

浅议报告期内处置子公司的会计核算

郝明亮

(重庆嘉陵特种装备有限公司 重庆 400032)

【摘要】在《关于印发企业会计准则解释第4号的通知》(财会[2010]15号)中对企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的,对于处置后剩余股权的会计处理进行了规范,但具体的会计操作表述并不详尽,本文通过例题解析对企业处置子公司股权的会计处理进行了探讨,并且进一步指出了现行规定存在的问题,同时给出了处理建议。

【关键词】 母公司 子公司 剩余股权

母公司处置子公司后不存在其他子公司是最简单的一种情况,会计处理也只是涉及母公司的个别报表,因为在企业会计准则中有详尽的讲解,在此不再赘述。本文举例说明母公司处置子公司后存在其他子公司时的会计核算。在这种情况下,母公司需要编制合并财务报表,报表处理相对复杂。

一、合并财务报表举例

例:2007年11月1日东方公司支付现金1 200万元,取得惠民公司60%的股权,并获得了惠民公司的控制权。当日,惠民公司可辨认净资产的账面价值为1 000万元,公允价值为1 100万元。2010年11月1日东方公司处置了持有的40%惠民公司股权,取得了处置价款1 000万元,处置后东方公司仍持有惠民公司20%的股权,丧失了对惠民公司的控制权。剩余的惠民公司股权在市场中存在报价,公允价值能可靠计量,这20%股权的公允价值为500万元。当日,惠民公司的可辨认净资产账面价值为1 100万元,公允价值为1 200万元。惠民公司从2007年11月1日到2010年10月30日共实现净利润100万元,其中2010年1月1日到2010年10月30日实现利润10万元。

资产负债表(简表)

表1 2010年12月31日 金额单位:万元

项目	东方公司	惠民公司	项目	东方公司	惠民公司
流动资产:			流动负债:		
货币资金	1 158	989	流动负债合计	135	126
其他流动资产项目	118	44	非流动负债:	—	—
流动资产合计	1 276	1 033	非流动负债合计	20	5
非流动资产:			负债合计	155	131
可供出售金融资产	500		所有者权益		
长期股权投资	100		实收资本(股本)	500	100
其他非流动资产项目	380	108	资本公积	110	
			盈余公积	60	91
			未分配利润	1 431	819
			少数股东权益		
非流动资产合计	980	108	所有者权益合计	2 101	1 010
资产总计	2 256	1 141	负债和所有者权益总计	2 256	1 141

假设东方公司还有一个子公司爱民公司,东方公司持有其60%的股权,因此需要编制合并财务报表。东方公司和爱民公司的资产负债表与利润表(简表)见表1和表2。下面举例说明合并财务报表编制方法。

1. 首先确认合并财务报表的投资收益。合并财务报表的投资收益=(处置股权获得资金1 000万元+剩余股权的公允价值500万元)-原持有子公司股权按照比例计算应享有子公司的净资产公允价值的金额720万元(1 200×0.6)=780(万元)。因为在东方公司的个别报表中已经确认了投资收益200万元(假设东方公司报表列示的投资收益全部为转让惠民公司股权的投资收益),所以合并财务报表需要调整当期投资收益。同时,由于在东方公司个别报表中,东方公司将剩余股权账面价值和公允价值之间的差额调整到资本公积,因此在合并财务报表中应将其调整到投资收益中。(1)借:长期股权投资480万元,资本公积100万元;贷:投资收益580万元。

2. 原股权投资属于商誉的部分调减投资收益。原股权投资成本中属于商誉的金额=1 200-1 100×0.6=540(万元),调增长期股权投资成本,调减投资收益。(2)借:投资收益540万元;贷:长期股权投资540万元。

3. 调整后合并财务报表的投资收益比个别报表增加40万

利润表(简表)

表2 2010年12月31日 金额单位:万元

项目	东方公司	爱民公司
一、营业收入	1 000	300
减:营业成本	800	220
营业税金及附加	15	7
期间费用	210	66
投资收益(损失以“-”号填列)	200	—
二、营业利润	175	7
营业外收支净额	8	—
三、利润总额	183	7
减:所得税费用	42	1
四、净利润	141	6

合并资产负债表(底稿)

2010年12月31日

金额单位:万元

表 3

项目	东方公司	爱民公司	抵销分录		合并金额	项目	东方公司	爱民公司	抵销分录		合并金额
	期末余额	期末余额	借方	贷方			期末余额	期末余额	借方	贷方	
流动资产:						流动负债:					
货币资金	1 158	989			2 147	流动负债合计	135	126			261
其他流动资产项目	118	44			162	非流动负债:					
流动资产合计	1 276	1 033	0.00	0.00	2 309	长期借款	20	5			25
非流动资产:						其他非流动负债					
可供出售金融资产	500			(3)60	440	非流动负债合计	20	5			25
长期股权投资	100		(1)480 (3)60 (6)6 (7)904	(2)540 (8)1 010	-	负债合计	155	131			286
其他非流动资产项目	380	108				所有者权益:					
非流动资产合计	980	108	1 450	1 610	928	实收资本(股本)	500	100	(8)100		500
						资本公积	110		(1)100		10
						盈余公积	60	91	(8)91		60
						未分配利润	1 431	819	(2)540 (8)819	(1)580 (6)10 (7)900	2 381
						少数股东权益					
						所有者权益合计	2 101	1 010	1 650	1 490	2 951
资产总计	2 256	1 141	1 450	1 610	3 237	负债和所有者权益总计	2 256	1 141	1 650	1 490	3 237

元,反映了剩余部分股权以公允价值计价在当期增加的收益100万元,减去处置部分股权和剩余部分股权的成本分别超过个别报表40万元、20万元的部分。由于惠民公司将长期股权投资重分类为可供出售金融资产,所以应编制以下抵销分录:(3)借:长期股权投资60万元;贷:可供出售金融资产60万元。

4. 将投资收益中属于子公司以前年度的利润部分调整合并财务报表年初留存收益。(4)借:投资收益54万元;贷:未分配利润——年初54万元。

5. 合并惠民公司2010年1~10月的利润表项目。(5)借:投资收益——惠民公司6万元,少数股东损益——惠民公司4万元,营业成本、期间费用等——惠民公司290万元;贷:营业收入——惠民公司300万元。

6. 编制东方公司长期投资的抵销分录,假设东方公司投资爱民公司时,爱民公司资产账面价值和公允价值相等,而且东方公司长期股权投资的成本和应享有的爱民公司可辨认净资产价值相等。(6)确认爱民公司当期实现净利润中东方公司应享有的份额。借:长期股权投资6万元;贷:投资收益——爱民公司6万元。(7)将东方公司长期股权投资按照权益法调整。借:长期股权投资904万元;贷:未分配利润——年初904万元。(8)将东方公司对爱民公司的长期股权投资和爱民公司的净资产抵销。借:实收资本100万元,盈余公积91万元,未分配利润——年末819万元;贷:长期股权投资1 010万元。

二、问题及建议

相关问题:①计算合并财务报表的处置收益时,将全部股权的商誉计入投资成本,而不是按照处置股权的比例结转,存在低估当期收益和剩余股权价值的可能。②如果剩余股权没有公允价值可参考,合并财务报表中剩余股权是否按照账面

合并利润简表(底稿)

2010年度

金额单位:万元

表 4

项目	东方公司	爱民公司	抵销分录		合并金额
	本期金额	本期金额	借方	贷方	
一、营业收入	1 000	300		300	1 600
减:营业成本	800	220	240		1 260
营业税金及附加	15	7	5		27
期间费用	210	66	45		321
投资收益(损失以“-”号填列)	200		(2)540 (4)54	(1)580 (6)6	190
二、营业利润(亏损以“-”号填列)	175	7	890	886	178
营业外收支净额	8				8
三、利润总额(亏损总额以“-”号填列)	183	7	890	886	186
减:所得税费用	42	1			43
四、净利润(净亏损以“-”号填列)	141	6	840	886	143
减:少数股东损益			(5)4		4
五、归属于母公司所有者的净利润	141	6	840	886	139

价值计价?是否会存在当期处置收益低估情况?如果将处置部分股权收到的对价作为剩余股权公允价值计算的依据,那么剩余股权是否都可以按照公允价值进行计量?

我们的建议是:①处置股权时,商誉按照比例计入,合理区分当期收益和未来收益。②明确剩余股权如果没有公允价值,在处置收益计算时参照处置部分股权公允价值计算处置收益,后续计量时采用成本法。

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