同一控制下长期股权投资会计核算初探

熊永忠

（重庆科技学院 重庆 401331）

一、问题的提出

2006年颁布的会计准则对于取得长期股权投资分为合并与非合并两种方式，凡取得股权超过50%应以合并方式处理。在此基础上，进一步将合并分为同一控制下合并和非同一控制下合并。并规定同一控制下合并的会计处理以账面价值为基础，而非同一控制下合并则以公允价值为基础。具体而言，在同一控制下合并形成的长期股权投资应以合并日按照取得的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，长期股权投资初始投资成本与合并方支付的资产账面价值之间的差额先调整合并方的资本公积中股本溢价或资本溢价部分，不足冲减再调整留存收益，此过程中不涉及损益。很明显准则在此并没有规定如下问题如何处理：

1. 作为原控制方转让股权时应当如何处理？如图1的控制关系中，P将所持S2的股权转让给S1，使得S1拥有S2的股权达到60%。很明显合并前后，S1、S2的最终控制人都是P，符合同一控制。那么P将股权转让给S1，应该是关联方交易，对于P转让股权时是否应该按照准则上所规定的长期股权投资处置的处理方式进行处理还是应当采用其他的方式呢？会计准则中并没有给出具体的规定。

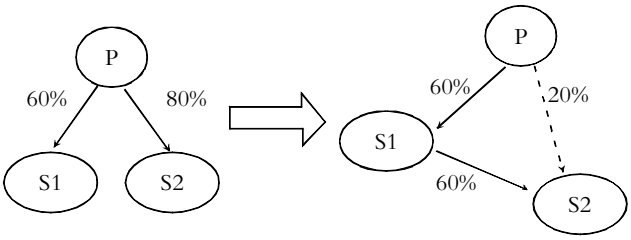

图1 同一控制下的股权转让

2. 如果同一控制下只转让低于50%的股权（非控制性股权），又应当按照什么方式进行处理？准则中规定了同一控制下的合并、非同一控制下合并及其他方式取得长期股权投资的会计处理，但企业之间集团内部发生小额股权转让，如上图中P只转让S2的10%股权给S1，应如何进行会计处理？根据准则的理解，合乎逻辑的处理应当是将其视为非合并方式处理，但这样的处理明显与此项股权转让的经济实质有出入，而且与关联方交易的处理原则相悖。

3. 准则只对同一控制下合并所支付的合并对价超过被合并方所有者权益份额情况进行了规定，如果出现合并对价低于被合并方所有者权益份额的情况应当如何处理？

二、同一控制下长期股权投资转让的会计处理

根据现行会计准则的规定："企业处置长期股权投资时，应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，出售所获价款与账面价值之间的差额计入当期处置损益。如采用权益法进行核算，则原计入资本公积的金额在处置时应结转至当期损益。"如按照此规定处理，转让股权方所收到的对价超过其转让股权的账面价值的部分将计入投资收益，进入当期损益。下面通过一个例子说明该问题。

P公司拥有S1公司60%的股权，拥有S2公司80%的股权。假设P公司于2009年年初取得了对S1和S2公司的控制权，其中S1公司的所有者权益为5 000万元，S2公司的所有者权益为2 500万元，P公司的长期股权投资成本与S1、S2公司所有者权益份额相等。在2009年中P、S1、S2公司之间没有内部交易且S1、S2公司在2009年度实现利润分别为800万元和500万元。2010年，S1公司以2 000万元从P公司获得S2公司的60%的股权，不考虑所得税问题。在此例中，如果按照准则中对同一控制下合并及长期股权投资处置的规定处理，P公司会通过转让确认500万元（2 000−2 500×60%）的投资收益，而S1公司冲减200万元（2 000−3 000×60%）的资本公积。对于集团整体来讲，通过内部股权转让实现了500万元的投资收益，即使考虑P公司所持有S2公司股权按权益法调整300万元（500×60%），也存在200万元投资收益。然而对于集团整体来讲，P公司与S1公司之间股权转让，是内部股权结构的一个调整，就集团整体而言没有实质性的变化，如果按照准则中的规定进行处理，将会至少导致虚增200万元的利润，如果考虑所得税的话，即使在编制合并财务报表后也会出现差异。

对于同一控制下的长期股权投资处置应视为关联方间的股权转让，因此在对其进行会计处理时，应充分考虑关联方交易的处理原则。目前的准则中并没有对集团内部股权转让的关联方交易作出具体规定，但根据2001年财政部发布的《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》的规定，上市公司与关联方之间的交易，如果没有确凿证据表明交易价格是公允的，对超出账面价值部分，不得确认为当期损益，应作为资本公积（资本公积——关联交易价差）处理。而现行会计准则在资本公积下只设"资本公积——资本溢价（股本溢价）、资本公积——其他资本公积"两个账户。因此对2001年

财政部的意见可根据目前的情况理解为转让价格超过转让股权所代表的所有者权益份额中的账面价值部分，计入资本公积——其他资本公积，这样就可具体明确在同一控制下长期股权投资处置的原则，即同一控制下转让股权应以转让股权所对应的所有者权益账面价值为基础，对于转让股权所对应的所有者权益的账面价值超出转让方长期股权投资的账面价值部分计入投资收益，而转让价格超出公允价值部分，则计入资本公积——其他资本公积，这样处理才使得准则之间的内在逻辑性更为清晰。而上例中P公司的会计处理则为：借：银行存款2 000；贷：长期股权投资1 500，投资收益300（转让股权所代表的所有者权益账面价值-转让方P的这部分股权的账面价值），资本公积——其他资本公积200。这样处理就可以避免按准则中对长期股权投资处置的规定进行处理所带来的问题 。

三、同一控制下非控制性股权转让的会计处理

在同一控制下的企业集团中也会发生非控制性股权转让，即内部转让股权的份额少于50%。按照现行会计准则的规定，此类长期股权投资不属于合并的范畴，应按非合并方式加以处理。按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，对于非合并方式取得的长期股权投资除不具有商业实质的非货币性资产交换方式取得长期股权投资外，其他方式都是以支付对价的公允价值为基础作为长期股权投资的入账价值。

如上例中，假设S1公司以银行存款从P公司处购入S2公司10%的股权，则相应的处理为：借：长期股权投资；贷：银行存款。按照前面已述的同一控制下长期股权投资的处置原则，P公司的处理为：借：银行存款500；贷：长期股权投资250，投资收益50，资本公积——其他资本公积200。很明显，同一控制下的股权转让无论是控制性股权的转让还是非控制股权的转让，对于集团整体而言都没有什么实质性变化，只不过是内部股权的一个调整而已。同一控制下两种形式的内部股权转让的会计处理应当反映这一经济实质，即与同一控制下合并的处理保持一致性。显然按准则的规定并不能得到这一结果。因而，为统一同一控制下内部股权转让的会计处理，对于内部非控制性股权转让也应当按照合并的方式处理，则上述S1公司的处理为：借：长期股权投资300，资本公积200；贷：银行存款500。通过这样处理，则可以使得整个准则体系逻辑更加一致，更好地体现实质重于形式原则，会计处理与企业行为的经济实质保持了一致。

按照这个思路，应对目前准则中取得长期股权投资的方式重新分类，如图2。对于同一控制下的股权转让则以账面价值为基础进行处理，不确认因合并而产生的损益。而对于非同一控制下的股权转让，则分合并方式与非合并方式，其具体处理方式仍按照准则的规定进行。

四、同一控制下合并成本低于被合并方所有者权益账面价值相应份额的处理

按照前面的分析，同一控制下合并成本低于被合并方所有者权益账面价值相应份额的处理可拓展为同一控制下集团内部以低于股权账面价值获得股权的会计处理。无论是以高于还是低于股权账面价值获得股权，对于企业集团来讲，并没有发生实质性变化。因此也不能确认相应的损益。对于集团内部获得股权方，则可按所获内部股权的账面价值，借记“长期股权投资”科目，支付对价与股权账面价值的差额，贷记“资本公积——资本溢价”科目。而对于转让股权方，则根据所获对价，借记相应资产科目，按转让股权在本公司的账面价值，贷记“长期股权投资”科目，转让方的账面价值与转让股权所对应的所有者权益账面价值的差额，贷记“投资收益” 科目，最后根据借贷方差额，借记“资本公积——其他资本公积” 科目。

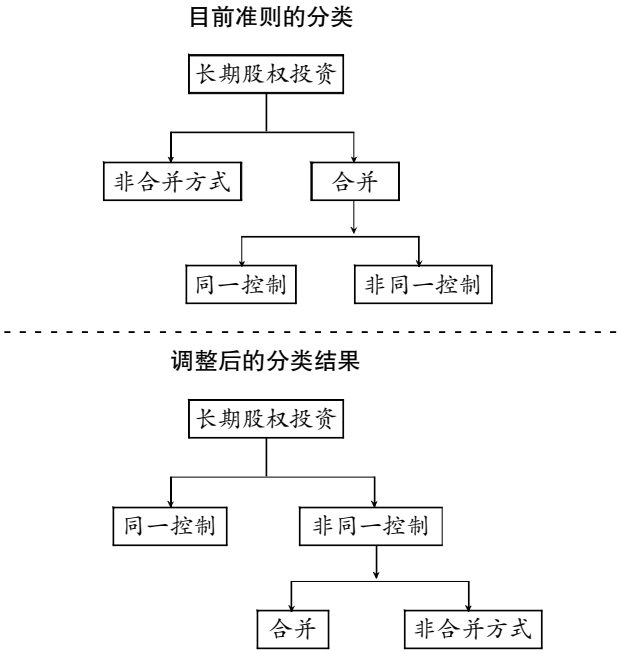

图2　获取长期股权投资方式的重新分类

五、结论

周明春（2010）认为，为减少与国际会计准则在长期股权投资核算上的差异，建议目前准则中不考虑长期股权投资与合并的关系及是否属于同一控制。这样会简化长期股权投资的处理，但会混淆同一控制与非同一控制下的性质截然不同的股权转让。因此，笔者认为，可以对长期股权投资取得的方式进行重新分类，然后对长期股权投资准则进行完善。

通过以上分析可见，为了保证整个准则的逻辑体系，体现实质重于形式原则的要求，长期股权投资准则应做如下的调整：①重新划分长期股权投资的取得方式，即将其分为同一控制下取得长期股权投资和非同一控制下取得长期股权投资。同一控制下不再区分合并方式与非合并方式取得长期股权投资，而非同一控制下应区分合并方式与非合并方式取得长期股权投资。②增加对同一控制下长期股权投资处置的规定。即同一控制下长期股权投资处置时除确认原先按权益法应该确认的投资收益外，不再确认当期损益，差额部分计入或者冲减资本公积。○