

同一控制下长期股权投资核算存在的问题

毕芳 孙红梅(教授)

(陕西科技大学管理学院 西安 710021 上海师范大学商学院 上海 200234)

【摘要】 本文通过比较我国的会计准则和国际财务报告准则中关于企业合并形成的长期股权投资的相关规定和差异,说明了在同一控制下的企业合并形成的长期股权投资存在的问题,并提出自己的建议和解决方案。

【关键词】 国际财务报告准则 企业合并 同一控制

长期股权投资的会计计量是会计核算中较为复杂难懂的部分。在2006年出台的《企业会计准则2号——长期股权投资》中,首次提出了在初始取得投资时,把企业合并形成的长期股权投资分为同一控制下的企业合并形成的长期股权投资和非同一控制下形成的长期股权投资。而在国际会计准则中,在初始计量时候,却没有划分同一控制和非同一控制。我国在初始计量上做了大胆创新,然而经过多年的准则实施,发现同一控制下的长期股权投资会计处理存在一些问题,本文试对此作些分析。

一、我国长期股权投资相关理论

1. 我国的会计准则中规定在以企业合并方式取得的长期股权投资,应分为“同一控制下”和“非同一控制下”。一般来说,发生在同一企业集团内部企业之间的合并称为同一控制下的企业合并。例如母公司将子公司注销,并将全资子公司的净资产转移至母公司,母公司将它向其他子公司出售,将对子公司的权益转移给它旗下的另一家子公司。同一控制下的企业合并具有两个特点:第一,站在总体的高度也就是从最终控制方来看,不管内部子公司权益如何变化,母公司对所能实施控制的净资产前后没有发生变化,其账面价值在原则上保持了一致;第二,这种合并主要发生在关联方之间,它们的交易价格往往不存在公允价值,也不能以协定的价格进行计量,因为这样会导致总体资产的增资。所以应采用合并方账面价值进行核算。关于同一控制下的会计处理,采用权益结合法。合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,对于这部分差额应该冲减资本公积的账户余额,若资本公积的余额不足进行冲减的,应冲减留存收益账户余额。

2. 非同一控制下的企业合并和同一控制下企业合并相反。即在没有其中的一方或被多方控制的情形下,一个企业对另一个或多个企业股权或净资产的行为进行购买。这些参与购买的各方,在合并交易的前后都不受同一个企业控制。这些

企业间没有必然的联系。非同一控制下企业合并主要有以下两个特点:第一,企业与企业之间不存在关联关系,它们彼此之间不存在利益关系,它们都是依据自己的意愿进行交易。第二,双方是在公平是市场环境下,进行讨价还价,都以自己的利益为出发点。所以交易的价值一般可以达成协议,即按公允价值进行核算。非同一控制下企业合并采用购买法,购买法即合并成本的确定以公允价值(包含所付出的资产、发生的或者承担的债务和发行的权益工具)为基础进行计量。

二、我国和国际会计准则关于长期股权投资对比分析

在初始计量方面,国际财务报告准则和美国财务会计准则所规定的企业合并,均不包括同一控制下的企业合并。在国际会计准则中,并没有企业合并的理论,其对于子公司的投资,采用成本法进行后续计量,并且不区分该投资是否形成企业合并。

对于合并的会计处理,在我国主要有购买法和权益结合法。会计实务上最早采用的是权益结合法,这两种不同的会计处理方法会产生不同的会计结果,而且差异很显著。长期以来,实务界和理论界有关企业合并的争议焦点为是否应取消权益结合法。采取权益结合法可以使合并企业的财务报表比较好看,但这也给盈余管理提供了较大的空间。因此美国已经将其取消,IASB(国际会计准则理事会)颁布的IFRS3(国际财务报告准则3号)也取消了权益结合法。但是IFRS3不适用于同一控制下的企业合并,所以国际财务报告准则并没有对同一控制下的企业合并进行说明。因此,在编制合并报表时,我国对同一控制下的企业合并采用权益结合法,也有客观存在的必要。

三、同一控制下会计处理存在的问题分析

1. 取得长期股权投资时的处理。在同一控制下,若形成企业合并,那么就应按照准则处理按照账面价值进行初始计量;若没有形成企业合并,其处理方法在我国现有的会计准则中没有明确的说明。在一般情形下,企业对没有形成企业合并的长期股权投资用公允价值进行后续计量。这给实务操作带来了不便,也容易导致操作利润的行为产生。

例:甲公司持有丙公司70%的股权,并且持有乙公司50%的股权,按照相关协议,甲公司可以控制乙公司和丙公司。甲公司对丙公司的长期股权投资账面价值为300万元。在2012年12月甲公司持有丙公司70%的股权的公允价值为600万元,2013年1月,甲公司将持有的丙公司70%的股权的35%转让给了乙公司。乙公司以现金按照公允价值支付了300万元给甲公司。2013年12月底,丙公司的所有者权益账面为400万元。具体关系如图所示:

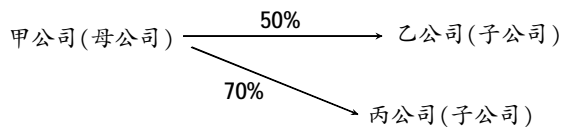


图1 初始关系

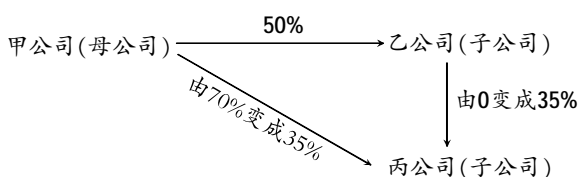


图2 投资后关系

依据准则的规定,在同一控制下的相关交易,无论是否可以形成合并,相关会计处理方法都是一致的。但由于公司可能会规定一些协议,这些交易属性待定,那么,这就产生了会计差异,可能会对会计利润造成影响。具体说明如下:

若根据协议的规定,乙公司不对丙公司形成控制,那么乙公司的长期股权投资投资的金额应由丙公司的公允价值作为计量基础,即确认350万元的长期股权投资。

若根据协议的规定,乙公司可以对丙公司形成控制,那么乙公司的长期股权投资投资的金额应由丙公司的账面价值作为计量基础,即确认140(400×35%)万元的长期股权投资。

上述两种情况进行对比可以看出,其可能使得会计上资产金额达到很大的差距。另外,这样缺少客观性,有可能违背经济实质。因为在交易的前后,乙公司和丙公司都受甲公司的控制,那么,甲公司很能根据自己的需要制定相应的协议章程,来确定乙、丙公司是否形成合并,并选不同方法对会计进行计量。所以若准则不在此处作修订和说明,在实务中公司可能会根据自己的需要,利用企业内部交易,对财务报表进行操纵。

2. 通过进一步购买同一控制下的子公司所存在问题。在企业合并后,被合并的一方可能会购买和它在同一控制下的子公司的股份。关于这个情况的会计处理,我国的长期股权投资准则并没有做出明确规定,只对通过多次交易实现的企业合并进行了解释。对此,我们只能按照企业会计准则解释2号的要求去处理相关业务,该解释规定母公司购买子公司的少数权益应按照公允价值进行处理。在编制合并报表的时候再进行相关的权益交易的抵销。如果按照这样操作,个别报表和合并报表就会产生差异,而且这在初始时候也没有考虑同一控制这一条件。同一控制下的企业合并应该采用账面价值。而

此处就可能出现前后不一致的现象。

承前例,假如2013年6月,乙公司又从甲公司处购买了丙公司剩下的35%的股份,支付320万元。这就符合我们所要陈述的情况。按照准则的规定,乙公司应该按照公允价值320万元确认为长期股权投资,在合并报表中,再进行相应的抵销处理。相关关系如图所示:

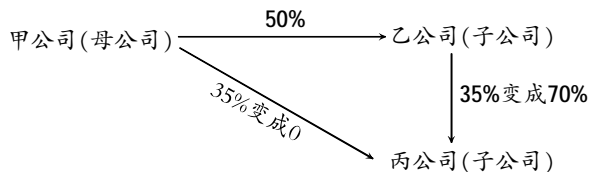


图3 投资后各方关系

如此一来,这种交易就可被看成权益交易。同一控制下的企业合并按账面价值计量在个别报表中就会就存在这种差异。这样处理产生不同的结果,会导致相似交易的会计信息没有可比性,虽然在进一步购买同一控制下的子公司股权的会计处理在合并报表中做了调整,使得最后结果和同一控制的企业合并中会计处理结果一致,但是这也增加了会计的复杂性,不利于会计工作者理解和操作。

四、改进建议

通过分析,我们可以知道,我国准则在同一控制的规定上还存在问题,其处理方法没有真实的体现交易的实质性质,所以不同企业可能会用不同的处理方法,导致差异产生。这不仅违背了会计的信息质量要求的可比性,而且和国际准则产生了一定的差异。不利于报表使用者做决策。所以,笔者建议应该简化企业合并取得长期股权投资的处理,不再区分同一控制或非同一控制,在初始计量时候,都应按照支付对价或承担负债的公允价值进行会计计量。

按照此思路,在例题中无论公司间有没有章程和协议,都应该按照公允价值进行初始成本的确认。所以不能简单看其章程协议,就确定企业合并的关系。也就是说在上述例题中第一种情况,同一控制下企业合并中,乙公司的长期股权投资的金额应以丙公司的公允价值作为计量基础,即确认350万元的长期股权投资;而在通过进一步购买同一控制下的子公司这种情况下,乙公司应在合并报表中确认长期股权投资的金额为140万元(400×35%)这与在个别报表中确认的320万元形成差额180万元。对此应先冲减资本公积,如果不足冲减,再应冲减留存收益账户余额。通过上述的会计方法的改进能够消除在同一控制下企业合并所产生的会计问题。

【注】本文系陕西科技大学博士基金项目“企业社会责任会计研究”(项目编号:BJ09-19)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部会计资格评价中心. 中级会计实务. 北京: 中国财政经济出版社, 2010
2. 新企业会计准则重点难点解析编写组. 新企业会计准则. 北京: 企业管理出版社, 2006