

长期股权投资及控股合并有关问题思考

四川理工学院 雷莉萍

一、投资企业对其子公司的长期股权投资核算由权益法改为成本法的原因

1. 采用权益法核算时存在不足。按照《企业会计制度》的规定,投资企业对被投资单位具有控制权的投资应采用权益法进行核算。这样处理不符合谨慎性原则,已确认未分回的投资收益,对投资企业来说只是投资资产理论上的增值,能否实现还受许多不确定性因素的影响。权益法把未实现的投资收益提前确认,与谨慎性原则不符,并会导致提前分配。另外,在采用权益法确认投资收益时,企业所确认的投资收益通常大于其收回的股利,这会导致利润分配所需的现金流出大于股利收回的现金流入;而成本法下确认的投资收益可以保证在当期或近期内收回现金。此外,也有投资方利用其对被投资方的控制关系,运用权益法粉饰报表。改用成本法后,投资方的利润不受被投资方盈亏的影响,使原按权益法确认的未实现投资收益不能进入利润表,提高了投资方所确认的投资收益的质量,使投资方的业绩更加真实,降低了操纵利润、粉饰报表的可能性。

间共发出2 000张代金券,收回1 600张。

解析:对于此类促销方式应遵循会计上的谨慎性原则,在销货的同时对于返券做或有负债处理。具体会计处理为:当销货发出代金券时,借记“营业费用”科目,贷记“预计负债”科目。当代金券使用时,借记“预计负债”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,同时结转商品成本。若代金券没有使用,则将“营业费用”、“预计负债”冲销。

会计分录如下:①代金券发出时应作会计分录:借:营业费用100 000元;贷:预计负债100 000元。②收回代金券时作会计分录:借:预计负债80 000元;贷:主营业务收入68 376元,应交税费——应交增值税——销项税额11 624元 $[80 000 \div (1+17%) \times 17%]$ 。③对未收回的代金券应作冲销分录:借:预计负债20 000元;贷:营业费用20 000元。

在这种销售方式下应注意以下几点:首先,要设立备查账簿,详细记录送出、收回、留在顾客手中的赠券。因为对商家来说,这是很可能要承担的现时义务,该义务的履行会导致经济利益流出企业。其次,应定期核查“预计负债”科目金额,并在促销期末清查并确认不能回收的代金券,冲销相应的“营业费用”和“预计负债”。在确认代金券已过期或无效时,要及时将备查账簿上记录的代金券金额

2. 与国际会计准则趋同。2003年国际会计准则理事会(IASB)在改进后的《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》中取消了在单独财务报表中允许采用权益法的规定,要求在单独财务报表中对子公司的投资采用成本法或按《国际会计准则第39号——金融工具:确认和计量》规定的公允价值法核算。我国《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,“投资企业对其子公司的长期股权投资,应当采用成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整”,与国际会计准则一致。编制合并财务报表时按权益法调整,是为了便于编制调整与抵销分录。而投资企业与被投资单位形成了母子公司关系,其母公司确认的投资收益即使存在虚增的情况,也会在编制合并财务报表时抵销。因此,按新会计准则的规定进行处理,既能提供整个企业集团的信息,又能提供投资企业真实的会计信息。

二、控股合并的会计处理

1. 同一控制下企业控股合并的会计处理。同一控制下的企业合并是指在同一方控制下,一个企业获得另一个或多个

注销。再次,商家应在会计报表附注中按照《企业会计准则第13号——或有事项》的要求对或有负债形成的原因、预计产生的财务影响进行披露。

4. 宣传式销售。

例4:某家电厂商为扩大销售,对外宣传购买××型号微波炉一台,赠送代表企业形象的玩具小人一个。该型号微波炉销售价格3 861元,成本为3 000元,玩具小人不标价(销售价格51元),成本20元。

解析:在此类销售方式下,正价销售的商品按照普通商品的出售进行账务处理。在赠品送出时,一方面以成本价结账,另一方面视同销售,计算应缴纳的增值税。赠品的进项税额和销项税额可以相互抵销。

会计分录如下:①在购进赠品时,借:库存商品——赠品20元,应交税费——应交增值税——进项税额3.4元;贷:银行存款23.4元。②销售商品时,确认销售收入:借:现金3 861元;贷:主营业务收入——××型号微波炉3 300元,应交税费——应交增值税——销项税额561元。结转正价销售商品的成本:借:主营业务成本3 000元;贷:库存商品3 000元。③送出赠品时,借:营业费用27.41元;贷:库存商品——赠品20元,应交税费——应交增值税——销项税额7.41元 $[51 \div (1+17%) \times 17%]$ 。○

企业的股权或者净资产的行为。一般情况下,同一企业集团内部各子公司之间、母子公司之间的合并属于同一控制下的企业合并。同一控制下的企业合并交易作价往往不公允,所以不应用公允价值。

鉴于我国存在大量同一控制下企业合并的现状,新会计准则规定合并日采用权益结合法进行核算,母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。投资企业长期股权投资采用成本法核算。在期末编制合并财务报表时,应当以母公司和子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,按照权益法调整对子公司的长期股权投资,然后由母公司编制合并财务报表。

例 1:A、B 公司同为 C 公司控制下的子公司,2007 年 7 月 1 日,A 公司以现金 800 万元收购了 B 公司 70% 的股权。合并过程中发生审计费用、律师服务费用等直接相关费用 6 万元。2007 年,B 公司全年实现净利润 220 万元,其中 1~6 月份实现净利润 90 万元。B 公司当年提取盈余公积 40 万元,分配现金股利 100 万元,其中支付给 A 公司 70 万元(100×70%)。2007 年 6 月 30 日,B 公司的净资产为 1 000 万元。

(1)合并日,采用权益结合法按取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。对被合并方的资产、负债按原账面价值确认,合并对价与合并时长期股权投资的初始投资成本的差额调整权益项目,先冲减资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。

合并日 A 公司的会计处理为:借:长期股权投资 700 万元(1 000×70%),资本公积 100 万元;贷:银行存款 800 万元。合并费用的会计处理:借:管理费用——合并费用 6 万元;贷:银行存款 6 万元。

(2)由于投资企业长期股权投资采用成本法进行核算,收到发放的股利时:借:银行存款 70 万元(100×70%);贷:投资收益 70 万元。

(3)编制合并财务报表时,按新会计准则的规定,应将平时按成本法核算的长期股权投资和投资收益的结果调整为按权益法核算的结果。借:长期股权投资 154 万元(220×70%);贷:投资收益 154 万元。借:投资收益 70 万元;贷:长期股权投资 70 万元。

(4)连续编制合并财务报表时的处理。2008 年 12 月 31 日,B 公司实现净利润 300 万元,当年计提盈余公积 60 万元,分配现金股利 150 万元,其中支付给 A 公司 105 万元(150×70%)。按成本法处理为:借:银行存款 105 万元(150×70%);贷:投资收益 105 万元。按权益法调整为:借:长期股权投资 84 万元(120×70%);贷:盈余公积 28 万元(40×70%),未分配利润 56 万元(80×70%)。借:长期股权投资 210 万元(300×70%);贷:投资收益 210 万元。借:投资收益 105 万元(150×70%);贷:长期股权投资 105 万元。

2. 非同一控制下企业控股合并的会计处理。非同一控制下企业合并是指在不存在一方或多方控制的情况下,一个企业购买另一个或多个企业股权或净资产的行为。参与合并的各方在合并前后均不属于同一方或多方最终控制,所以在计

量基础上,应注重合并完成日资产、负债的公允价值,合并时采用购买法核算。

对非同一控制下企业控股合并采用购买法进行核算。母公司应当编制购买日的合并资产负债表,因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示。控股合并后母公司和子公司都要编制自己的财务报表。按新会计准则的规定,具有控制权的合并方对长期股权投资的日常核算采用成本法。母公司应当设置备查簿,记录企业合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值。期末编制合并财务报表时,应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。同时,以母公司和子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,按照权益法调整对子公司的长期股权投资,然后由母公司编制合并财务报表。

例 2:D、E 公司为非同一控制下的公司。2007 年 1 月 1 日,D 公司以公允价值为 1 300 万元、账面原值为 1 200 万元、累计折旧为 250 万元、已提减值准备 50 万元的固定资产取得 E 公司 100% 的股权,E 公司继续存在,合并过程中发生审计费用、律师服务费用等直接相关费用 8 万元。购买日 E 公司资产负债表数据如下(单位:万元)。

	账面价值	公允价值
货币资金	100	100
存货	400	500
固定资产	700	950
长期借款	400	400
实收资本	800	800

(1)合并日,D 公司按购买法进行账务处理。借:长期股权投资 1 308 万元,累计折旧 250 万元,固定资产减值准备 50 万元;贷:固定资产 1 200 万元,银行存款 8 万元,营业外收入 400 万元。

(2)合并成本的分配与商誉的确认。编制合并财务报表时,需对被购买方可辨认资产、负债按公允价值计量。合并成本大于被购买方可辨认资产、负债公允价值净额的差额,确认为商誉;合并成本小于被购买方可辨认资产、负债公允价值净额的差额,则为负商誉,在对取得的被购买方各项可辨认资产、负债公允价值进行复核后,直接计入当期损益。借:银行存款 100 万元,存货 500 万元,固定资产 950 万元,商誉 158 万元;贷:长期借款 400 万元,长期股权投资 1 308 万元。

(3)D 公司取得了 E 公司 100% 的控股权,按《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定投资应采用成本法核算。2007 年 12 月 31 日,假设 E 公司 2007 年度实现净利润 200 万元,分配现金股利 80 万元。按成本法的处理为:借:应收股利 80 万元;贷:投资收益 80 万元。

(4)编制合并财务报表时,按新会计准则的规定,应将成本法的处理按权益法调整。借:长期股权投资 200 万元;贷:投资收益 200 万元。借:投资收益 80 万元;贷:长期股权投资 80 万元。○