母公司增持子公司股权之会计处理

张国永（副教授）

【摘要】在2014年新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》中，将母公司在控股情况下增持子公司股权的交易作为一种特殊情况，这类交易对商誉、少数股东权益、少数股东损益等的计算，以及母公司个别报表、合并报表的填列等都会产生重要影响。现有关于该问题的研究，侧重于母公司对子公司股权增持日的处理，描述得比较抽象，难以理解，并且不符合实务中合并报表编制的习惯。本文着重分析了期末（资产负债表日）的会计处理，其在处理流程、调整抵销方法等方面与基于股权增持日的处理有根本的区别。

【关键词】合并报表；少数股东权益；控股；股份增持

【中图分类号】F275.2　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)07-0040-3

一、引言

母公司在对子公司控股的情况下，增持子公司的股权，母公司增持的这部分股权，是与子公司少数股东之间进行的交易。从合并报表层面来看，由于母公司和子公司的少数股东均属于合并主体的股东，这些交易是合并主体股东之间的交易，交易后只有股东的持股份额发生改变，所以这种交易在合并报表层面称为权益性交易。母公司增持子公司的股权后，由于母公司没有失去对子公司的控制权，仍然需要将该子公司纳入合并报表范畴，所以该交易对母公司合并报表层面的会计处理会产生重要影响。

2014年新修订的《企业会计准则第33号——合并财务报表》的第四十七条规定："母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。"并在《〈企业会计准则第33号——合并财务报表〉应用指南》中，举例说明了如何计算应调整资本公积的金额。

对于母公司增持子公司股权的交易，相关准则及应用指南指导性地给出了在合并报表层面计算应调整资本公积的方法和例子，而在实务工作中，该交易不仅需要在合并报表层面调整资本公积，还会对商誉、少数股东权益、少数股东损益等的计算与报表的填列产生重大影响。所以需要在会计准则中相关规定的指导下，深入探讨这类交易对母公司合并报表编制产生的各种实务性问题，并提出解决这些问题的具体处理方法。

一些学者对增持子公司股权的会计处理问题进行了研究与探讨，其中比较有代表性的是郭建华（2012）提出的母公司在股权增持日对合并报表层面的调整处理。众所周知，母公司的合并报表是在期末（资产负债表日）统一编制的，在股权增持日一般不需要进行合并层面的调整处理，所以基于股权增持日的合并报表层面的调整处理不符合实务中合并报表编制的习惯。下文通过举例，分析基于资产负债表日对母公司在控股情况下增持子公司股份的会计处理。

二、控股情况下母公司增持子公司股权的处理

由于我国现行会计准则将企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种情况，为减少不必要的讨论，本文以较为复杂的非同一控制下的企业合并为讨论对象。为了更加充分地分析问题，使处理方法简单易懂，下文以举例的形式进行分析。

例：在2014年1月1日，A公司以9000万元收购了B公司75%的股权，取得了对B公司的控制权（A公司与B公司为非同一控制下的两个公司）。购买日（2014年1月1日）B公司可辨认净资产的公允价值与账面价值相等，金额为10000万元，其中：股本5000万元，资本公积1000万元，盈余公积2000万元，未分配利润2000万元。

2014年12月31日，B公司全年实现净利润1000万元。

2015年上半年B公司实现净利润600万元，下半年实现净利润600万元。

2015年6月30日，A公司又收购了B公司15%的股权，支付价款为2500万元。

对于本例中所述的相关问题的分析及会计处理如下（相关分录中的金额单位为万元）：

1. 2014年1月1日，A公司取得B公司75%的股权，在A公司个别报表层面，作为长期股权投资进行核算，应做如下分录：

借：长期股权投资　　9000

　贷：银行存款　　9000

在A公司合并报表层面，在购买日无须进行会计处理。A公司收购B公司股权形成的合并商誉的金额以及B公司的少数股东权益的金额的计算如下：

合并商誉=母公司的合并成本-合并中取得子公司可辨认净资产公允价值的份额=9000-10000×75%=1500（万元）

购买日B公司的少数股东权益=购买日子公司可辨认净资产公允价值×少数股东股权比例=10000×（1-75%）=2500（万元）

2. 购买日后，合并层面持续计量的B公司可辨认净资产公允价值的计算如下：

2014年12月31日B公司的可辨认净资产公允价值=10000+1000=11000（万元）

2015年6月30日B公司的可辨认净资产公允价值=10000+1000+600=11600（万元）

2015年12月31日B公司的可辨认净资产公允价值=10000+1000+600+600=12200（万元）

3. 2015年6月30日，A公司增持B公司15%的股权，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的有关规定，在A公司个别报表层面的会计处理如下：

借：长期股权投资　　2500

　贷：银行存款　　2500

A公司增持B公司股权后，在合并层面，购买少数股权新取得的长期股权投资2500万元，与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（2014年1月1日，取得75%股权之日）开始持续计算的净资产份额1740万元（11600×15%）之间的差额，应当调整资本公积。由于在年末（2015年12月31日）才编制合并报表，所以当期不需要进行会计处理，而是在年末编制合并报表时调整资本公积。

合并层面需要调整的资本公积=2500-11600×15%=760（万元）

4. 2015年12月31日，增持后A公司对B公司仍然具有控制权，所以应将B公司纳入合并报表的编制范畴。

（1）按照权益法对甲公司的长期股权投资进行调整。2014年度，B公司实现净利润1000万元，归属于甲公司的份额为750万元（1000×75%），调整分录为：

借：长期股权投资　　750

　贷：年初未分配利润　　750

2014年度B公司实现净利润中的750万元应归属于A公司2014的投资收益，所以应计入A公司2015年年初未分配利润。

2015年度上半年，A公司对B公司的持股比例为75%，所以2015年上半年B公司实现的净利润600万元中，归属于A公司的份额为450万元（600×75%），由于2015年为合并当期，所以上半年B公司净利润归属于A公司的份额应计入本年的投资收益。调整分录为：

借：长期股权投资　　450

　贷：投资收益　　450

截至2015年6月30日A公司增持B公司股权前，按照权益法计算的A公司长期股权投资金额应为10200万元（9000+750+450）。

从合并报表层面来看，商誉是母公司购买子公司各项可辨认资产和可辨认负债形成的，母公司增持子公司股权不涉及子公司的各项可辨认资产和负债，所以商誉的金额不因母子公司的权益性交易而改变，A公司确认的商誉仍为1500万元，不需调整。按照权益法计算的增持B公司股权后A公司的长期股权投资金额应为11940万元[1500+11600×（75%+15%）]。这样，按照权益法核算的长期股权投资增持后和增持前的差额为1740万元（11940-10200）。也就是说，在合并报表层面，由于A公司增持B公司股权，需要调增A公司的长期股权投资1740万元，而调增的长期股权投资恰好等于2015年6月30日B公司可辨认净资产公允价值归属于增持股权部分所享有的份额1740万元（11600×15%）。

2015年6月30日，A公司增持B公司15%的股权后，由于A公司个别报表已经对长期股权投资做了相关会计处理，所以在合并报表层面需要编制如下的调整分录：

借：资本公积　　760

　贷：长期股权投资　　760

在上述分录中，调整金额760万元是个别报表层面增持股权部分应调增的长期股权投资2500万元与合并报表层面增持股权部分应当调增的长期股权投资1740万元之间的差额。

增持股权后在合并报表层面长期股权投资的金额为11940万元（9000+2500+750+450-760），恰好等于上段分析增持股权后的，按照权益法计算的长期股权投资应有的金额11940万元。

2015年下半年B公司实现的净利润600万元中归属于A公司的份额需要按照权益法调整，增持B公司股权后A公司对B公司的控股比例为90%（75%+15%），应做如下分录：

借：长期股权投资　　540

　贷：投资收益　　540（600×90%）

（2）截至2015年12月31日，B公司的股本5000万元，资本公积1000万元，盈余公积2000万元，未分配利润4200万元（2000+1000+1200）。

通过前面的计算可知，2015年12月31日B公司的可辨认净资产公允价值金额为12200万元。

截至2015年12月31日，A公司长期股权投资金额为12480万元（11940+540）。

2015年12月31日B公司的少数股东权益金额为1220万元（12200×10%）。

对A公司的长期股权投资与B公司的所有者权益做如下抵销分录：

借：股本	5000
资本公积	1000
盈余公积	2000
未分配利润	4200
商誉	1500
贷：长期股权投资	12480
少数股东权益	1220

（3）2015年度子公司实现的净利润中，归属于母公司的份额为990万元（600×75%+600×90%），归属于少数股东的份额为210万元（600×25%+600×10%）；2015年初子公司的未分配利润为3000万元（2000+1000），年末子公司的未分配利润为4200万元（2000+1000+1200）。由于子公司不存在提取盈余公积和分配现金股利，所以母公司投资收益与子公司利润分配等项目的抵销分录为：

借：投资收益	990
少数股东损益	210
年初未分配利润	3000
贷：年末未分配利润	4200

三、少数股东权益的变动

关于少数股东权益的金额，从上面的处理过程可以看出，少数股东权益只是在母公司的长期股权投资与子公司的所有者权益抵销时，通过贷方的差额产生的。这样得出的少数股东权益金额是资产负债表日当日的静态金额，该金额直接填列在合并资产负债表“少数股东权益”项目的年末金额。所以，现行的合并处理方法只计算少数股东权益的静态金额，忽视了少数股东权益的变化过程。然而，在合并所有者权益变动表中的“少数股东权益”项目，需要反映少数股东权益从期初到期末的金额变化过程。由于母公司在当期增持了子公司的股权，所以也对少数股东权益的金额变化产生了重要影响，但子公司当年实现的净利润也对少数股东权益的变化产生影响，导致“少数股东权益”项目反映的期初到期末金额的变化较为抽象，不能具体反映各影响因素的作用，实务中该栏信息的填列成为一个难点。下面以上例的数据，探讨母公司增持子公司股权对少数股东权益的具体影响及合并报表的填列问题。

通过上例的数据可知，在购买日（2014年1月1日）B公司的可辨认净资产公允价值为10000万元，归属于少数股东的份额为2500万元（10000×25%）。因为子公司被纳入合并报表是以购买日为起点的，所以2500万元是合并报表中少数股东权益的起点金额。2014年度B公司实现了1000万元的净利润，2014年12月31日B公司持续计量的可辨认净资产公允价值金额为11000万元，所以2014年末少数股东权益金额为2750万元（11000×25%）。其中增加的250万元是当期净利润归属于少数股东的份额，按照准则的要求，填列在2014年度合并所有者权益变动表“少数股东权益”项目下的“综合收益总额”，恰好可以反映少数股东权益在2014年度从期初到期末的变化过程。

2015年上半年，B公司实现了净利润600万元，归属于少数股东的份额为150万元（600×25%），所以在母公司增持股权前少数股东权益金额为2900万元（2750+150）。2015年6月30日，B公司持续计量的可辨认净资产公允价值金额为11600万元，由于母公司增持了15%的股权，所以在合并报表层面母公司增持的部分股权所占有的B公司净资产公允价值的份额应为1740万元（11600×15%）。在合并报表层面，由于该交易属于股东之间的权益性交易，所以母公司的增持金额等于少数股东的减持金额。因此，母公司增持后，少数股东权益在2015年6月30日当日减少为1160万元（2900−1740）。在2015年下半年，子公司实现净利润600万元，归属于少数股东的份额为60万元（600×10%），这样2015年期末少数股东权益金额为1220万元（1160+60），恰好等于A公司长期股权投资与B公司所有者权益的抵销分录中的1220万元。

在2015年度的合并所有者权益变动表中，“少数股东权益”期初金额2750万元，本期因B公司实现净利润导致少数股东损益增加210万元（150+60），将增加额填列在“少数股东权益”项目下的“综合收益总额”。由于母公司增持而减少的少数股东权益金额1740万元，填列在“少数股东权益”下“所有者投入和减少资本”的“其他”一栏，反映本期少数股东对合并主体减少的投资金额，这样少数股东权益的年末金额即为1220万元，完整地反映了少数股东权益在2015年度的变化情况。

主要参考文献：

财政部.企业会计准则[M].北京：经济科学出版社，2006.

财政部.关于印发修订《企业会计准则第33号——合并财务报表》的通知.财会[2014]10号，2014-02-27.

财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会[2014]14号，2014-03-13.

中国注册会计师协会.2015年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计[M].北京：中国财政经济出版社，2015.

财政部会计司编写组.企业会计准则讲解[M].北京：人民出版社，2010.

企业会计准则编审委员会.企业会计准则案例讲解[M].上海：立信会计出版社，2009.

作者单位：中原工学院经济管理学院，郑州451191