

因减持股份由成本法 转为权益法如何调整合并报表

冷琳

(湖南财政经济学院 长沙 410205)

企业由于转让部分股份,对被投资单位不再拥有控制权,影响程度转为共同控制或重大影响时,长期股权投资的核算方法应相应由成本法转为权益法。此时投资企业个别财务报表中的分录采用追溯调整法编制,对剩余股份视为原取得该投资时即采用权益法核算。但如果投资企业需要编制合并财务报表,在合并报表中是否应该抑或应如何进一步编制调整分录,对初学者来说往往难以理解。本文针对这些问题结合案例阐述自己的观点。

一、企业因为减持股份由成本法转为权益法时,合并报表中是否需要投资企业个别报表数据做进一步调整?如果要调整,应如何调整?

投资企业对被投资单位原来享有控制权,被投资单位原已纳入投资企业合并财务报表的合并范围,由于减持股份丧失了控制权。此时,被投资单位不再纳入合并财务报表的合并范围,但投资企业如果有其他子公司,仍需编制合并财务报表。在合并财务报表的编制中,需要对投资企业个别财务报表的会计处理做相应调整。整体的思路是:将全部投资视为先出售,再将剩余股份按回购日的公允价值回购。在合并报表中我们要编制的调整分录主要包括三方面:

首先,将剩余股权投资的账面价值调整为丧失控制权日的公允价值。这是因为有处置股权行为,就有了处置股权的对价,我们可以比照确定剩余股权的公允价值。为提高会计信息质量的相关性和及时性,在确保信息可靠性的前提下,我们有必要及时调整长期股权投资的账面价值。具体会计分录为:借:长期股权投资;贷:投资收益(或相反分录)。

其次,对个别财务报表中确认的处置股权的投资收益归属期间进行调整。投资企业原先对被投资单位采用的是成本法,处置股权时将处置股权的对价与相应股权投资的成本的差额直接记入了处置当期的投资收益。而其实这部分投资收益中包括了投资企业持有股权期间,被投资单位可辨认净资产公允价值变动中按其处置股权部分应享有的份额。这在投资企业处置投资当期的合并财务报表中,是应包含在相关报表项目期初余额中的,为确保合并财务报表数据的衔接,因此要对投资企业个别财务报表中确认的股权处置部分投资收益进行还原调整。具体会计分录为:借:投资收益;贷:盈余公

积——年初,未分配利润——年初,资本公积——年初(或相反分录)。

最后,将与原投资有关的其他综合收益(资本公积)转入投资收益。因为减持股份由成本法转为权益法时,视为将全部投资出售再回购,按股权投资处置的核算原理,投资企业应将持有期间确认的所有其他综合收益转入处置当期的投资收益。具体分录为:借:资本公积;贷:投资收益(或相反分录)。

例1:A公司2011年1月1日以900万元取得B公司60%的股权,A、B公司没有关联方关系,当日B公司可辨认净资产公允价值为1400万元,除一项固定资产外,其他可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等。该固定资产账面价值为100万元,公允价值为200万元,预计尚可使用年限为5年,采用年限平均法摊销,无残值。2012年1月1日甲公司以500万元出售B公司20%股权,剩余40%股权当日公允价值为1000万元,股权出售后A公司对B公司不再具有控制权,但具有重大影响。B公司2011年1月1日至2012年1月1日实现净利润1020万元,分配现金股利200万元,可供出售金融资产公允价值增加50万元。假定A公司拥有其他子公司,仍需编制合并财务报表,A公司按净利润的10%提取法定盈余公积,A、B公司之间未发生内部交易。不考虑所得税费用和长期股权投资明细科目之间的结转。

分析:这是一个典型的由于出售股权丧失控制权的经济业务,A公司需要编制合并财务报表。2011年B公司是A公司的子公司,被纳入A公司2011年合并财务报表的编制范围。为提高会计信息的相关性和及时性,并确保合并财务报表2011年年末余额与2012年年初余额的一致性,在2012年A公司合并财务报表的编制过程中,要将剩余40%股权的账面价值调整为公允价值,并将个别财务报表中确认的处置损益进行期间调整,由处置当期损益调整到期初留存收益或资本公积,再将资本公积转为投资收益。具体会计分录如下(金额单位:万元,下同):

1. A公司个别财务报表分录。

(1)出售20%股权:借:银行存款500;贷:长期股权投资300,投资收益200。

(2)剩余40%股权追溯调整为权益法。①初始投资成本的

追溯调整。剩余股权投资成本为 600 万元(900-300),大于原取得股权时在 B 公司可辨认净资产公允价值中享有的份额 560 万元(1 400×40%),不需要调整长期股权投资成本。②剩余股权的追溯调整。2011 年 1 月 1 日至 2012 年 1 月 1 日 B 公司按购买日公允价值持续计算的净损益导致的净资产增加=1 020-(200-100)÷5-200=800(万元)。

借:长期股权投资——损益调整 320、——其他权益变动 20;贷:盈余公积 32(800×40%×10%),利润分配——未分配利润 288(800×40%×90%),资本公积——其他资本公积 20(50×40%)。

编制上述分录后,A 公司个别财务报表中剩余 40%股权的账面价值=900-300+340=940(万元)。

2. A 公司合并财务报表分录。

(1)将剩余股权投资账面价值调整到公允价值:借:长期股权投资 60(1 000-940);贷:投资收益 60。

(2)对个别财务报表中确认的投资收益进行追溯还原:借:投资收益 170;贷:盈余公积——年初 16(800×20%×10%),未分配利润——年初 144(800×20%×90%),资本公积——年初 10(50×20%)。

(3)将 A 公司确认的资本公积转入投资收益。借:资本公积 30(20+10);贷:投资收益 30。

二、如果企业不是在年初转让股权丧失控制权,而是在年中转让股权丧失控制权,则其合并报表中调整分录与前例相比是否有变化?

根据《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定,企业在本期出售转让子公司部分或全部股份,丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下,在编制合并资产负债表时,不需要对该非子公司的资产负债表进行合并。但在编制合并利润表时,则应当以该子公司自期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表为基础,将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、成本、利润纳入合并利润表。因此,如果企业是年中转让股权丧失控制权的,在编制合并财务报表时,企业在前述三个调整分录的基础上,还需将对转让股权企业自期初至丧失控制权日按原持股比例确认的投资收益抵销。会计分录为:借:投资收益;贷:盈余公积,未分配利润(或相反分录)。

例 2:其他条件不变,假设 2012 年 7 月 1 日 A 公司以 700 万元出售 B 公司 20%股权,剩余 40%股权当日公允价值为 1 400 万元,股权出售后 A 公司对 B 公司不再具有控制权,但具有重大影响。B 公司 2011 年 1 月 1 日至 2012 年 7 月 1 日实现净利润 1 630 万元(其中 2011 年 1 020 万元,2012 年上半年 610 万元),分配现金股利 200 万元,可供出售金融资产公允价值增加 50 万元。

分析:因为 A 公司股权出售的时间为年中,在合并财务报表调整分录的基础上,需增加抵销处置年度(2012 年)上半年对 B 公司按原持股比例确认的投资收益的会计分录。

1. A 公司个别财务报表分录。

(1)出售 20%股权:借:银行存款 700;贷:长期股权投资 300,投资收益 400。

(2)剩余 40%股权追溯调整为权益法。初始投资成本的追溯调整(与例 1 相同方法判断,略)。剩余股权的追溯调整如下:

2011 年净损益调整同例 1,略。2012 年 1 月 1 日至 2012 年 7 月 1 日 B 公司按购买日公允价值持续计算的净损益导致的净资产增加=610-(200-100)÷5+2=600(万元)。借:长期股权投资——损益调整 560(1400×40%)、——其他权益变动 20;贷:盈余公积 32,利润分配——未分配利润 288,投资收益 240(600×40%),资本公积——其他资本公积 20。

编制上述分录后,A 公司个别财务报表中剩余 40%股权的账面价值=900-300+580=1 180(万元)。

2. A 公司合并财务报表分录。

(1)将剩余股权投资账面价值调整到公允价值:借:长期股权投资 220(1 400-1 180);贷:投资收益 220。

(2)对个别财务报表中确认的投资收益进行追溯还原:借:投资收益 170;贷:盈余公积——年初 16(800×20%×10%),未分配利润——年初 144(800×20%×90%),资本公积——年初 10(50×20%)。

注:需要对 B 公司 2012 年上半年净损益引起的净资产公允价值变动进行调整,但因为此时会计分录中借贷方的投资收益均为 120 万元(600×20%),互相抵销,故未体现。

(3)将 A 公司确认的资本公积转入投资收益:借:资本公积 30(20+10);贷:投资收益 30。

(4)对个别财务报表投资收益发生额中包含的处置年度上半年按原持股比例确认的 B 公司投资收益进行抵销:借:投资收益 360(600×60%);贷:盈余公积 36(360×10%),未分配利润 324。

三、有无简便方法计算企业在丧失控制权的情况下,合并财务报表中因处置投资应确认的投资收益?

当企业转让部分股权,从而丧失控制权时,我们视为企业先将全部投资出售再回购。因此可按资产处置损益的普遍计算方法确认相应投资收益,用全部股权的公允价值减去合并财务报表角度的长期股权投资账面价值再加上应结转的全部资本公积。展开后具体计算公式可归纳为:丧失控制权日合并财务报表中确认的投资收益=处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和-(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+按原持股比例计算的商誉)+按原持股比例应享有的其他综合收益。

这个公式正确与否,我们可以通过例 1 来验证。例 1 中,运用上述公式计算合并财务报表中确认的投资收益=(500+1 000)-[(1 400+850)×60%+(900-1 400×60%)]+50×60%=120(万元)。将例 1 所有会计分录中投资收益的发生额加总=200+60-170+30=120(万元),与前面计算结果一致。该结论也可在例 2 中得到证实,不再详述。○