

# 非同一控制下长期股权投资的调整及抵销处理

石家庄 刘三昌

长期股权投资的调整和抵销处理是合并财务报表编制工作的难点之一。本文以会计准则为依据,对非同一控制下企业合并的长期股权投资的调整和抵销处理方法进行探讨。

母公司编制合并财务报表时,需要经过资产评估增值转回和商誉减值的调整处理、长期股权投资由成本法向权益法转换的调整、长期股权投资的抵销和合并价差的分配三个步骤。具体分析如下:

## 一、资产评估增值转回和商誉减值的调整处理

对子公司资产评估增值转回或摊销的调整仅限于合并日因采用购买法而引起的资产评估增值的摊销,调整的数额为本期资产评估增值转回或摊销的全部数额,借记“营业成本”、“管理费用”等相关费用项目,贷记“存货”、“固定资产(累计折旧)”等相关资产项目。

对商誉减值的调整处理为:母公司对企业合并所产生的商誉进行减值测试,依据减值的金额,借记“资产减值损失”项目,贷记“商誉(商誉减值准备)”项目。

## 二、长期股权投资由成本法向权益法转换的调整

长期股权投资由成本法向权益法的转换是指将按照成本法核算的长期股权投资转换为以权益法核算的长期股权投资。这样处理是因为我国会计准则规定,母公司编制个别财务报表时采用成本法,而编制合并财务报表则采用权益法。此项调整包括两个方面:一是对投资收益和长期股权投资的调整,二是对资本公积和长期股权投资的调整。

对投资收益和长期股权投资的调整处理为:母公司按应享有的子公司的净利润与收到的子公司支付或宣派的现金股利的差额,借记“长期股权投资”项目,贷记“投资收益”项目。

对资本公积和长期股权投资的调整处理为:母公司根据

---

$\times 180 \div 360 = 260$ (万元)。

企业将闲置借款用于投资固定收益债券,取得的短期投资收益 $= 500 \times 0.5\% \times 6 = 15$ (万元),企业所得税法将其确认为收入,调增应纳税所得额 15 万元。

(2)一般借款利息的税务处理。按照企业所得税法的规定,在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用,应当作为资本性支出计入有关资产的成本。一般借款利息资本化金额和会计核算结果一致,即 38.35 万元。

(3)按照企业所得税法的规定,甲企业建造厂房发生的借款利息应全部予以资本化,资本化金额 $= 260 + 38.35 = 296.35$ (万元)。

子公司除净损益以外所有者权益的其他变动金额(不含合并日资产评估增值)与母公司所占股份比例之积,借记“长期股权投资”项目,贷记“资本公积”项目。

## 三、长期股权投资的抵销处理和合并价差的分配

长期股权投资的抵销处理和合并价差的分配因母公司是否拥有子公司的全部股份而不同。按母公司是否拥有子公司的全部股份,子公司分为全资子公司和非全资子公司。

1. 全资子公司。全资子公司的抵销处理是:①长期股权投资的抵销。借记“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”、“合并价差”等项目,贷记“长期股权投资”。此处所有者权益类项目金额系子公司资产负债表项目的账面价值,“长期股权投资”项目金额为以权益法核算的母公司个别资产负债表项目的金额,“合并价差”项目金额为母公司的投资成本超过子公司可辨认净资产账面价值之间的差额,包含商誉和资产评估增值。②合并价差的分配。借记“存货”、“固定资产”、“无形资产”、“商誉”等项目,贷记“合并价差”项目。此处资产类项目为合并日子公司评估增值的资产类项目,金额为增值额。母公司投资成本大于子公司可辨认净资产公允价值的差额确认为商誉。按我国会计准则的规定,如果为负商誉,应在“营业外收入”项目中反映。

2. 非全资子公司。对非全资子公司的抵销处理,我国会计准则采用的是合并理论。合并理论介于母公司理论和经济主体理论之间,但更侧重于经济主体理论,即除了商誉的确认和处理采用母公司理论外,其余项目的确认和处理均采用经济主体理论。在母公司理论下,只反映属于母公司的商誉,不反映属于少数股东的商誉。

需要进行的抵销处理是:①长期股权投资的抵销。借记

## 3. 纳税调整。

(1)从以上分析可以看出,按照会计准则的规定,借款费用应予以资本化的金额为 283.35 万元,比企业所得税法允许资本化的金额 298.35 万元少 15 万元,即资产的账面价值计税基础少 15 万元,确认为可抵扣暂时性差异。甲公司应进行如下账务处理:借:递延所得税资产 3.75 万元;贷:所得税费用 3.75 万元。在固定资产预计使用寿命期限内,每期纳税申报时应进行纳税调整,累计调减 15 万元。

(2)企业将闲置借款用于短期固定收益债券投资取得的投资收益,应填报在当期企业所得税纳税申报表中,调增应纳税所得额 15 万元。○

“股本”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”、“合并价差”等项目,贷记“长期股权投资”、“少数股东权益”等项目。“合并价差”项目金额为母公司的投资成本超过母公司拥有的子公司可辨认净资产账面价值份额之间的差额,“少数股东权益”项目反映的是子公司少数股东拥有的子公司可辨认净资产账面价值的份额。②合并价差的分配。借记“存货”、“固定资产”、“无形资产”、“商誉”等项目,贷记“合并价差”、“少数股东权益”等项目。此处资产类项目的含义与全资子公司下的相同,商誉为母公司投资成本大于母公司拥有的子公司可辨认净资产公允价值份额的差额,少数股东权益是指因资产评估增值引起的少数股东权益的增加额。

#### 四、举例说明

例:20×7年1月1日,P公司通过支付银行存款100万元取得了S公司80%的股份,完成了对S公司的控股合并。两者的合并属于非同一控制下的企业合并。合并前S公司资产、负债的账面价值与公允价值如下表所示。

S公司资产、负债的账面价值与公允价值 单位:元

项 目	账面价值	公允价值
银行存款	50 000	50 000
应收账款	130 000	130 000
存 货	210 000	250 000
固定资产	500 000	700 000
无形资产(土地使用权)	110 000	110 000
资产总额	1 000 000	1 240 000
负债	240 000	240 000
股本	100 000	
资本公积	500 000	
盈余公积	100 000	
未分配利润	60 000	
净资产	760 000	1 000 000

S公司20×7年实现净利润50万元,提取法定盈余公积5万元,分配利润10万元。假定S公司评估增值的固定资产生产用固定资产,剩余使用年限为5年,采用直线法计提折旧,不考虑净残值;评估增值的存货当年全部售出。假定S公司会计政策和会计期间与P公司一致,不考虑合并资产、负债的所得税影响。

20×7年1月1日,P公司取得投资时:借:长期股权投资——S公司1 000 000元;贷:银行存款1 000 000元。20×7年12月31日,P公司采用成本法对长期股权投资进行核算时:借:银行存款(或应收股利)80 000元(100 000×80%);贷:投资收益80 000元(100 000×80%)。P公司根据上述会计分录,编制记账凭证,登记账簿,编制合并财务报表。

编制合并财务报表时,P公司需编制的调整分录和抵销分录具体如下:

1. 子公司资产评估增值(合并日)转回和商誉减值的调整。借:营业成本80 000元;贷:存货40 000元,固定资产(累计折旧)40 000元。

评估增值的存货本期全部售出,应调增营业成本40 000元;评估增值的固定资产系生产用,补提的折旧应调增营业成本40 000元(200 000÷5)。

2. 对长期股权投资的核算由成本法转为权益法。P公司按其应享有的子公司的净利润份额与收到的子公司支付或宣派的现金股利的差额256 000元[(500 000-80 000)×80%-80 000],编制调整分录如下:借:长期股权投资——S公司256 000元;贷:投资收益256 000元。

3. 长期股权投资的抵销处理和合并价差的分配。根据上述资料可知:20×7年12月31日P公司个别资产负债表中“长期股权投资——S公司”项目金额为1 320 000元。S公司个别资产负债表中的股本为100 000元、资本公积为500 000元、盈余公积为150 000元(100 000+50 000)、未分配利润为330 000元(60 000+500 000-50 000-100 000-80 000)。

(1)长期股权投资的抵销分录为:借:股本100 000元,资本公积500 000元,盈余公积150 000元,未分配利润330 000元,合并价差392 000元;贷:长期股权投资——S公司1 256 000元,少数股东权益216 000元(1 080 000×20%)。

此例中,合并价差是指P公司的投资成本与其享有的S公司所有者权益账面价值份额的差额,即392 000元(1 256 000-1 080 000×80%),少数股东权益是指S公司所有者权益账面价值中属于少数股东的部分。

(2)合并价差的分配。合并价差的分配过程也是将子公司的资产、负债由账面价值调整为公允价值的过程。借:存货40 000元,固定资产200 000元,商誉200 000元;贷:合并价差392 000元,少数股东权益48 000元。

本例中,合并价差392 000元中属于合并日母公司的资产评估增值的部分为192 000元(240 000×80%),属于母公司的合并商誉的部分为200 000元(392 000-192 000)。由于企业会计准则不允许确认属于少数股东的商誉,所以属于少数股东的资产评估增值应全部用于增加少数股东权益,即增加48 000元(240 000×20%)。

上述调整和抵销处理方法具有以下优点:①通过设置“合并价差”项目,实现了母公司“长期股权投资”项目(按权益法核算)与子公司所有者权益类项目(账面价值)的直接抵销,清晰地反映了合并价差、商誉、资产评估增值之间的关系,完成了子公司资产、负债、少数股东权益等项目由账面价值到公允价值的调整。②先进行资产评估增值的转回或摊销的调整,然后将长期股权投资的核算方法由成本法转换为权益法,符合会计准则的要求。③连续编制合并财务报表时,只需依据以前期间按成本法和权益法确认的投资收益的差额、属于母公司的子公司资本公积增加额之和,借记“长期股权投资”项目;按照以前期间按成本法和权益法确认的投资收益的差额,贷记“年初未分配利润”项目,按照子公司资本公积增加额中属于母公司的份额,贷记“资本公积”项目。该处理与以前年度长期股权投资核算由成本法转为权益法的处理相衔接。本例中下年度编制合并财务报表时,需编制如下调整分录:借:长期股权投资256 000元;贷:年初未分配利润256 000元。○