

长期股权投资后续计量 方法转换及合并报表处理

柴 才

(厦门国家会计学院研究生处 厦门 361005)

【摘要】长期股权投资准则作为企业合并与合并报表准则的基础,其重要性不言而喻。实务中,长期股权投资核算的难点通常在于后续计量方法的转换以及在合并报表中的处理。本文就长期股权投资后续计量方法中涉及合并报表处理的几种转换类型进行概括总结,以便能够更好地运用在实务工作中。

【关键词】长期股权投资 后续计量 转换 合并报表

长期股权投资后续计量方法的转换,主要是在成本法和权益法之间进行转换,偶尔也会由于持股比例的变化导致同一种核算方法(成本法或权益法)前后会计处理的不同。以下介绍几种长期股权投资后续计量方法转换的会计处理。

一、成本法转为权益法(减资后丧失对子公司的控制权)

投资单位与被投资单位在减资处置股权之前是母子公司的关系,在减资处置股权之后不再对被投资单位实施控

制,导致对被投资单位只实施共同控制或重大影响,长期股权投资核算方法应由成本法转为权益法。

1. 处置股权日(丧失控制权日)投资单位个别报表中的处理。

(1)处置部分股权后,对于剩余股权对应的投资成本与按剩余持股比例计算的原取得投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额的差额,若前者大于后者,视为

摊销——××专利项目。②进项税额已经抵扣的无形资产,摊入非增值税应税项目:借:应付职工薪酬——职工福利等;贷:累计摊销——××专利项目;同时按摊销额和税率计算不得抵扣的进项税额:借:应付职工薪酬——职工福利等;贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)。③进项税额未抵扣的无形资产的摊销:借:管理费用,应付职工薪酬——职工福利等;贷:累计摊销——××专利项目。

3. 专利技术出租。专利技术出租即专利技术使用权的转让。取得的租金收入确认为其他业务收入,专利技术摊销额及出租时发生的相关费用,确认为其他业务成本。取得收入时:借:银行存款;贷:其他业务收入、应交税费——应交增值税(销项税额)。结转成本费用:借:其他业务成本;贷:累计摊销——××专利项目等。

4. 专利技术转让。为了更清晰地核算专利技术所有权转让业务,宜增设类似“固定资产清理”的科目——“无形资产清理”科目,用来核算企业因出售、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出的无形资产价值等。借方登记无形资产转入清理的价值、清理过程中应支付的相关税费及其他费用;贷方登记出售无形资产取得的价款。清理完毕后净收益转入“营业外收入”账户;净损失转入“营业外支出”账户。

具体账务处理如下:①专利技术转入清理:借:无形资产清理,累计摊销——××专利项目,无形资产减值准备;贷:无

形资产。②取得清理收入(出售收入):借:银行存款;贷:无形资产清理,交税费——应交增值税(销项税额)。③计提相关税费:借:无形资产清理;贷:应交税费——应交城市维护建设税、——应交教育费附加。④结转清理净收益:借:无形资产清理;贷:营业外收入;或者结转清理净损失:借:营业外支出;贷:无形资产清理。

二、“营改增”试点纳税人专利技术的账务处理

“营改增”试点纳税人是指按照《试点实施办法》缴纳增值税的纳税人,分一般纳税人和小规模纳税人。前已述及,《试点实施办法》的《应税服务范围注释》已将技术转让服务纳入“营改增”应税服务范围。另外,《试点过渡政策的规定》第一条第四款规定:试点纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,免征增值税。免征增值税的项目,其相关进项税额不能抵扣。因此对于“营改增”试点纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务的,试点期间不存在增值税的核算内容。试点纳税人专利技术的取得、转让与摊销等核算除不涉及增值税、营业税等税费外,其他与“营改增”前的会计核算无异,不再赘述。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税[2013]37号,2013-05-24

商誉,不调整投资成本;若前者小于后者,调整处置投资当年年初留存收益(原取得投资与处置投资不在同一年度)或计入处置当期的营业外收入(原取得投资与处置投资在同一年度)。

(2)对于原取得投资时至处置投资这期间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动,投资单位对投资成本的调整。
①对于原取得投资日至处置投资当年年初被投资单位实现的净利润和分派的现金股利,投资单位按剩余持股比例计算享有的部分调整年初留存收益,同时调整长期股权投资。被投资单位在此期间实现的除净利润以外导致所有者权益的变动,投资单位按剩余持股比例调整资本公积和长期股权投资。
②对于处置投资当年年初至处置投资日被投资单位实现的净利润以及分派的现金股利,投资单位按剩余持股比例计算的份额调整当期投资收益,同时调整长期股权投资。对于除净利润以外导致所有者权益的变动,投资单位按剩余持股比例计算享有的部分调整资本公积和长期股权投资。

2. 处置股权日(丧失控制权日)投资单位合并报表中的处理。丧失控制权日,剩余股权应当按照丧失控制权日的公允价值计量。处置股权所得价款加上剩余股权公允价值之和与按原持股比例计算的子公司自购买日持续计算至丧失控制权日的可辨认净资产公允价值的份额的差额,计入丧失控制权当期合并报表中的投资收益。此外,母公司原对该子公司享有的商誉也应一并冲减,计入丧失控制权当期合并报表中的投资收益。丧失控制权日以前期间,母公司按原持股比例计算享有该子公司的其他综合收益,在丧失控制权后转入合并报表中的投资收益。合并报表中作如下调整处理:

(1)剩余投资成本在处置日按公允价值重新计量,与其账面价值的差额,确认为当期合并报表中的投资收益。这里的账面价值是指剩余投资成本经权益法追溯调整后的金额。借记“长期股权投资(公允价值)”,贷记“长期股权投资(账面价值)”和“投资收益”。

(2)该子公司处置前实现的净利润(如果有分派现金股利应调减)中投资单位按处置股权比例享有的份额,应调整丧失控制权当期期初未分配利润,同时冲减当期投资收益。借记“投资收益”,贷记“期初未分配利润”。

(3)该子公司处置前发生的除净利润以外导致所有者权益的变动,投资单位按剩余持股比例计算享有的份额在处置当期转出至投资收益。借记“资本公积”,贷记“投资收益”。

(4)由于丧失控制权的子公司自当年年初至丧失控制权日的利润表仍需纳入合并利润表,还需将子公司当期利润分配与母公司投资收益、少数股东损益进行抵销。

例1:2012年1月1日,甲公司支付现金60 000万元取得乙公司90%股权,购买日乙公司可辨认净资产公允价值为50 000万元。2012年全年乙公司实现净利润10 000万元,乙公司可供出售金融资产变动增值1 000万元,提取盈余公积1 000万元(按净利润10%提取),分配现金股利2 000万元。

2013年6月30日,甲公司处置乙公司60%股权取得价款50 000万元,剩余股权在6月30日公允价值40 000万元。2013年前半年乙公司实现净利润5 000万元。

根据上述事项,甲公司在个别报表中做如下处理:①2013年6月30日,甲公司处置乙公司60%股权后,剩余持股比例为30%,剩余投资成本为20 000万元(60 000-40 000)。借:银行存款50 000;贷:长期股权投资——乙公司40 000(60 000×60%/90%),投资收益10 000。②长期股权投资由成本法追溯调整为权益法:初始投资成本调整:20 000-30%×50 000=5 000(万元),视为商誉,不调整长期股权投资。投资收益及其他权益变动的调整:借:长期股权投资——损益调整4 200;贷:盈余公积240[(10 000-2 000)×30%×10%],利润分配——未分配利润[(10 000-2 000)×30%×90%],投资收益1 500(5 000×30%),资本公积——其他资本公积300(1 000×30%)。借:长期股权投资——成本20 000;贷:长期股权投资——乙公司20 000。此时,个别报表中长期股权投资经权益法调整后的账面价值为24 200万元(4 200+20 000)。

合并报表中的处理:①将剩余股权投资账面价值与其公允价值之间差额确认投资收益。借:长期股权投资40 000;贷:长期股权投资24 200,投资收益15 800。②将处置部分对应的投资收益调整当期期初未分配利润,借:投资收益4 800[(10 000-2 000)×60%];贷:期初未分配利润4 800。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,借:资本公积——其他资本公积300(1 000×30%);贷:投资收益300。④抵销乙公司当期利润分配,借:投资收益4 500(5 000×90%),少数股东损益500(5 000×10%);贷:期末未分配利润5 000。⑤合并财务报表中的投资收益=(50 000+40 000)-(50 000+10 000+1 000-2 000+5 000)×90%-(60 000-50 000×90%)+1 000×90%=18 300(万元)。

二、权益法转为成本法(增资后逐步取得被投资单位控制权)

投资单位通过增持股份,使被投资单位由联营企业或合营企业转变为投资单位的子公司。在投资单位取得对被投资单位的控制权日(或购买日),将被投资单位纳入合并报表范围。这种情况下,还要区分取得控制权的企业合并类型进行不同的处理。

1. 个别报表中对达到控制后形成同一控制下企业合并投资成本的调整。长期股权投资入账价值为被投资单位所有者权益的账面价值中按新增股权后的持股比例计算应享有的份额。对于长期股权投资入账价值与原权益法下长期股权投资各明细科目余额加上新增股权时支付的对价之和的差额,调整资本公积,若资本公积不足调整,则调整留存收益。

2. 合并日合并报表中对达到控制后形成同一控制下企业合并的处理。通过多次取得股权达到控制后,被投资单位成为子公司,纳入合并报表范围。投资单位需要编制合并日合并报表。

(1)合并日合并资产负债表的编制。对于合并前子公司实现的留存收益中母公司按持股比例享有的份额,以母公司个别报表中的资本公积(股本溢价)的贷方余额为限,从资本公积转入留存收益。同时,将母公司按持股比例计算享有的子公司所有者权益账面价值的份额与子公司的所有者权益项目余额抵销。同一控制下企业合并,合并日需要将该子公司同时纳入母公司比较资产负债表中,视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时始终是一体化存续下来的。由于比较资产负债表中母公司报表中不存在对该新增子公司的长期股权投资,故将该新增子公司纳入比较资产负债表后需要将其比较期间该子公司期末所有者权益与母公司的资本公积抵销。

(2)合并日合并利润表和合并日合并现金流量表的编制。合并日,需要将母子公司当年年初至合并日的个别利润表和个别现金流量表纳入合并范围,此外还需要编制比较合并利润表和比较合并现金流量表。

3. 个别报表中对达到控制后形成非同一控制下企业合并的处理。个别报表中,以原权益法下核算的长期股权投资账面价值加上新增投资成本(公允价值核算)作为达到控制后对子公司长期股权投资的账面价值。

4. 购买日合并报表中对达到控制后形成非同一控制下企业合并的处理。①对于原权益法下长期股权投资账面价值与在购买日原投资的公允价值之间的差额,在购买日合并报表中将该差额确认为投资收益。②将购买日原投资的公允价值加上新增投资公允价值之和作为企业合并成本,并将其与购买日应享有子公司可辨认净资产公允价值的份额进行比较,确认合并报表中的商誉或者应计入损益的金额。

值得注意的是,非同一控制下企业合并购买日不需要编制合并利润表和合并现金流量表,只需后续期间编制合并报表时将子公司从购买日开始至当期期末的净利润和现金流量纳入合并范围。此外,购买日也不需要比较期间报表调整为纳入该新增子公司的合并报表。

例2:2012年1月1日甲公司支付20 000万元取得乙公司30%股权,甲乙公司在合并前处于同一母公司控制下。当日乙公司可辨认净资产公允价值(等于账面价值)为40 000万元(其中,股本20 000万元,资本公积15 000万元,盈余公积4 000万元,未分配利润1 000万元)。2012年全年乙公司实现净利润10 000万元,提取盈余公积1 000万元。

2013年3月31日,甲公司增资28 000万元又取得乙公司50%股权,当日乙公司净资产账面价值(等于公允价值)为52 000万元(其中股本20 000万元,资本公积15 000万元,盈余公积5 000万元,未分配利润12 000万元)。2013年3月31日,原长期股权投资公允价值为25 000万元。

根据上述事项,甲公司在个别报表中做如下处理:

2012年1月1日取得30%股权时,借:长期股权投资——成本20 000;贷:银行存款20 000。按2012年乙公司全年实现

的净利润确认投资收益,借:长期股权投资——损益调整3 000(10 000×30%);贷:投资收益3 000。2013年3月31日又取得50%股权时,长期股权投资由权益法转为成本法核算,借:长期股权投资——乙公司41 600(52 000×80%),资本公积——股本溢价9 400;贷:银行存款28 000,长期股权投资——成本20 000,长期股权投资——损益调整3 000。

甲公司在个别报表中做如下处理:

将乙公司合并前实现的留存收益中属于甲公司的部分以甲公司资本公积余额为限恢复。借:资本公积13 600;贷:盈余公积4 000(5 000×80%),未分配利润9 600(12 000×80%)。将甲公司股权投资与乙公司所有者权益抵销。借:所有者权益类科目52 000;贷:长期股权投资41 600(52 000×80%),少数股东权益10 400(52 000×20%)。

在比较资产负债表中,将乙公司2012年12月31日的所有者权益与甲公司的资本公积抵销,同时恢复比较期间的留存收益。借:所有者权益50 000(40 000+10 000);贷:资本公积40 000(50 000×80%),少数股东权益10 000(50 000×20%)。借:资本公积12 000;贷:盈余公积4 000(5 000×80%),未分配利润8 000(10 000×80%)。

对于例2,如果甲乙两公司合并前无关联方关系,那么应该按照非同一控制企业合并处理。个别报表中取得50%股权之前的核算同上。取得50%股权时,甲公司作如下处理:借:长期股权投资——乙公司28 000;贷:银行存款28 000。原权益法下核算的长期股权投资转为成本法核算:借:长期股权投资——乙公司23 000;贷:长期股权投资——成本20 000、——损益调整3 000。合并报表中甲公司作如下处理:将原投资购买日公允价值与账面价值的差额调整当期投资收益。借:长期股权投资2 000[25 000-(20 000+3 000)];贷:投资收益2 000。购买日甲公司应确认的商誉=(25 000+28 000)-52 000×80%=11 400(万元)。将乙公司的所有者权益与甲公司长期股权投资及商誉抵销。借:所有者权益类科目52 000,商誉11 400;贷:长期股权投资53 000(28 000+23 000+2 000),少数股东权益10 400(52 000×20%)。

三、购买子公司少数股东股权

母公司购买子公司少数股东股权,在个别报表中前后均采用成本法核算。购买子公司少数股东股权,实质上是母公司与子公司的少数股东就在该子公司股权份额的所有权的交割。具体处理应分为同一控制下与非同一控制下购买少数股东股权两种情况。

1. 同一控制下。①在购买少数股权日投资单位个别报表中处理:对于长期股权投资入账价值,母公司应按照购买少数股权日子公司所有者权益账面价值中少数股权的份额确定。②在购买少数股权日投资单位合并报表中处理:按取得的少数股东股权计算应享有的原取得控制权时,子公司留存收益中归属于母公司的份额恢复,自资本公积转为留存收益。视同取得子公司少数股东股权后形成的报告主体始终是一

体化存续下来的。同时,将母公司按现有持股比例计算享有的子公司所有者权益账面价值的份额与子公司的所有者权益项目余额抵销。

2. 非同一控制下。①在购买少数股权日投资单位个别报表中处理:对于长期股权投资入账价值 应按照支付的对价的公允价值确定。②在购买少数股权日投资单位合并报表中处理:购买少数股权新取得的长期股权投资于按新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应调整资本公积,不足冲减的应冲减留存收益。在合并底稿中将母公司的长期股权投资与子公司的净资产抵销的同时,确认原商誉和应冲减的新商誉。笔者认为,将新增投资成本与按新增持股比例计算的享有子公司净资产的份额的差额视为新增商誉。

例3:2012年1月1日,甲公司支付现金5 000万元取得乙公司60%股权,甲乙双方合并前无关联方关系。购买日乙公司可辨认净资产公允价值为8 000万元。2012年全年乙公司净利润为1 000万元。2013年3月31日,甲公司又支付现金4 000万元取得乙公司另外40%股权,当日乙公司可辨认净资产公允价值为9 300万元。2013年一季度乙公司实现净利润300万元。

甲公司个别报表中的处理如下:甲公司取得60%股权时,借:长期股权投资5 000;贷:银行存款5 000。甲公司取得40%少数股东股权时,借:长期股权投资4 000;贷:银行存款4 000。

甲公司合并报表中的处理如下:对于乙公司2012年实现的净利润,合并报表中按权益法长期股权投资进行调整:借:长期股权投资600(1 000×60%);贷:期初未分配利润600。对于乙公司2013年一季度实现的净利润,合并报表中按权益法长期股权投资进行调整:借:长期股权投资180(300×60%);贷:投资收益180。原取得60%股权应确认的商誉=5 000-8 000×60%=200(万元)。新取得40%股权的成本与按新增持股比例计算享有的新增投资日乙公司可辨认净资产公允价值的份额的差额=4 000-9 300×40%=280(万元),将其冲减资本公积。

将乙公司所有者权益与甲公司长期股权投资及商誉抵销。借:所有者权益类科目9 300,商誉200,资本公积280;贷:长期股权投资9 780(5 000+4 000+600+180)。

四、不丧失控制权下处置部分子公司股权

对于不丧失控制权下处置部分子公司股权,投资单位在个别报表中对其长期股权投资前后均采用成本法核算。

1. 处置股权日投资单位个别报表中的处理。母公司按处置所得价款与处置的长期股权投资账面余额的差额确认为当前的投资收益。

2. 处置股权日投资单位合并报表中的处理。①处置价款与按处置比例计算的子公司自购买日持续计算可辨认净资

产公允价值份额的差额,调整应计入资本公积。②母公司对子公司的剩余长期股权投资成本与按剩余持股比例计算的享有原购买日子公司净资产的份额的差额,视为处置股权后剩余的商誉。作为权益性交易,商誉应保持不变,即应当恢复至原商誉。按原商誉与剩余商誉的差额在合并报表中借记“长期股权投资”,贷记“投资收益”。③按权益法对长期股权投资进行的累计调整,应按处置比例冲减已累计按权益法调整的长期股权投资。

例4:2012年1月1日甲公司支付现金30 000万元取得乙公司90%股权,甲乙公司合并前无关联方关系。购买日乙公司可辨认净资产公允价值为20 000万元。2012年乙公司实现净利润5 000万元。2013年3月31日甲公司处置乙公司30%的股权,取得价款15 000万元。2013年一季度乙公司实现净利润2 000万元。

甲公司2013年3月31日个别报表中的处理:处置30%的股权后,剩余持股比例为60%,剩余投资成本为20 000万元(30 000-30 000×30%/90%)。借:银行存款15 000;贷:长期股权投资10 000(30 000×30%/90%),投资收益5 000。

甲公司2013年3月31日合并报表中的处理:对于乙公司2012年实现的净利润,按权益法调整长期股权投资。借:长期股权投资——损益调整4 500(5 000×90%);贷:期初未分配利润4 500。

同时,按处置比例冲减已按权益法累计调整的长期股权投资。借:投资收益1 500(5 000×30%);贷:长期股权投资——损益调整1 500。对于乙公司2013年一季度实现的净利润,按权益法调整长期股权投资,借:长期股权投资——损益调整1 200(2 000×60%);贷:投资收益1 200。

处置价款与按处置比例计算的乙公司自购买日持续计算可辨认净资产公允价值份额的差额,调整计入资本公积。借:投资收益7 500[15 000-(20 000+5 000)×30%];贷:资本公积7 500。

剩余股权投资成本与按剩余持股比例计算的应享有购买日乙公司可辨认净资产公允价值份额的差额(剩余商誉)=20 000-60%×20 000=8 000(万元)。原取得90%股权时确认的商誉=30 000-20 000×90%=12 000(万元),所以应恢复至原商誉。借:长期股权投资4 000(12 000-8 000);贷:投资收益4 000。

将甲公司的长期股权投资、商誉与乙公司所有者权益抵销。借:所有者权益类科目27 000(20 000+5 000+2 000),商誉12 000;贷:长期股权投资28 200(20 000+4 500-1 500+1 200+4 000),少数股东权益10 800(27 000×40%)。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则(2006).北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010