量。而在个别财务报表中,出售部分股权仅仅使得长期股权投资的核算方法和余额发生了一些变化,因此在个别财务报表中仍然按照其账面价值进行计量。

第三个问题:为什么在合并财务报表中对个别财务报表中的部分股份处置收益的归属期进行调整?

在本例中,甲公司个别报表中对子公司长期股权投资的核算采用成本法,60%股权的出售成本为购置成本的60%,即360万元,其处置收益120万元中包含了上述60%股权所对应的乙公司在20×7年1月1日至20×8年12月31日期间实现的净利润30万元(50×60%),并全部作为20×9年的投资收益;在合并财务报表中,对子公司长期股权投资采用权益法,处置时长期股权投资的账面价值为购置成本600万元、持

有期间子公司实现的净利润50万元和子公司可供出售金融资产公允价值升值25万元三者合计数675万元,因此其合并财务报表中的股权处置收益不包括上述30万元,其已经在以前年度合并报表中体现。由于合并财务报表的编制依据是个别财务报表,甲公司个别财务报表将上述30万元作为20×9年的投资收益,因此有必要在合并财务报表编制过程中对个别财务报表体现的30万元投资收益调整计入以前年度损益。

第四个问题:为什么在合并财务报表中要将其他综合收益10万元重分类转入投资收益?

笔者认为,按照权益法的要求,被投资单位因资本公积变化而产生的所有者权益变化额中投资方所拥有的部分,在调整计入长期股权投资的同时对应计入资本公积,投资方处置长期股权投资时,应与该投资相关的资本公积转入当期投资收益。本文已经指出“由于处置原子公司的部分股权导致丧失了对该子公司的控制权,那么应将部分处置视同全部处置,并结转与该投资相关的全部资本公积”(合并财务报表编制过程中所有的依据点),在此,因乙公司可供出售金融资产的公允价值升值而计入合并财务报表资本公积的金额为25万元,应全部转入20×9年度“投资收益”。但是在个别财务报表中,剩余40%股权所对应的乙公司其他综合收益10万元体现在“资本公积”,并没有转入“投资收益”,因此在编制合并财务报表过程中必须对其进行调整,重分类转入投资收益。

第五个问题:合并财务报表和个别财务报表中的投资收益相差30万元,为什么要分上述三个步骤进行调整?

在本例中,当期合并报表应确认投资收益150万元,而个别报表中的投资收益只有120万元,因此必须将120万元的投资收益调整为150万元,假定全部股权出售收入为A,权益法下股权账面价值为B,C为与该投资相关的资本公积,D为出售股权前的盈利,E为成本法下的成本,调整原理如下:

$$B=E+C+D$$

$$\begin{aligned} \text{合并报表中的投资收益 } 150 \text{ 万元} &= A-B+C \\ &= 60\% \times A + 40\% \times A - 60\% \times (E+C+D) - 40\% \times (E+C+D) + C \\ &= 60\% \times (A-E) - 60\% \times C - 60\% \times D + 40\% \times (A-E-C-D) + C \\ &= 60\% \times (A-E) - 60\% \times D + 40\% \times (A-E-C-D) + 40\% \times C \\ &= 120 - 30 + 50 + 10 \end{aligned}$$

上式中,60%×(A-E)表示个别报表中的收益,60%×D表示出售部分股权应分享的以前年度盈利,40%×(A-E-C-D)表示剩余股权公允价值与账面价值的差价,40%×C表示与剩余股权相关的资本公积。整个计算过程就是将个别报表投资收益调整为合并报表投资收益的过程。

另外,如果处置子公司的部分股权后,剩余股权不能对原子公司有重大影响,那么投资方应根据持有目的和公允价值能否可靠确定将剩余股权作为长期股权投资、可供出售金融资产或交易性金融资产,但合并财务报表中的调整思路仍一样。

主要参考文献

中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2012