

# 非同一控制下控股合并投资业务之会计处理

杭州 骆国城

在各类股权投资业务核算中,非同一控制下的控股合并投资业务核算是理论学习和实务操作中的难点,其涉及区分合并投资与非合并投资、控股合并投资与非控股合并投资、同一控制下控股投资与非同一控制下控股投资、控股投资业务初始计量中的购买法和权益法、后续计量中的成本法和权益法等。笔者认为,宜从控股合并投资业务的初始计量、确认投资收益的后续计量、股权资产期末计量和转让处置股权等环节掌握非同一控制下控股合并投资业务的会计处理。

## 一、非同一控制下控股合并投资业务的初始计量

《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS 2)第三条要求购买方在购买日按合并成本确认长期股权投资的初始投资成本。合并成本是购买方为取得股权所付出资产或发行权益性证券的公允价值,包括所发生的直接相关费用,它是购买方取得控股权的代价。《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS 20)第十三条规定,购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉;第十七条规定,形成母子公司关系的企业合并中,母公司的合并成本大于合并中取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额确认为商誉,按本准则的规定列示。目前,对长期股权投资业务核算规范存在不同的理解:有的认为应按照购买方合并成本确认长期股权投资的初始投资成本;有的认为应按照取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额确认长期控股合并投资的初始成本。

长期股权投资业务有关核算规范有其各自适用的条件:非同一控制下未取得控股权的长期股权投资业务,应以投出资产的公允价值进行初始计量;非同一控制下的吸收合并与新设合并形成单一会计主体和法律主体,购买方在此合并中取得的被购买方的各项可辨认资产和负债按其公允价值入账的,购买方应按CAS 20第十三条的规定进行核算;非同一控制下的控股合并投资业务,控股投资方与被投资方的会计主体和法律主体资格继续存在,合并后形成了母子公司关系和企业集团,被投资方的资产和负债未直接转移到控股投资方,控股投资方应按合并成本确认长期股权投资的初始投资成本,但控股投资方需代表企业集团编制合并确认日的合并资产负债表,这类股权投资业务应按CAS 20第十七条的规定进行核算。

长期股权投资按合并成本进行初始计量,控股投资方取得的被投资方可辨认净资产公允价值的份额不构成其长期股权投资入账额。非同一控制下控股投资的母公司代表企业集

团编制合并财务报表时,需将所属子公司的各项资产、负债的公允价值反映在合并财务报表中,为避免集团内部成员之间的重复计量,母公司对子公司的长期股权投资在报表日的账面余额应与报表日拥有的子公司可辨认净资产公允价值的份额相抵销,两者之间的差额在合并财务报表中反映,不构成控股投资企业的长期股权投资入账额。

在非同一控制下控股合并投资业务的初始计量中,笔者认为应把握下列要点:

1. 控股投资方与被投资方有各自独立的利益目标,通常控股投资方付出资产或发行权益性证券的公允价值与取得的被投资方可辨认净资产公允价值的份额相符。如果两者不相符,则控股投资方需按合并成本确认长期股权投资的入账额,即:取得控股权的长期股权投资入账额=付出资产或发行权益性证券的公允价值+所发生的直接相关费用。

2. 投资转出的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额,确认为控股投资方的营业外收支。

3. 分清吸收合并与控股合并投资业务核算之间的区别。吸收合并形成单一会计主体,不需要编制合并财务报表,购买方取得的被购买方的资产和负债按其公允价值计量并登记到购买方的账簿中,购买方合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额确认为购买方的商誉;控股合并形成具有复合会计主体性质的企业集团,需要编制合并财务报表。

4. 控股合并形成的企业集团在编制合并财务报表时,子公司各项可辨认资产和负债应按其公允价值列示在报表中,为了避免集团内部成员之间的重复计量,需要将母公司对子公司的长期股权投资账面余额与其享有的子公司可辨认净资产公允价值的份额相抵销。控股投资企业长期股权投资的账面余额小于取得的被投资企业可辨认净资产公允价值份额的差额确认为集团的当期损益,列入合并利润表中的营业外收入,可理解为集团账面资产的增值收益;控股投资企业长期股权投资的账面余额大于取得的被投资企业可辨认净资产公允价值份额的差额,在合并财务报表中确认为集团的商誉,而不是母公司的商誉。

5. 分清合并投资与非合并投资业务核算的区别。在未取得控股权的长期股权投资业务中,投资方应以付出资产的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本,不需要编制合并财务报表。

6. 分清同一控制与非同一控制下集团内部成员之间控

股投资业务初始计量方法的区别。同一控制下控股投资方的长期股权投资应按取得的被投资方净资产账面价值的份额确认初始投资成本。

现举例说明非同一控制下控股合并投资业务的初始计量:

例 1:华新公司与光明公司是非同一控制下的两个企业,2007 年 1 月 1 日华新公司取得了光明公司 60%的控股权。取得控股权日(2007 年 1 月 1 日),华新公司、光明公司各项资产、负债的账面价值和公允价值资料见下表:

金额单位:万元

项 目	华新公司 账面价值	光明公司 账面价值	光明公司 公允价值
货币资金	2 925	180	180
存货	1 480	102	180
应收账款(净值)	2 700(光明公司)	800	800
长期股权投资	1 500	860	1 520
固定资产	2 800	1 200	2 200
无形资产	600	200	600
资产总计	12 005	3 342	5 480
短期借款	1 150	540	540
应付账款	1 500	600	600
实收资本	3 000	1 000	
资本公积	2 000	600	
盈余公积	2 000	200	
未分配利润	2 355	402	
所有者权益合计	9 355	2 202	4 340
负债和所有者 权益总计	12 005	3 342	5 480

如果华新公司分别按照以下出资方式取得光明公司 60%的控股权,则华新公司应依据相应的凭证作出下列会计处理(会计分录中的金额单位均为万元):

如果华新公司支付 2 800 万元现金(含评估手续费等)取得光明公司 60%的控股权,则:借:长期股权投资——光明公司 2 800;贷:银行存款 2 800。在编制控股合并日的合并资产负债表时,华新公司应当将对光明公司的长期股权投资的账面余额 2 800 万元与取得的光明公司可辨认净资产公允价值的份额 2 604 万元(4 340×60%)相抵销(下同),并在合并财务报表中确认集团商誉 196 万元(2 800-4 340×60%),但这不形成华新公司的商誉。

如果华新公司发行 1 000 万股股票(每股面值 1 元、公允价值 2.5 元)换取光明公司 60%的控股权,则:借:长期股权投资——光明公司 2 500(2.5×1 000);贷:股本(或实收资本)——光明公司 1 000,资本公积——股本溢价(或资本溢价) 1 500。在合并利润表中,确认该投资形成的集团营业外收入-104 万元(2 500-4 340×60%),但这不形成华新公司的营业外收入。

如果华新公司以账面原价为 1 700 万元、已提折旧 300

万元、公允价值为 1 800 万元的建筑物换取光明公司 60%的控股权,假设没有发生相关税费。该控股合并交易符合具有商业实质的非货币性资产交换的确认条件,以换出资产公允价值为基础调整确认换入资产的成本:借:长期股权投资——光明公司 1 800,累计折旧 300;贷:固定资产 1 700,营业外收入——处置非流动资产收益 400。在合并利润表中,该投资形成集团的营业外收入-804 万元(1 800-4 340×60%),但这不形成华新公司的营业外收入。

如果华新公司以账面原价为 2 500 万元、已提折旧 200 万元、已提减值准备 100 万元、公允价值为 2 000 万元的建筑物取得光明公司 60%的控股权,假设没有发生相关税费。华新公司根据企业合并和具有商业实质的非货币性资产交换会计核算规范:借:长期股权投资——光明公司 2 000,累计折旧 200,固定资产减值准备 100,营业外支出——处置非流动资产损失 200;贷:固定资产 2 500。在合并利润表中,该投资形成集团的营业外支出 604 万元(4 340×60%-2 000),但这不形成华新公司的营业外支出。

如果控股权是由债务重组业务中的债权转化形成的,则长期股权投资的初始投资成本按企业合并会计核算规范确认与按债务重组会计核算规范确认的结果是不同的。此时,笔者认为,按取得控股股权的公允价值确认长期股权投资的初始投资成本,能提高会计信息的质量。华新公司有 2 900 万元光明公司所欠贷款,并已提取了 200 万元坏账准备。因光明公司陷入财务危机,双方协商后同意华新公司的全部债权转化为光明公司 60%的控股权,重组日该控股股权的公允价值为 2 604 万元。则华新公司的会计处理为:借:长期股权投资——光明公司 2 604,坏账准备 200,营业外支出——债务重组损失 96;贷:应收账款——光明公司 2 900。在合并资产负债表中确认的集团商誉为 0(2 604-4 340×60%)。

## 二、非同一控制下控股合并投资业务确认投资收益的后续计量

非同一控制下控股合并投资业务应当按成本法进行后续计量,确认各期投资收益和收回投资成本是把握成本法计量的关键和难点。应用成本法计量需注意把握下列要点:

1. 确认本期投资收益(设为 m)和本期收回投资成本(设为 n)。笔者提出下列方法计算确定 m 和 n:投资后到本年末止累计收回投资成本=投资后到上年末止累计分享被投资单位净利润-投资后到本年末止累计分享属于本年以前的股利额;m=投资后到上年末止累计分享被投资单位净利润-投资后到上年末以前累计分享被投资单位净利润;n=投资后到本年末止累计收回投资成本-投资后到上年末止累计收回投资成本。借:应收股利 m+n;贷:投资收益 m,长期股权投资 n。

2. 分清控股合并投资业务后续计量中成本法与权益法核算的区别。在取得对被投资方共同控制权的联营、合营等股权投资业务中,投资方应采用权益法进行后续计量,即每年末依据被投资方实现盈亏等净资产的变动调整长期股权投资的账面价值并确认投资损益,在分配股利时作为投资成本的收回;采用成本法进行后续计量时,投资方应当在被投资方宣告

分派现金股利时确认投资收益,如果被投资方没有宣告分派现金股利,则投资方不应确认投资收益。

现举例说明非同一控制下控股合并投资业务确认投资收益的后续计量:

例2:华新公司在2006年初出资2800万元取得了非同一控制下光明公司60%的控股权,光明公司各年实现的净利润和股利分配情况如下表所示:

光明公司实现的净利润和分配的股利情况

单位:万元

项目	光明公司		华新公司(控股比例60%)					
	实现的净利润	当年分派上年股利	当年分派股利	累计分享的股利	到上年末止累计分享净利润	当年确认投资收益(m)	累计收回投资(负数)	当年收回投资(n)
序号	①	②	③	④	⑤	⑥	⑦=⑤-④	⑧
2006	200	80	48	48	0	0	-48	-48
2007	300	100	60	108	120=200×60%	120=120-0	12	60
2008	-100	50	30	138	300=500×60%	180=300-120	162	150
2009	200	150	90	228	240=400×60%	-60=240-300	12	-150

华新公司各年确认的投资收益和收回的投资成本的会计处理为:

2006年,借:应收股利48;贷:长期股权投资——光明公司48。

2007年,借:应收股利60,长期股权投资——光明公司60{200×60%-[ (80+100)×60%-48]};贷:投资收益120(200×60%-0)。

2008年,借:应收股利30,长期股权投资——光明公司150{(200+300)×60%-[ (80+100+50)×60%-48+60]};贷:投资收益180[(200+300)×60%-200×60%]。

2009年,借:应收股利90,投资收益60[(200+300)×60%-(200+300-100)×60%];贷:长期股权投资——光明公司150{[(80+100+50+150)×60%-48+60+150]-(200+300-100)×60%}。

### 三、非同一控制下控股合并投资业务的期末计量

非同一控制下控股合并投资业务的期末计量主要是在确认所持控股权发生减值损失情况下提取减值准备,需着重把握以下要点:

1. 判断确认持有的控股权是否存在减值迹象。如果被投资企业本身的经营情况没有异常,由于市场原因引起所持控股权公允价值发生变化,则在成本计量模式下不需要对该长期股权投资的账面价值进行调整,但符合公允价值计量条件的可供出售股权资产,投资企业在各报告期末按照持有股权份额的公允价值调整其账面价值,差额确认为资本公积。如果由于被投资企业本身的经营情况恶化等原因导致所持控股权贬值,投资企业应当对所持控股权提取减值准备。

2. 计量所持控股权的减值损失。具有控制权的长期股权投资减值确认方法按照《企业会计准则第8号——资产减值》

第十五条的规定处理,即对于存在减值迹象且经减值测试表明股权资产未来现金流量现值(可收回金额)低于其账面价值的,应当将该股权资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。但由于所持控股权的未来现金流量数额和期限具有很大的不确定性,实务中很难按照这种方法确定股权资产的可收回金额。由此,笔者认为股权资产的可收回金额宜以同类或类似股权市场交易价作为参照,通过因素修正后调整获得该股权资产的可收回金额,并与其账面价值进行比较后确定应计提的减值准备,把该股权资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为减值损失,即:所持股权资产的减值损失=股权资产的期末账面价值-股权资产的可收回金额。确认的减值损失在以后会计期间不得转回,但可供出售权益工具投资发生的减值损失,不得通过损益转回,应通过权益转回。

3. 股权资产减值损失的账务处理。借:资产减值损失;贷:长期股权投资减值准备。

### 四、企业通过转让出售股权等方式减少控股权业务的会计处理

企业减少控股权业务中,在注销所持有控股权账面价值(账面净值)的同时,应特别注意转让控股权取得的收益与该控股权账面价值之间差额的会计处理。

1. 转让出售控股权业务的会计处理。企业出售控股权取得的转让价款与该控股权账面价值之间的差额确认为投资收益或投资损失。借:银行存款,长期股权投资减值准备,投资收益(取得的转让价款小于控股权账面价值的差额);贷:长期股权投资,投资收益(取得的转让价款大于控股权账面价值的差额)。

2. 所持有的控股权用于抵债业务的会计处理。企业抵偿债务的账面价值与该控股权账面价值之间的差额确认为营业外收支。借:应付账款,长期股权投资减值准备,营业外支出——债务重组损失(抵偿债务的账面价值小于该控股权账面价值的差额);贷:长期股权投资,营业外收入——债务重组利得(抵偿债务的账面价值大于该控股权账面价值的差额)。

3. 所持有的控股权用于具有商业实质的非货币性资产交换业务的会计处理。换入资产的公允价值及其进项税额之和与该控股权账面价值之间的差额确认为营业外收支。借:原材料、固定资产等(公允价值),应交税费——应交增值税(进项税额),长期股权投资减值准备,营业外支出——转让非流动资产损失(换入资产的公允价值及其进项税额之和小于该控股权账面价值的差额);贷:长期股权投资,营业外收入——转让非流动资产利得(换入资产的公允价值及其进项税额之和大于该控股权账面价值的差额)。