

失去子公司控制权后的合并报表处理

蒋季奎

(上海外国语大学国际金融贸易学院 上海 201600)

【摘要】 本期母公司出售了某子公司的部分或全部股份,从而失去对该子公司的控制权,但因为还有其他子公司,所以仍然需要编制合并报表。在合并报表上,针对该子公司的处置,就需要有一些特殊的处理。本文试图就此作一番解析。

【关键词】 子公司 合并报表 控制权

一、转让持有的子公司全部股份情况下的处理

例1:假定甲公司于2010年6月30日以股权交换的方式取得乙公司60%的股权和对乙公司的控制权,投资成本确定为3500万元。采用免税合并方式。当日乙公司可辨认净资产的账面价值为4600万元,公允价值为5000万元。公允价值与账面价值的差异源于管理上使用的一项固定资产(账面价值1000万元,公允价值1400万元,无残值,剩余使用年限10年,用直线法折旧)。当日乙公司各项资产、负债的计税基础与账面价值相同。甲、乙公司的所得税税率均为25%。

2010年12月31日甲公司合并报表上对乙公司的商誉提取了100万元的减值准备。2011年6月30日,甲公司4000万元将持有的乙公司全部股份处置。乙公司2010年6月30日至2010年12月31日实现净利润200万元,2011年1月1日至2011年6月30日实现净利润260万元。乙公司按10%提取盈余公积。

假设甲公司在处置乙公司之后,因为还有其他子公司,所以仍然需要编制合并报表。甲公司在编制合并利润表时,应当将乙公司2011年1月1日至2011年6月30日的收入、费用、利润纳入表中。因为合并利润表涵盖的期间为2011年全年,而2011年上半年,乙公司仍然为甲公司的子公司。甲公司在编制合并资产负债表时,由于在资产负债表日乙公司已经不再是子公司,因而不需要对其资产负债表进行合并。

尽管只有编制合并利润表时需要用到乙公司个别报表,在编制合并资产负债表时只要利用甲公司个别报表,但由于甲、乙公司个别报表均是从自身个体角度出发编制的,所以无论是编制合并利润表还是编制合并资产负债表,围绕着乙公司的被处置,在利用甲、乙公司个别报表的时候,都要从合并主体的角度,进行必要的调整。

在将乙公司2011年1月1日至2011年6月30日的收入、费用、利润纳入合并利润表时,应进行如下调整:管理费用增加20万元(合并日固定资产公允价值超过账面价值400万元,应补提折旧 $400/10/2$),所得税费用减少5万元($20 \times 25\%$)。净利润减少15万元。随后,还应当扣除乙公司少数股东享有的40%的净利润。

由于甲公司在处置乙公司前,对乙公司的投资是按照成本法核算的,2011年6月30日,甲公司4000万元将持有的乙公司全部股份处置,在其个别报表上确认处置收益500万元(处置收到的对价4000万元-投资成本3500万元)。然而,从合并报表的角度看,确认处置收益500万元是不正确的。在乙公司被处置前,甲公司对乙公司的投资始终按照原始成本反映,乙公司股东权益的变化,没有反映到甲公司个别核算中对乙公司投资的账面价值中去,以致甲公司个别核算中,处置收益以处置收入减去投资原始成本反映。但是,从合并报表的角度看,乙公司在被处置前是合并报表所反映的企业集团的一个部分,它的价值应当按照以购买日可辨认净资产的公允价值持续计算得出的权益价值反映。在被处置前,在每个资产负债表日乙公司应当按照以购买日可辨认净资产的公允价值持续计算到该日为止的权益价值列入合并资产负债表。其中,这个权益价值的60%(甲公司享有的)归属于母公司,其余40%作为少数股东权益。同样,计算处置收益时,应当将甲公司掌握的乙公司以购买日可辨认净资产的公允价值持续计算到处置日为止的权益价值的份额(60%)与收到的对价进行对比而确定。这与一个单个企业处置自身的一个部门,道理是相同的。

就本例而言,应当如何处理呢?

首先计算甲公司掌握的乙公司以购买日可辨认净资产的公允价值持续计算到处置日为止的权益价值的份额:

甲公司持有的乙公司商誉余额 $=3500-[4600+(1400-1000) \times (1-25\%)] \times 60\% - 100 = 460$ (万元)

甲公司持有的乙公司以购买日的公允价值持续计算到处置日为止的可辨认净资产的价值的份额 $=[4600+(1400-1000) \times (1-25\%)] + 200 - 400 \div 10 \times 6/12 \times (1-25\%) + 260 - 400 \div 10 \times 6/12 \times (1-25\%) \times 60\% = 3198$ (万元)

合并报表上应当确认的处置乙公司收益 $=4000 - 460 - 3198 = 342$ (万元)

甲公司个别报表上确认的处置乙公司收益 $=4000 - 3500 = 500$ (万元)

两者相差158万元。因此,在合并报表工作底稿上应当对

甲公司个别报表进行调整。

调整分录一:借:未分配利润——年初 100;贷:投资收益 100。

这是针对 2010 年底合并报表上对乙公司商誉进行削减 100 万元的减值处理,但甲公司个别报表并未对其对乙公司投资进行减值而作调整。从 2011 年底合并报表角度看,甲公司 2011 年个别报表上,年初未分配利润多了 100 万元,而对乙公司的处置收益少了 100 万元,因为仅就这点来看,如果当初对乙公司投资因为乙公司商誉减值而调低 100 万元,则现在的处置收益应当增加 100 万元。

调整分录二:借:投资收益 111;贷:未分配利润——年初 111。

乙公司 2010 年个别报表上确认净利润 200 万元,合并报表上经过调整确认其净利润为 185 万元,但甲公司个别报表并未确认其享有的份额 111 万元(185×60%)。从 2011 年底合并报表角度看,甲公司 2011 年个别报表上,年初未分配利润少了 111 万元,而对乙公司的处置收益多了 111 万元,因为仅就这点来看,如果对乙公司的投资当初按照权益法核算调高 111 万元,则现在的处置收益应当减少 111 万元。

调整分录三:借:投资收益 147;贷:未分配利润——年末 147。

乙公司 2011 年个别报表上确认净利润 260 万元,合并报表上经过调整确认其净利润为 245 万元,但甲公司个别报表并未确认其享有的份额 147 万元(245×60%)。从 2011 年底合并报表角度看,甲公司 2011 年个别报表上,计量对乙公司的投资的处置收益时没有先将应享有的乙公司经调整后的当期净利润份额 147 万元计入乙公司的投资,从而使处置收益多计了 147 万元。从甲公司个别报表角度看,即使对乙公司的投资按权益法核算,投资在本期的价值增值与投资的处置收益均是计入投资收益,所以没有必要在计量投资的处置收益时先将应享有的乙公司经调整后的当期净利润份额 147 万元计入乙公司的投资。但从合并报表角度看,乙公司在处置日之前是合并主体的一部分,因而,它在本期至处置日为止的价值增值不是投资收益,而是合并主体的一部分在本期的净利润。因而需要有以上这样一笔调整分录。

以上三笔调整分录,就将甲公司 2011 年个别报表上列示的对乙公司处置收益 500 万元调整到了 342 万元(500+100-111-147)。

二、转让持有的子公司部分股份而失去控制权情况下的处理

例 2:上例中,甲公司转让了所持有的乙公司全部股份。如果甲公司只转让了所持有的乙公司一半股份,即转让乙公司 30% 的股份,应当如何处理?假定上例中,2011 年 6 月 30 日,甲公司以 2 000 万元将持有的乙公司一半股份予以处置,并改按权益法核算。其余资料不变。

这种情况下,甲公司进行个别核算时,在 2011 年 6 月 30 日,一方面对出售的股份作如下处理:借:银行存款 2 000;贷:长期股权投资 1 750(3 500÷2),投资收益 250。即确认处置收

益 250 万元。另一方面,对继续持有的另一半股份,按权益法进行追溯调整。

第一步:借:长期股权投资 5.5(185×30%-50);贷:盈余公积 0.55,利润分配——未分配利润 4.95。这是就乙公司 2010 年 6 月 30 日至 2010 年 12 月 31 日实现净利润 200 万元,经过调整确认其净利润为 185 万元,另外商誉减值 50 万元(100×50%)而作的追溯调整。

第二步:借:长期股权投资 73.5;贷:投资收益 73.5。这是就乙公司 2011 年 1 月 1 日至 2011 年 6 月 30 日实现净利润 260 万元,经过调整确认其净利润为 245 万元而作的追溯调整:245×30%=73.5(万元)。

这样,甲公司个别报表上,对乙公司长期股权投资的账面价值调整到了 1 829 万元(1 750+5.5+73.5)。

从个别核算的角度看,这样做是合理的。但站在合并报表角度看,就不能这样处理。因为虽然甲公司只转让了所持有的乙公司一半股份,即转让了乙公司 30% 的股份,但却因此失去了控制权,从而整个乙公司不再是子公司。从合并主体看,还应该按照处置了所持有的乙公司全部股份来处理。然而事实上又是只有一半股份转出,因此,对甲公司继续持有的另一半股份,假定先按照处置日公允价值卖出,然后又按同样价值购入。这样,处置收益就等于处置一半股权取得的对价加剩余股权在处置日的公允价值,减去按原持股比例计算应享有的乙公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之后的金额。上例中,假定甲公司继续持有的另一半股份的在处置日的公允价值也是 2 000 万元,则合并报表上应确认的处置收益仍然是 342 万元。与甲公司个别报表上确认的处置收益 250 万元相差 92 万元,须通过合并报表工作底稿调整分录来调整。

调整分录一:借:长期股权投资 2 000;贷:长期股权投资 1 829,投资收益 171。

这是按照甲公司继续持有的另一半股份以处置日的公允价值 2 000 万元卖出又购入的假定,将甲公司个别报表上对乙公司长期股权投资的账面价值 1 829 万元调整到 2 000 万元,同时确认处置收益 171 万元。

以下三笔调整分录是针对售出一半股份,由于甲公司个别报表与合并报表视角不同所需作的调整,原理与例 1 中调整分录一至三相同,只是每一项金额都缩小一半。

调整分录二:借:未分配利润——年初 50;贷:投资收益 50。

调整分录三:借:投资收益 55.5;贷:未分配利润——年初 55.5。

调整分录四:借:投资收益 73.5;贷:未分配利润——年末 73.5。

以上四笔调整分录,就将甲公司 2011 年个别报表上列示的对乙公司处置收益 250 万元调整到了 342 万元(250+171+50-55.5-73.5)。

主要参考文献

张京华.报告期内增加、减少子公司在合并报表中的处理.中国农业会计,2010;10