

# 购买少数股东股份的会计处理解析

张 航

(大红鹰学院经济与管理学院 宁波 315175)

**【摘要】** 本文主要按照《企业会计准则解释第2号》的规定,对购买少数股东股份的会计处理要点和会计处理流程进行了阐述和分析。

**【关键词】** 少数股东股份 企业合并 长期股权投资

## 一、购买少数股东股份的会计处理要点

购买少数股东股份是指一方企业再已经成为另外一方企业的控股股东后,即双方形成母子关系后,母公司从子公司的其他股东手中购买公司股份的交易。

母公司购买少数股东股份的会计处理大致可以分为以下几个要点:第一,在母公司个别报表中,由于母公司在购买少数股东股份交易前已经达到了对子公司的控制标准,因此母公司长期股权投资后续计量采用的是成本法。取得少数股东股份后,母公司与子公司的控股关系没有改变,长期股权投资的后续计量方式无需改变,因此,母公司对原持有的长期股权投资不需要进行会计处理。第二,为了编制交易日的合并报表,母公司应当以子公司在购买日(合并日)确定的可辨认净资产价值为基数,计算交易日子公司净资产对母公司的价值。如果母、子公司原合并时为同一控制下企业合并,那么该步无需进行特殊处理;如果为非同一控制下企业合并,则要将子公司资产的账面价值以购买日公允价值为基数进行调整。同时,母公司还需调整子公司的净利润,并将母公司原持有的长期股权投资的后续计量方式由成本法调整为权益法。第三,以子公司净资产在交易日对母公司的价值为基数计算母公司新增股份所对应的权益份额,并与母公司取得投资的成本相对比,二者如果出现差额,不确认为商誉或营业外收入,而是按照权益结合合法的方式对母公司所有者权益账户进行调整。第四,按照编制合并报表的方法,编制调整分录和抵销分录。

## 二、案例分析

例:甲企业于2012年1月1日以800万元银行存款取得乙企业80%的股份,2012年1月1日乙企业可辨认净资产的公允价值为900万元(乙企业除一项无形资产账面价值为300万元、公允价值为350万元外,其余资产和负债的公允价值和账面价值相同。假设该项无形资产按照10年计提累计摊销,无残值)。2012年12月31日,甲企业又支付150万元银行存款取得了乙企业10%的股份。2012年度乙企业可辨认净资产账面价值为1000万元,个别报表中实现净利润150万元,无其他引起所有者权益变动的事项。假设乙企业2012年度未进行利润分配。甲企业会计处理如下所示:

1. 2012年1月1日,甲企业确认取得的长期股权投资。会计分录为:借:长期股权投资 800;贷:银行存款 800。甲企业成为乙企业的母公司,甲企业对该长期股权投资按照成本法进行后续计量。

2. 2012年12月31日,甲企业对新取得的长期股权投资进行确认。会计分录为:借:长期股权投资 150;贷:银行存款 150。甲企业无需改变长期股权投资的后续计量方式,甲企业编制的个别报表无需进行任何调整。

3. 2012年12月31日,甲企业计算的乙企业可辨认净资产对甲企业的价值为1045万元 $[900+150-(350-300)/10]$ 。

4. 按照编制合并报表的会计处理方法,将2012年12月31日乙企业可辨认净资产的账面价值调整为以2012年1月1日乙企业公允价值为基数持续计算的乙企业对甲企业的价值。抵销分录为:借:无形资产 50;贷:资本公积 50。借:管理费用 5 $[(350-300)\div 10]$ ;贷:无形资产——累计摊销 5。

5. 为编制交易日的合并报表,甲企业需要将原持有的80%股份对应的长期股权投资的核算方法由成本法调整为权益法。会计分录为:借:长期股权投资——损益调整 116 $[(150-5)\times 80\%]$ ;贷:投资收益 116。

6. 计算甲企业在合并报表中确认的商誉总额。2012年1月1日,甲企业取得乙企业80%股权的投资成本为800万元,应享有的乙企业所有者权益的份额为720万元,因此甲企业应当确认80万元 $(800-900\times 80\%)$ 的商誉。2012年12月31日甲企业取得乙企业10%股权的投资成本为150万元,应享有的乙企业所有者权益的份额为104.5万元,二者之间的差额45.5万元 $(150-104.5\times 10\%)$ 不再确认为商誉,而是调整甲企业的资本公积或者留存收益(假设甲企业有足够的资本公积可供冲减)。

7. 甲企业编制合并资产负债表的核心抵销分录。在合并报表工作底稿中,需要将甲企业持有的对乙企业的长期股权投资与乙企业的所有者权益进行对冲,二者之间的差额确认为商誉或调整甲企业的所有者权益。抵销分录为:借:乙企业所有者权益 1045,商誉 80,资本公积 45.5;贷:甲企业长期股权投资 1066 $(800+116+150)$ ,少数股东权益 104.5 $(104.5\times$

# 资产减值准则中涉及的会计计算

冷琳

(湖南财政经济学院会计系 长沙 410205)

**【摘要】** 资产减值准则与其他资产的具体会计准则联系紧密,涉及一些复杂的计算问题。本文选择一些有代表性的计算问题提出自己的观点,以期厘清疑惑、简化核算。

**【关键词】** 减值损失 商誉 可收回金额 账面价值

## 一、固定资产确认减值损失后,如何在剩余使用年限中采用加速折旧法计提折旧?

根据《企业会计准则第8号——资产减值》(简称“资产减值准则”)的规定,固定资产的减值损失确认后,减值资产的折旧额在未来期间应作相应调整,以使该资产在剩余使用寿命期限内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。如果剩余使用寿命期限内采用年限平均法或工作量法计提折旧,计提减值准备后的折旧额比较容易计算,只需将减值后的账面价值平均分摊就行。而如果剩余使用寿命期限内采用加速折旧法计提折旧,为保证能够在使用寿命期限内提足折旧,我们应根据折旧方法的不同特点确定其在剩余使用寿命期限内折旧额的计算。如果是年数总和法,由于其是将应计

折旧额乘以一个逐年减少的分数计算各年折旧额,计提减值准备后我们必须按剩余使用年限重新计算年折旧率,按调整后的应计折旧额(扣除减值损失)和调整后的折旧率计算各年折旧额,才能确保提足折旧;而如果是双倍余额递减法,由于它在最后两年会将剩余应计折旧额平均摊销,能确保提足折旧,因此计提减值准备后,在剩余使用年限内不必对年折旧率进行调整,只需调整期初账面净值(扣除减值损失)。

例1:某企业2009年12月28日自行建造的一条生产线投入使用,该生产线建造成本为370万元,预计使用年限为5年,预计净残值为10万元,采用年数总和法计提折旧,2010年12月31日该生产线的可收回金额为235万元。假设计提减值后,预计净残值、折旧方法不变。要求:计算其2011年至

10%)。

## 三、购买少数股东股份时商誉的会计处理

《企业会计准则解释第2号》取消了购买少数股东股份时商誉的确认。这样,母公司在合并资产负债表中所反映出的商誉就不是子公司资产价值中体现出的全部商誉,而仅是母公司达到控制时持股比例所对应的部分商誉。《企业会计准则解释第2号》这样规定的理由在于:一方面,母公司购买少数股东股份的行为应当视同于权益交易,即企业所有者之间的交易,在权益交易下不应当产生新的资产和负债,因此不应当确认商誉。另一方面,企业的母公司作为大股东和企业小股东之间的交易也很难保证公允,双方对股权定价的考虑因素可能并不是股权的市场价值而是双方的控股地位、合作关系等非市场因素,因此不确认商誉更符合谨慎性原则的要求。

但是《企业会计准则解释第2号》的这一规定使企业合并资产负债表中列示的商誉不能反映出子公司的全部商誉,从而造成会计信息的不可比,并且给企业进行盈余管理创造了机会。例如,A企业2012年3月1日取得了B企业60%的股权,成为B企业的母公司,并于2012年3月10日进一步取得了B企业20%的股权。两次交易后A企业总计对B企业持股80%。按照《企业会计准则解释第2号》的规定,A企业编制

的合并报表中反映出的商誉仅仅为2012年3月1日成为B企业母公司时所核算的商誉,今后即使A企业成为B企业的全资母公司,合并报表中所反映出的商誉也不会发生变化,从比例上来讲仅占B企业商誉的60%。假设A企业在2012年3月1日即取得了B企业80%的股权,成为B企业的母公司。虽然同前一情况相比,A企业最终对B企业的持股比例相同,但是第二种情况下,A企业在合并报表中确认的商誉要比第一种情况高20%,从金额上来讲,可能会相差甚远。如果A企业希望确认较低的商誉,那么A企业完全可以将取得B企业股权的时间分开,从而确认最低的控股比例所对应的商誉。反之,如果A企业希望确认较高的商誉,A企业则可以将购买B企业股份的交易放在同一天,从而使购买日达到可能的最大持股比例。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008