

子公司增资时母公司的会计核算

杜成芳 黄 申

(西安超越会计师事务所有限公司 西安 710075)

【摘要】编制合并财务报表时,为了能够获得正确的合并抵销分录,需要对股权投资价值的任何变化进行处理。本文根据“控制性质”以及“实质重于形式”原则,针对子公司增加注册资本时母公司持股损益的会计处理提出了自己的看法。

【关键词】企业合并 子公司增资 母公司持股损益

股份投资的会计处理,有两类情况较特殊:一是子公司总股本不变时,母公司持股变化的会计处理,财政部通过“企业会计准则解释”(以下简称“解释公告”)的颁布给予了解决;二是子公司总股本增减变化时,母公司持股损益的会计处理,目前尚无针对性的政策文件。限于篇幅,本文仅探讨子公司增加注册资本时母公司的会计处理。

一、其他股东追加投资

母公司持股损益的计算,是比较子公司股份变化后母公司所持股份在调整前后价值的变化,调整前后股份价值的计算有两种思路(假定商誉不变,故计算时不予考虑):①持股数量每股价值。如果子公司按照所有者权益账面价值(同一控制)或公允价值(非同一控制)增资,则因为每股价值不变而不会生成持股损益。②子公司所有者权益持股比例。此时,子公司配股时,因为母公司持股比例不变也不会产生持股损益。

如何处理子公司股份变化后母公司的持股损益?这会因为对该损益性质认识不同而不同:若认为是经营行为,则因影响当期损益而计入投资收益;若认为属于资本性行为,则会影响到所有者权益而计入资本公积;若属于非同一控制的企业合并,则还会涉及商誉的调整。

1. 同一控制下的企业合并。

例 1: B 公司所有者权益账面价值合计 250 万元(其中,实收资本 100 万元、资本公积 100 万元、盈余公积 20 万元、未分配利润 30 万元),总股本为 150 万股。集团内部的 A 公司于 20×7 年 12 月 31 日以 260 万元取得对 B 公司 80% 的股份,即 120 万股。

20×8 年度 B 公司实现净利润 150 万元,提取盈余公积 30 万元、发放现金股利 100 万元,净资产账面价值增至 300 万元,折合 2 元/股。20×8 年 12 月 31 日 B 公司根据董事会决议,以 2.2 元/股的价格向 A 公司之外的股东增发股份 10 万股。

从持股比例看, A 公司由 80% 降为 75% (120/160), 因此会产生持股损益。从每股价值看, 增发前为 2 元/股, 增发后 B 公司净资产价值为 322 万元 (250+150-100+22), 股本增加至 160 万股, 每股价值为 2.012 5 元/股 (322/160)。因此, 也会产生持股损益。

因母公司未认购增发股份,故 A 公司所持有 B 公司股份价值不变,为 240 万元 $[(250+150-100) \times 80\%]$, 增发后该部分股份价值为 241.5 万元 $(2.012 5 \times 120)$, 增加了 1.5 万元。

2. 非同一控制下的企业合并。

例 2: 沿用例 1 的资料, 不同之处有二: 一是该合并为非同一控制下的企业合并; 二是例 1 中的账面价值此时为公允价值。因此, A 公司合并 B 公司的购买商誉为 60 万元 $(260-250 \times 80\%)$, 且假定 B 公司在 20×8 年度商誉未曾减值。

因此, 计算时暂不考虑商誉, 则 A 公司放弃追加投资的持股利得依然为 1.5 万元。虽然合并方式不同, 但此时会计处理是类似的, 其可能的会计处理为(单位为万元, 下同):

借: 长期股权投资	1.5
贷: 资本公积/投资收益	1.5

二、母公司追加投资

1. 同一控制下的企业合并。

例 3: 沿用例 1 的资料, 唯一不同的为 B 公司追加的投资全部由 A 公司认购。

A 公司认购 B 公司增发股份后, 持股数量为 130 万股, 持股成本为 262 万元 $(240+22)$ 。根据 B 公司每股 2.012 5 元的价格, A 公司持股价值为 261.625 万元 $(130 \times 2.012 5)$ 。两者比较后, A 公司追加投资的净损失为 0.375 万元 $(262-261.625)$ 。

净损失 0.375 万元由两部分构成: 一是以 2.2 元/股购买了价值为 2.012 5 元/股的股份, 购买损失为 1.875 万元; 二是既有股份持有利得, 即: $120 \times (2.012 5 - 2) = 1.5$ (万元)。

2. 非同一控制下的企业合并。

例 4: 沿用例 3 的资料, 不同的是为非同一控制下的企业合并, 假定商誉未曾减值。

增发认购后, A 公司持股成本为 262 万元 $(240+22)$ 。追加投资后, A 公司持有 B 公司股份增加至 130 万股, 占 B 公司总股本的 81.25% $(130/160)$, 每股 2.012 5 元, 因此其价值为 261.625 万元 $(130 \times 2.012 5)$ 。追加投资的损失为 0.375 万元 $(262-261.625)$ 。根据计算结果, 可能的会计处理为:

借: 资本公积/投资收益	0.375
贷: 长期股权投资	0.375

三、探讨合理的会计处理方法

对子公司增加注册资本后母公司所持股份的会计处理,财政部与证监会都未发布具有针对性的解答或公告。

针对母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资的会计处理,财政部的解释公告第2号(财会[2008]11号)指出:应按照长期股权投资准则第4条规定确定其投资成本。母公司在编制合并财务报表时,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(或合并日)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),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

而证监会在“上市公司执行企业会计准则监管问题解答”(2011年第1期,总第5期)中指出:针对权益法核算的长期股权投资,如果由于被投资单位增发股份、投资方未同比例增资导致持股比例下降的,持股比例下降部分视同长期股权投资处置,按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额,与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。

但是,上述解释公告均无法适用于本文的问题。其一,观点相反。解释公告认为增持股份损益计入资本公积而不是投资收益,证监会问题解答认为持股损益属于投资收益而不是资本公积。其二,情况不同。其中:解释公告适用于购买少数股东股份而不是认购子公司增发股份;证监会问题解答仅适用于采用权益法核算的长期股权投资,而纳入合并范围的股权投资采用成本法。而且,两个文件均适合于变化部分的会计处理,而不是续存股份价值变化的会计处理。

对此,笔者认为应遵循实质重于形式原则,分别不同“控制性质”采用不同处理方法:①因母公司能控制子公司与自身行为,因此母公司认购子公司增资时,属于母公司同一控制下的行为,该差异因资本性行为而应计入资本公积。②母公司虽然能够控制子公司,但无法控制其他股东的认购,因此由于其他股东的行为所导致的母公司持股损益,不属于资本性行为,则应当计入投资收益。

四、完整的会计处理解析

B公司的会计处理为发行股份的分录,较为简单,而A公司的会计处理较为复杂。前文四个例子的情况既有相同之处又有不同之处,这里一并介绍如下:

1. 20×7年12月31日,例1与例3的投资分录为:

借:长期股权投资	200
资本公积	60
贷:银行存款	260

而例2与例4的会计处理则有所不同,为:

借:长期股权投资	260
贷:银行存款	260

2. 20×8年12月31日B公司收取现金股利的会计处理,各例均相同,为:

借:银行存款	80(100×80%)
贷:投资收益	80

3. 当A公司认购B公司增发的股份(例3与例4)时,有以下两笔会计分录:

(1)B公司追加投资时,A公司认购股份的会计处理为:	
借:长期股权投资	22
贷:银行存款	22

(2)A公司认购B公司增发股份,导致持股损失的会计处理为:

借:资本公积	0.375
贷:长期股权投资	0.375

4. 若其他股东认购了B公司增发股份(例1与例2),则A公司会计分录为:

借:长期股权投资	1.5
贷:投资收益	1.5

5. 期末编制合并财务报表时,A公司对于其所持有股份进行权益法调整,各例题的两笔分录均相同。

(1)确认B公司当期盈利中A公司应当享有的份额:

借:长期股权投资	120(150×80%)
贷:投资收益	120

(2)记录收到的现金股利,同时冲销成本法下的处理:

借:投资收益	80
贷:长期股权投资	80

经过上述处理后,A公司对B公司的长期股权投资余额因为分录的不同而不同。例1为:200+1.5+(120-80)=241.5(万元);例2为:260+1.5+(120-80)=301.5(万元);例3为:200+22-0.375+(120-80)=261.625(万元);例4为:260+22-0.375+(120-80)=321.625(万元)。

6. 编制合并财务报表时,资产负债表段的合并抵销分录如下:

借:所有者权益类项目(B公司) 322	
商誉	60(例2与例4)
贷:长期股权投资 241.5/301.5/261.625/321.625	
(例1/2/3/4)	
少数股东权益 80.5(32.225%,例1与例2)	
60.375(32.21875%,例3与例4)	

这里未曾调整商誉,因商誉在购买日确定后,除非发生减值,不再调整。

7. 编制合并财务报表时,利润表段的合并抵销分录为:

借:投资收益	120
少数股权损益	30
未分配利润——期初	30
贷:提取盈余公积	30
现金股利	100
未分配利润——期末	50

主要参考文献

1. 中国注册会计师教育教材编审委员会. 高级财务会计. 大连:东北财经大学出版社,1996
2. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解2010. 北京:人民出版社,2010