

子公司减资时母公司会计处理探讨

黄申(博士)

(浙江财经学院会计学院 杭州 310018)

【摘要】编制合并财务报表时,为了能够获得正确的抵销分录,需要对股权投资价值的任何变化进行处理。子公司注册资本减少是一种较特殊的情况,目前尚无文件规范。本文根据“控制性质”以及“实质重于形式”原则,针对子公司减少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】合并报表 子公司减资 母公司持股损益

对于子公司股本增减变化时母公司持股损益的会计处理,目前尚无针对性的规范文件。限于篇幅,本文仅探讨子公司减少注册资本时母公司的会计处理。

一、回购母公司之外股份而减资

子公司回购母公司之外股份而减资时,母公司持股比例与每股价值发生了变化。母公司持股损益有两种计算思路:①持股数量×每股价值差额。若子公司按所有者权益账面价值(同一控制)或公允价值(非同一控制)回购,则因每股价值不变而无持股损益;②子公司所有者权益×持股比例差额。子公司若配股,母公司因持股比例不变也无持股损益,其他情况下都会产生持股损益。子公司股份变化后母公司持股损益的处理:若认为是正常经营,则因影响当期损益而应计入投资收益;若认为属于资本性行为,则会影响所有者权益而计入资本公积;若属于非同一控制下的合并,还涉及商誉(本文均假定商誉未曾减值)出售。

1. 同一控制下的企业合并。

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

S 公司 20×8 年度实现净利润 150 万元,提取盈余公积 30 万元、发放现金股利 100 万元,所有者权益增至 300 万元,折合 2 元/股。之后的 20×8 年 12 月 31 日,S 公司以 2.2 元/股向 P 公司之外的股东回购了股份 30 万股,并于当日注销。

子公司回购股份前后,P 公司持股均为 120 万股,但持股比例则由 80%上升为 100%。减资后,S 公司净资产价值= $(250+150-100-30\times 2.2)=234$ (万元),股本减至 120 万股,每股价值= $234/120=1.95$ (元)。此时,按思路①计算,P 公司剩余股份的持股损益= $120\times(1.95-2)=-6$ (万元);按思路②,则为: $234\times 100\%-300\times 80\%=-6$ (万元)。可见,两种思路的计算结果一致,故后例中只用一种思路计算。

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,P 公司合并 S 公司的购买商誉为 60 万元($260-250\times 80\%$),且假定 20×8 年度 S 公司商誉未曾减值。那么,P 公司持股损失依然为 6 万元。

二、自母公司处回购股份而减资

除非出现前述回购价格与账面价值或公允价值相等的情况,否则母公司出售股份后的持股比例与子公司每股价值都会发生变化,因此 P 公司持股损益适宜按思路①计算。

1. 同一控制下的企业合并。

例 3:采用例 1 的资料,唯一不同之处为:S 公司自 P 公司处回购 30 万股并注销。

回购后,P 公司持股数量由 120 万股减为 90 万股,持股成本= $240-66=174$ (万元),持股价值= $90\times 1.95=175.5$ (万元)。按照思路①计算,P 公司因出售 S 公司股份而实现净收益 1.5 万元。该净收益由两部分构成:一是以 2.2 元/股出售了价值为 2 元/股的股份,出售利得= $30\times(2.2-2)=6$ (万元);二是续存股份的损失,即: $90\times(2-1.95)=4.5$ (万元)。

2. 非同一控制下的企业合并。

例 4:沿用例 3 的资料,其不同为:此合并为非同一控制下的合并,账面价值与公允价值相同。P 公司持股损益计算结果同例 3,净收益为 1.5 万元。其中,出售利得 6 万元,续存股份的持股损失 4.5 万元。

三、完整的会计处理解析

对于子公司减少注册资本时母公司持股损益的会计处理,笔者认为应遵循实质重于形式原则,分别不同“控制性质”而采用不同处理方法:①因母公司能控制子公司行为,故子公司自母公司处回购股份,性质上属于同一控制下的行为,该差异因资本性行为的性质而应当计入资本公积。②母公司虽能够控制子公司,但无法控制其他股东出售股份,故其他股东出

多次交易分步实现企业合并的商誉确认

张勇军

(哈尔滨工程大学经济管理学院 哈尔滨 150001)

【摘要】对于企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并时形成的商誉,本文分析了两种确认方式,并在五个方面进行具体比较,最后辨析得出结论。

【关键词】多次交易 企业合并 商誉 确认方式

对于企业通过多次交易分步实现非同一控制下的企业合并,《企业会计准则解释第4号》已有较为明确的会计处理规定,但是该类业务购买日形成的商誉应如何确认,相关规定仍不够具体,现就此进行辨析。

一、购买日商誉的两种确认方式

在购买日合并财务报表中,区分一次计量或多次计量不同,合并形成的商誉有两种确认方式。

方式一:购买日之前持有的被购买方的股权,按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量,与购买日新购入股权所

支付对价的公允价值之和,作为合并成本。该合并成本大于购买日被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时,差额为购买日应予确认的商誉。

方式二:比较实现企业合并时每一单项交易成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,每一单项交易成本大于交易日被投资单位可辨认净资产公允价值的份额时,差额为每一单项交易应予确认的商誉,购买方在购买日确认的商誉为每一单项交易产生的商誉之和。

两种确认方式在商誉的计量数值、合并所在期间净损益

售股份而导致的母公司持股损益,因为不属于资本性行为而属于价值变动现象,应当计入投资收益。

S公司的减资行为虽需一系列法定公告,但会计处理却相对简单。P公司会计处理较为复杂,前述四种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,P公司的会计处理为:借:长期股权投资 200/260(例1、3/例2、4),资本公积 60(例1、3);贷:银行存款 260。

2. P公司收取20×8年度现金股利,各例会计处理相同:借:银行存款 80(100×80%);贷:投资收益 80。

3. 若自其他股东处回购股份后注销(例1、2),则P公司会计处理为:借:投资收益 6;贷:长期股权投资 6。

4. P公司出售S公司股份(例3、4),则需作以下两笔会计处理。①P公司出售30万股股份的会计处理,因合并性质不同而金额不同:借:银行存款 66;贷:长期股权投资 50(200/12×3,例3)/65(260/12×3,例4),投资收益 16/1(例3/4)。②P公司续存股份的持股损失,会计处理为:借:资本公积 4.5;贷:长期股权投资 4.5。

5. 以上分录为P公司个别报表中的处理,此后P公司即可编制合并抵销分录,该分录由权益法调整、资产负债表抵销与利润表抵销三类分录构成。

(1)权益法调整分录。因股份回购在股利分配之后,故各

例分录相同。①确认S公司当期盈利中P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,同时冲销成本法的处理:借:投资收益 80(100×80%);贷:长期股权投资 80。③但例3、4中股份减少了S公司总股本的1/5,故投资收益等也应减少10万元[(150-100)/5]。因此,需要补充如下会计处理:借:投资收益 10;贷:长期股权投资 10。

经过上述处理后,P公司对S公司的长期股权投资余额分别如下:例1为:200-6+(120-80)=234(万元);例2为:260-6+(120-80)=294(万元);例3为:200-50-4.5+(120-80)-10=175.5(万元);例4为:260-65-4.5+(120-80)-10=220.5(万元)。

(2)资产负债表合并抵销分录为:借:S公司所有者权益 234,商誉 60/45(例2/4);贷:长期股权投资 234/294/175.5/220.5(例1/2/3/4),少数股东权益 58.5(234×25%,例3、4)。

商誉虽未减值,但例4中P公司出售了1/4的股份,故商誉也减少了1/4(15万元)。

(3)利润表合并抵销分录为:借:投资收益 120,少数股东损益 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

陈信元.高级财务会计.上海:上海财经大学出版社,2009