

与少数股东进行权益交易的合并报表处理

康程鹏

(河南嵩县通正会计师事务所有限公司 河南嵩县 471400)

【摘要】 在控股合并中,控制主体在编制合并财务报表时将控制主体的资产负债均纳入合并范围,从而须对少数股东权益进行初始确认,少数股东权益采用持续计算价值进行后续计量。当控制主体再次与少数股东发生权益交易,须对少数股东权益的增加、减少、终止进行确认。

【关键词】 合并财务报表 少数股东权益 公允价值 历史成本

随着市场经济的快速发展,企业之间的合并重组越来越频繁,在合并财务报表中如何确认和计量与少数股东的交易事项是重点与难点之一。本文将从少数股东权益的确认、后续计量、少数股权的购进与出售等方面对少数股东权益的会计处理进行讨论。

一、少数股东权益的初始确认与计量

少数股东权益是指对被控制主体不具备控制能力的少数股东所拥有的股东权益,表现为资产减去负债后净资产的所有权。少数股东权益的确认条件取决于控制权转移的条件,当一个企业取得了另一企业的大部分控制权而形成报告主体时,就必须将被控制企业纳入合并范围,这时就需要确认少数股东权益。

在同一控制合并下,少数股东权益的初始确认采用历史成本计价,编制合并财务报表时采用少数股东拥有的被控制企业合并日资产减去负债的账面净资产份额进行列报。在非同一控制合并下,少数股东权益的初始确认采用公允价值计价,编制合并财务报表时采用少数股东拥有的被控制企业购买日资产减去负债的可辨认净资产公允价值份额进行列报。

例 1:A 公司 2010 年 1 月 1 日支付 1 000 万元取得 B 公司 80% 的股权,从而对 B 公司能够实施控制。B 公司 2010 年 1 月 1 日所有者权益账面价值为 1 100 万元,公允价值为 1 200 万元,之间差额系土地使用权增值形成,该土地使用权尚可使用 20 年。A、B 公司均按直线法计提摊销,A、B 公司在合并前无任何关联方关系,假定不考虑所得税的影响。

在购买日,A 公司在合并财务报表上应确认的少数股东权益金额为 240 万元(1 200×20%)。

具体的会计处理通过编制合并抵销分录予以体现:借:B 公司所有者权益公允价值 1 200,商誉 40;贷:长期股权投资 1 000,少数股东权益 240。

二、少数股东权益的后续计量

在被投资企业的净资产发生变动时,如实现盈利或亏损、

分配股利、其他权益发生变动等,少数股东权益须按照被控制主体净资产变动价值的比例进行后续计量。在会计期末编制的合并财务报表上,少数股东权益反映的是经过上述调整后的持续计算价值。

例 2:沿用例 1 的资料,B 公司 2010 年实现利润 505 万元,分配利润 200 万元,可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积 100 万元。

在资产负债表日,少数股东权益账面价值随着子公司净资产公允价值变动而持续计算,年末少数股东权益确认价值=240+(505-100÷20-200+100)×20%=320(万元),或:年末少数股东权益确认价值=1 600×20%=320(万元)。

具体的会计处理通过编制合并抵销分录予以体现:借:B 公司所有者权益公允价值 1 600,商誉 40;贷:长期股权投资 1 320,少数股东权益 320。

三、少数股东权益增加的计量(控制主体不丧失控制权)

控制主体在完成合并后,由于经营需要,在不丧失控制权的前提下将少数股份予以出售,反映在控制主体个别财务报表上属于长期股权投资的处置,反映在控制主体合并财务报表上属于少数股东权益的增加。

在处置少数股权的交易日,控制主体对少数股东权益仍采用持续计算价值进行确认和计量,按照少数股东增加的持股比例计算应享有被投资企业自购买日(或合并日)开始持续计算的可辨认净资产份额增加少数股东权益。

根据财政部《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》(财会便[2009]14号)的规定,由于该项交易属于控制主体与少数股东之间的权益交易,且不涉及控制权的转移,应按照权益交易的原则处理,控制主体不调整已确认商誉,不产生新的投资收益。在控制主体编制的合并财务报表上,出售少数股权的价款(或对价公允价值)与少数股东权益增加的差额,应调整资本公积(股本溢价),资本公积(股本溢价)不足的应调减留存收益。

例3:沿用例2的资料,假定2011年1月1日,A公司将持有的B公司20%的股份予以出售减持,出售价款400万元,减持后持有B公司股份60%,仍能够实施控制。

出售日,新增加的少数股东权益按照B公司净资产按投资时持续计算的公允价值比例确认,少数股东权益新增加的价值=1600×20%=320(万元),而出售价款400万元与少数股东权益增加价值320万元之间的差额80万元计入资本公积。

假定需出售日编制合并财务报表时,少数股东权益账面价值为640万元,其确认的会计处理通过编制合并抵销分录予以体现:

借:B公司所有者权益公允价值1600,商誉30;贷:长期股权投资990,少数股东权益640。

将对个别财务报表按成本法确认的投资损益进行冲减调整,将合并财务报表以前年度按权益法已确认的投资损益及权益变动进行确认并调整年初数,恢复因处置减少的商誉部分,其差额即为应确认的资本公积数额80万元。

借:商誉10(40×25%),投资收益150[(400-1000×25%)];
贷:未分配利润——年初60[(505-5-200)×20%],资本公积——年初20(100×20%),资本公积80。

四、少数股东权益减少的计量(控制主体购买少数股权)

控制主体在完成合并后,从少数股东中再次购置股权时,在交易日,控制主体对少数股东权益采用持续计算价值进行部分终止确认或终止确认。

根据《企业会计准则解释第2号》中关于企业购买子公司少数股东拥有对子公司的股权的会计处理规定,由于该项交易属于控制主体与少数股东之间的权益交易,且不涉及控制权的转移,应按照权益交易的原则处理,控制主体不确认商誉或计入当期损益的金额。在控制主体编制的合并财务报表上,购买少数股权的价款(或对价公允价值)与少数股东权益减少的差额,应调整资本公积(股本溢价),资本公积(股本溢价)不足的应调减留存收益。

例4:沿用例2的资料,假定2011年1月1日,A公司支付200万元从B公司少数股东处购入10%的股份,购入后持股比例达到90%。

购买日,少数股东权益按照B公司净资产按投资时持续计算的公允价值比例予以减少,少数股东权益减少的价值=1600×10%=160(万元),而购买价款与少数股东权益减少价值之间的差额冲减资本公积40万元。

假定需出售日编制合并财务报表时,少数股东权益确认的会计处理通过编制合并抵销分录予以体现:

借:B公司所有者权益公允价值1600,资本公积40,商誉40;贷:长期股权投资1520,少数股东权益160。

五、少数股东权益终止的计量(控制主体丧失控制权)

控制主体减少持有被控制主体股份从而丧失对被控制主体的控制权时,合并财务报表不再将被控制主体纳入合并财务报表,因而原已纳入合并范围的被控制主体资产、负债与少

数股东权益在合并财务报表层面被终止确认。

根据《企业会计准则解释第4号》中关于处置部分股权丧失子公司控制权的会计处理规定,由于该项交易涉及控制权的转移,应按照购买法的原则确认合并财务报表层面的处置损益。出售股权的价款与剩余股权的公允价值之和减去已确认商誉的余额,与归属母公司所有者权益在交易日持续计算的价值(被控制主体资产减去负债减去少数股东权益)之间差额计入合并报表的处置损益,合并财务报表已确认的其他综合收益一并转入投资损益。

例5:沿用例2的资料,假定2011年12月31日,A公司将持有的B公司50%的股份予以出售减持,出售价款1000万元,减持后持有B公司股份30%,不再对B公司实施控制,仅能对其财务经营决策产生重大影响,剩余股权公允价值为500万元。2011年度B公司实现利润205万元,分配利润200万元。

本例中,合并财务报表层面归属母公司所有者权益持续价值的为B公司资产与负债之间差额1600万元减去少数股东权益价值320万元的净额1280万元,合并报表处置损益为出售股权的价款1000万元与剩余股权的公允价值500万元之和减去已确认商誉40万元,再减去归属母公司所有者权益在交易日持续计算的价值1280万元的余额180万元,合并财务报表已确认的其他综合收益80万元一并转入投资损益,累计应确认处置损益260万元。由于合并财务报表是在个别财务报表的基础上调整编制的,合并财务报表处理如下:

(1)冲减个别报表损益。借:投资收益——个别报表375,长期股权投资625;贷:银行存款1000。

(2)调整50%股份在交易日的持续计算价值(个别报表已调30%,计120万元)。借:长期股权投资200;贷:未分配利润150,资本公积50。

(3)确认合并财务报表处置损益(个别报表已确认长期股权投资495万元)。借:银行存款1000,长期股权投资500;贷:长期股权投资1320,投资收益——合并报表180。借:资本公积80;贷:投资收益80。

还有一种调整方法,实际上是上述调整分录的合并,具体如下:借:长期股权投资5(500-495),投资收益——个别报表375,资本公积30(100×30%);贷:未分配利润150(300×50%),投资收益——合并报表260。

上述分析表明,按剩余股权公允价值与账面价值之间的差异借或贷记“长期股权投资”项目,按个别财务报表中已处置部分损益中包含累计未确认的未实现损益借或贷记“未分配利润”、“盈余公积”项目,按剩余股权内包含的其他综合收益借或贷记“资本公积”项目,差异部分借或贷记“投资收益”项目。通过上述抵销调整,控制主体个别财务报表确认的处置损益加抵销的投资损益,反映出合并财务报表的处置损益。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006