

合并财务报表中 对子公司投资持股比例变动的会计处理

张志凤 韩丽丽

摘要：本文就投资持股比例变动是否属于权益性交易分别论述了其会计处理原理及方法，如：购买子公司少数股权、出售部分投资不丧失控制权、因子公司其他投资者增资导致母公司股权稀释、因母公司对子公司增资导致子公司其他投资者股权稀释等业务在合并财务报表中均属于权益性交易，其会计处理原理是不能影响损益和商誉；通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并，公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权等业务均与权益性交易无关。

关键词：合并财务报表；持股比例变动；权益性交易

合并财务报表中对子公司投资持股比例变动情形较多，其会计处理比较复杂，有的变动影响损益，有的变动影响资本公积，有的变动影响商誉，有的变动则不影响商誉。有的情形在我国会计准则或解释公告中已作出规范，如购买子公司少数股权等业务；有的情形尚未作出规范，如因母公司对子公司增资导致子公司其他投资者股权稀释业务。即使作出规范的业务，也未提及相关会计处理的原理。本文探讨非同一控制下企业合并下合并财务报表中对子公司投资持股比例变动的会计处理原理及方法，但不涉及一揽子交易。

笔者认为，合并财务报表中股权投资持股比例变动是否影响损益和商誉与业务是否属于权益性交易有关。2008年1月修改后的《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》第30段对权益性交易给出如下定义：权益性交易是与所有者以其所有者身份进行的交易。按此定义，主体接受所有者投资属于权益性交易，主体内所有者与所有者之间转让股份也属于权益性交易（假定转让股份影响主体的资产或负债，如主体接受新投资者投资从而稀释原投资者股份等）。上述交易的会计处理，一方面影响主体的资产或负债，另一方面影响主体的实收资本（股本）、资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益，因此权益性交易的会计处理结果不会影响损益和商誉，而非权益性交易可以影响损益、商誉或其他综合收益。

一、合并财务报表中与权益性交易有关的对子公司投资持股比例变动

购买子公司少数股权、出售部分投资不丧失控制权、因子公司其他投资者增资导致母公司股权稀释、因母公司对子公司增资导致子公司其他投资者股权稀释等业务在合并财务报表中均属于权益性交易，其会计处理原理是不能影响损益和商誉。

（一）购买子公司少数股权

购买子公司少数股权，母公司对子公司持股比例增加，少数股东权益减少，基于实体理论，少数股东权益在合并财务报表中应作为所有者权益列报，因此，在合并财务报表中，购买子公司少数股权系所有者与所有者之间的交易，属于权益性交易，不应影响合并财务报表中的商誉。因此，在合并财务报表中，首先应调整到此时编制合并财务报表时子公司调整后的净资产的份额，按此处理，合并财务报表中长期股权投资与子公司所有者权益抵销时不会影响原商誉金额。其会计处理方法是，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。如甲公司于2015年12月31日以1 500万元取得对乙公司80%的股权，能够对乙公司实施控

制,形成非同一控制下的企业合并,购买日乙公司可辨认净资产公允价值为1 600万元。2016年12月31日甲公司又出资210万元从乙公司的其他股东(集团外部非关联方)处取得乙公司10%的股权,交易日乙公司自购买日开始持续计算净资产账面价值的金额(对母公司的价值)为1 900万元。为使购买乙公司10%股权投资在合并财务报表中不产生商誉,应先将10%长期股权投资成本从210万元调整到190万元($1\,900 \times 10\%$),并同时调减资本公积200万元。调整后的购买子公司少数股权的长期股权投资成本190万元和子公司所有者权益10%的份额相等,其抵销不会影响原商誉金额。

(二) 出售部分投资不丧失控制权

出售部分投资不丧失控制权,母公司对子公司持股比例下降,少数股东权益增加,在合并财务报表中属于权益性交易。因权益性交易不影响损益,所以售价和出售部分投资的账面价值的差额应计入资本公积。因权益性交易不影响原商誉,出售部分投资的账面价值即不是包括原投资中的商誉账面价值,也不是子公司个别报表中净资产账面价值,应是按购买日公允价值持续计算的净资产的份额。其会计处理方法是,在合并财务报表中,处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。如甲公司2014年1月10日取得乙公司80%的股权,形成非同一控制下企业合并,付出对价为17 200万元,购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为19 200万元。2016年1月1日,甲公司将其持有乙公司股权的1/4对外出售,取得价款5 300万元。出售投资当日,乙公司自甲公司取得其80%股权之日起持续计算的净资产总额为24 000万元,乙公司个别财务报表中可辨认净资产账面价值为20 000万元。原80%投资中的商誉= $17\,200 - 19\,200 \times 80\% = 1\,840$ (万元),出售部分投资的商誉= $1\,840 \times 1/4 = 460$ (万元),不考虑原投资中商誉情形下出售投资部分的账面价值(按购买日公允价值持续计算的净资产的份额)= $24\,000 \times 80\% \times 1/4 = 4\,800$ (万元),考虑原投资中商誉情形下出售投资部分的账面价值= $460 + 24\,000 \times 80\% \times 1/4 = 5\,260$ (万元),按乙公司个别财务报表中可辨认净资产账面价值计算的出售投资部分的账面价值= $20\,000 \times 80\% \times 1/4 = 4\,000$ (万元),则计算资本公积时的出售投资部分账面价值应是未包括原投资中的商誉的按购买日公允价值持续计算的净资产的份额4 800万元,即计入资本公积的金额= $5\,300 - 4\,800 = 500$ (万元)。按此处理,不会影响合并财务报表中的损益及原商誉金额。

(三) 因子公司其他投资者增资导致母公司股权稀释

因子公司其他投资者增资,导致其他投资者在子公司持股

比例增加,母公司对子公司投资持股比例下降但仍有控制权,在合并财务报表层面接受所有者投资,属于权益性交易。因此,其会计处理方法是,母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额,该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。应说明的是,此处子公司账面净资产应是子公司按购买日公允价值持续计算的账面净资产。按此处理,增资前后账面净资产份额均与原投资的商誉无关,合并财务报表中长期股权投资与子公司所有者权益抵销时不会影响原商誉金额。如甲公司2015年1月2日取得乙公司80%的股权,形成非同一控制下企业合并,付出对价为21 000万元,购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为25 000万元。2016年12月31日,少数股东增资前,乙公司自甲公司取得其80%股权之日起持续计算的净资产账面价值为28 000万元,乙公司个别财务报表中可辨认净资产账面价值为26 000万元。同日,少数股东用货币资金向乙公司增资5 000万元。增资后,甲公司对乙公司持股比例降至70%但仍能对乙公司实施控制,应计入资本公积金额= $(28\,000 + 5\,000) \times 70\% - 28\,000 \times 80\% = 700$ (万元),同时调增长期股权投资700万元。原投资合并财务报表中确认的商誉= $21\,000 - 25\,000 \times 80\% = 1\,000$ (万元)。增资后,合并财务报表中长期股权投资调整后的账面价值= $21\,000 + (28\,000 - 25\,000) \times 80\% + 700 = 24\,100$ (万元);增资后,合并财务报表中确认的商誉= $24\,100 - (28\,000 + 5\,000) \times 70\% = 1\,000$ (万元),与增资前确认的商誉相等。

(四) 因母公司对子公司增资导致子公司其他投资者股权稀释

母公司对子公司增资,母公司在子公司中的持股比例增加,少数股东对子公司持股比例减少,在合并财务报表层面也属于权益性交易。因此,其会计处理方法是,因增资新取得的长期股权投资成本与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额加上母公司按增资后持股比例计算的享有增资部分的份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。如甲公司于2014年12月31日以2 000万元取得对乙公司60%的股权,能够对乙公司实施控制,形成非同一控制下的企业合并,购买日乙公司可辨认净资产公允价值为3 000万元。2016年12月31日甲公用货币资金向乙公司增资400万元,增资后甲公司对乙公司投资持股比例增加到70%,交易日乙公司自购买日开始持续计算不包括母公司增资额的净资产账面价值的金额为3 500万元。为使增资的10%股权投资在合并财务报表中不

产生商誉,应先将10%长期股权投资成本从400万元调整到630万元($3\,500 \times 10\% + 400 \times 70\%$),并同时调增资本公积230万元。按此处理,原投资在合并财务报表中确认的商誉= $2\,000 - 3\,000 \times 60\% = 200$ (万元);增资后合并财务报表中调整后的长期股权投资账面价值= $2\,000 + (3\,500 - 3\,000) \times 60\% + 400 + 230 = 2\,930$ (万元),应确认商誉= $2\,930 - (3\,500 + 400) \times 70\% = 200$ (万元),与增资前确认的商誉相同。

二、合并财务报表中与权益性交易无关的对子公司投资持股比例变动

通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并,公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权等业务均与权益性交易无关。

(一) 通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并

通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并,如何计算合并财务报表中的商誉,历史上曾有多点计算商誉的会计处理方法,购买日合并财务报表中的商誉是各投资点商誉的代数和。这种处理方式理论上可行,但实务中很难确定购买日以前投资点的商誉,该方法已被现行准则摒弃。现行准则是购买日一点计算商誉,商誉是企业合并成本与购买日被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,而合并成本是因企业合并付出对价的公允价值,因此购买日在合并财务报表中应将原投资调整到公允价值。

若原投资系金融工具确认计量准则规范的金融资产,母公司个别报表中已调整到购买日的公允价值,合并财务报表中无需再进行调整。

若原投资系长期股权投资权益法核算,因个别报表不改变长期股权投资项目,不能将原投资调整到公允价值,否则违背历史成本属性,所以应在合并财务报表中将原投资调整到公允价值,相当于在购买日将原投资出售并回购,即付出对价系全部投资的公允价值,从而一点计算购买日的商誉。其会计处理方法是:(1)将原投资在购买日公允价值与账面价值的差额计入投资收益,并将原权益法核算确认的可以转损益的“其他综合收益”“资本公积——其他资本公积”转入投资收益;(2)比较购买日合并成本(购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和)与享有的被购买方可辨认净资产公允价值的份额,确定购买日应予确认的商誉的金额。如2016年1月1日,甲公司用货币资金2 200万元从非关联方处取得乙公司40%的股份,至此对乙公司投资持股比例达到70%,对乙公司能够实施控制,当日乙公司可辨认净资产公允价值为5 000万元。甲公司对乙公司原30%股权投资账面价值为1 500万元,其中

投资成本为1 200万元,可以转损益的其他综合收益为200万元,其他权益变动为100万元。原30%投资在购买日公允价值为1 650万元。甲公司在购买日应确认投资收益= $(1\,650 - 1\,500) + 200 + 100 = 450$ (万元),应确认商誉= $(2\,200 + 1\,650) - 5\,000 \times 70\% = 350$ (万元)。

(二) 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》结论基础中BCZ183段涉及丧失控制权的会计处理原理,即从集团角度来看,对子公司控制的丧失意味着对集团某些单项资产和负债控制的丧失,母公司因丧失对子公司的控制而视为间接处置这些资产和负债,应将相关利得和损失从权益重分类至损益。其会计处理方法是:(1)终止确认与该子公司相关的单项资产、负债和权益(包括少数股东权益);(2)按照丧失控制权日的公允价值重新计量剩余股权;(3)处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和,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账面价值份额与商誉之和,形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益;(4)与原有子公司的股权投资相关的可以转损益的“其他综合收益”“资本公积——其他资本公积”,应当在丧失控制权时转入当期损益。如甲公司2015年7月1日以6 300万元取得乙公司60%股权,属于非同一控制企业合并,能够对乙公司实施控制。当日,乙公司可辨认净资产的账面价值为9 800万元,公允价值为10 000万元。除一项无形资产外,其他可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相等,该项无形资产账面价值为100万元,公允价值为300万元,预计尚可使用年限为10年,采用直线法摊销,无残值。2017年1月1日甲公司以2 300万元出售乙公司20%股权,当日剩余40%股权的公允价值为4 700万元,出售股权后甲公司对乙公司不再具有控制,但具有重大影响。乙公司2015年7月1日至2017年1月1日实现净利润1 030万元,其他综合收益增加100万元(因可供出售金融资产公允价值变动形成),无其他所有者权益变动,分配现金股利300万元;假设甲公司拥有其他子公司,仍需要编制合并财务报表。根据上述资料,2015年7月1日至2017年1月1日期间按购买日公允价值持续计算的乙公司净利润= $1\,030 - (300 - 100) \div 10 \times 1.5 = 1\,000$ (万元),2015年7月1日至2017年1月1日期间被投资单位调整后留存收益增加金额= $1\,000 - 300 = 700$ (万元),乙公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产= $10\,000 + 700 + 100 = 10\,800$ (万元),合并财务报表中确认的投资收益= $(2\,300 + 4\,700) - [10\,800 \times 60\% + (6\,300 - 10\,000 \times 60\%)] + 100 \times 60\% = 280$ (万元)。

(作者单位:北京信息科技大学)

责任编辑 武献杰