

因处置部分股权丧失控制权的会计处理探讨

王 云

(中国长城资产管理公司并购重组事业部 北京 100045)

【摘要】在母公司合并财务报表中对处置后的剩余股权要按其在丧失控制权日的公允价值重新计量,由此可能导致剩余股权账面价值和当期投资收益的虚高,并影响以后期间处置剩余股权时的投资收益确认。

【关键词】处置 股权投资 丧失控制权 会计处理

在企业并购重组实务中,因股权转让导致企业增减子公司或其他下属企业的情形非常普遍。由于股权转让不但影响企业当期的资产、负债状况和盈利情况,而且对以后期间产生持续影响,因此其会计处理问题值得关注。

一、企业会计准则的相关规定

《企业会计准则解释第4号》指出:“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:①在个别财务报表中,对于处置的股权,应当按照《企

业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理;同时,对于剩余股权,应当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,按成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。②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

售的商品,按实际收取的价款借记“其他货币资金——支付宝账户”等科目,按出售价格和相关税费贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,代为收取的邮费贷记“其他应付款——邮费”科目。

付邮试用也可以归属于限时打折这类促销之中。付邮试用中邮费的支付额度一般为10元。对于商家申请付邮试用的商品,因为邮费固定为10元,所以会出现收取的邮费与实际支付给运输公司的邮费不一致的情况。在支付邮费给运输公司时,对于邮费的溢价应贷记“其他业务收入”科目,邮费的折价应借记“其他业务成本”科目。对于付邮试用的商品,按成本价、相关税费以及邮费借记“销售费用”科目,按收取的邮费贷记“其他应付款——邮费”科目,按成本价贷记“发出商品”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

三、搭配套餐

搭配套餐是将几种商品结合在一起设置成套餐来销售,旨在让买家一次性购买更多商品。笔者认为,应该以搭配销售的商品的公允价值所占比重来分摊销售收入。

例2:某淘宝商铺为增加甲商品的销量,将其与热销的乙商品搭配销售,销售总价为351元,单独购买甲、乙商品的价格分别为400元和200元。

业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理;同时,对于剩余股权,应当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,按成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。②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

商铺的销售收入=351/(1+17%)=300(元);甲商品分摊的销售收入=300×400/(400+200)=200(元);乙商品分摊的销售收入=300×200/(400+200)=100(元);销项税额=300×17%=51(元)。会计处理如下:借:其他货币资金——支付宝账户300;贷:主营业务收入——甲商品200、——乙商品100,应交税费——应交增值税(销项税额)51。

四、店铺优惠券

店铺优惠券是由淘宝卖家以虚拟电子现金券形式赠送给本店买家,买家凭借所获得的店铺优惠券在购买商品时,当消费的金额达到优惠券使用要求就可以抵扣的消费额度。笔者认为,商家发放店铺优惠券给买家时尚未形成现实的义务,所以暂不需要做会计处理。优惠券本身起着广告宣传的作用,应通过“销售费用”科目核算。在实际使用优惠券时,按收到的价款借记“其他货币资金——支付宝账户”科目,按优惠券面值借记“销售费用”科目,贷记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。对于过期未用的优惠券,不做会计处理。

主要参考文献

庄晓霞.三种不同促销方式的会计与税务处理.财会月刊,2010;5

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的金额。”上述规定与原会计处理方法的不同之处在于,增加了对于合并财务报表的相关规定:

(1)对于剩余股权,不能按照个别财务报表中经调整(由成本法转换为权益法核算)后的账面价值计量,而是要按照其在丧失控制权日的公允价值重新计量,这就可能导致剩余股权在合并财务报表中大幅增值。

(2)合并财务报表中丧失控制权当期应确认的投资收益=处置部分对应的处置对价+剩余部分对应的股权公允价值-全部对应的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(简称为“净资产份额”,包含购买日形成的商誉)。该公式可进一步变形为:

投资收益=处置部分对应的处置对价+剩余部分对应的股权公允价值-(处置部分对应的净资产份额+剩余部分对应的净资产份额)=(处置部分对应的处置对价-处置部分对应的净资产份额)+(剩余部分对应的股权公允价值-剩余部分对应的净资产份额)

对于公式中的这两个括号,可理解如下:

(1)在母公司个别财务报表中,已确认了处置收益:处置收益=处置部分对应的处置对价-处置部分的账面价值。但只有其中的一部分即第一个括号中的部分,应当计入当期投资收益,其余的应在以前期间就计入投资收益或资本公积。应在以前期间计入的部分=处置部分对应的净资产份额-处置部分的账面价值。这是由于,这一部分其实是子公司在处置前历年实现的净损益和其他所有者权益变动在母公司账面上的反映,故应记录在实际发生的期间(准则解释还应进一步区分当期是否发生净资产份额变动,如有,则应计入当期投资收益)。因此,在合并财务报表中,需将个别财务报表中“多计”的这一部分由投资收益转出至留存收益或资本公积。

(2)在母公司个别财务报表中,已对剩余股权改按权益法计量,即将剩余股权的账面价值调整为其所对应的净资产份额。但在合并财务报表中,要将剩余股权的账面价值进一步调整为其在丧失控制权日的公允价值,因此,需将个别财务报表中“少计”的这一部分即第二个括号中的部分,确认为投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益也要全部转为当期投资收益。

二、案例分析

B公司为上市公司,股份总数为18 600万股。A公司持有其9 858万股股份,持股比例为53%,股权账面价值为60 626.7万元(合6.15元/股)。A公司取得B公司股份时,为非同一控制下的企业合并,且未形成商誉。A

公司取得B公司股份后,一直将B公司作为子公司并表核算。2013年1月,A公司将其持有的6 138万股B公司股份(占股份总数的33%,账面价值为37 748.7万元)转让给第三方,取得处置对价54 321.3万元(合8.85元/股)。1月5日,股权过户手续办理完毕。当日,B公司股价为10.13元/股。自购买日开始,B公司持续亏损,且未发生除净损益外的其他影响所有者权益变动的其他事项。至股权过户日止持续计算的B公司净资产总额为30 390万元(合1.63元/股)。A公司自此变更为B公司的第二大股东,剩余股份数为3 720万股(账面价值为22 878万元),持股比例降至20%。A公司虽丧失控制权但仍具有重大影响。

1. 在A公司个别财务报表中。①按处置对价与处置部分的账面价值之差确认处置收益:借:银行存款54 321.3;贷:长期股权投资37 748.7,投资收益16 572.6。②对剩余股权改按权益法核算:借:长期股权投资6 078(30 390×20%),留存收益16 800;贷:长期股权投资22 878。可见,由于持续亏损,剩余股权账面价值下降。

2. 在A公司合并财务报表中。①将个别财务报表中确认的处置收益中不应计入当期投资收益的部分调至留存收益:借:留存收益27 720;贷:投资收益27 720(37 748.7-30 390×33%)。持续亏损造成的净资产减值应体现为以前期间的投资损失。②将剩余股权账面价值在个别财务报表中权益法调整的基础上进一步调整至其在丧失控制权日的公允价值:借:长期股权投资37 683.6[(9 858-6 138)×10.13];贷:长期股权投资6 078,投资收益31 605.6。

综上,在合并财务报表中确认的当期投资收益总计为75 898.2万元,其中处置收益为44 292.6万元、对剩余股权按公允价值重新计量产生的收益为31 605.6万元。同时,剩余股权的账面价值在个别财务报表中由原来的22 878万元减至6 078万元,而在合并财务报表中却大幅增加至37 683.6万元。

这种处理存在以下两个问题:①在合并财务报表中,剩余股权的账面价值按照丧失控制权日的公允价值重新计量后实现大幅增值。事实上,由于持续亏损,剩余股权对应的净资产份额已缩水至原来账面价值的27%。对于被投资企业市净率较高的情形,这种计量方法并不合理。②在合并财务报表中,通过对剩余股权重新计量产生的收益(浮盈)占到了总收益的42%。这种浮盈实际是将以后期间处置剩余股权时可能取得的收益提前到当期确认,且若未来的处置对价无法达到现在的股价水平,还会产生亏损。这显然不符合权责发生制原则。

主要参考文献

财政部.关于印发企业会计准则解释第4号的通知.财会[2010]15号,2010-07-14