

# 子公司增资扩股的会计处理

上海立信会计师事务所 郑先弘

增资扩股是指企业通过向社会定向募集股份、公开发行股票、引进战略投资者、新老股东共同认购等方式增加企业的股本或实收资本。增资扩股是企业一项正常的融资行为。由于增资扩股的形式、途径多样化,可能会引起投资企业持股比例、享有权益等方面的变化,从而引发有关会计问题。旧会计准则规定,对于被投资单位因增资扩股而增加的所有者权益,投资企业应按持股比例计算应享有的份额,计入资本公积(股权投资准备)。而在新会计准则中,对于投资企业享有被投资单位净资产份额发生变化的会计处理,只涉及持股比例不变的情况,未涉及因被投资单位增资扩股等引发投资企业的持股比例下降但其投资额未发生变动的情况。在子公司增资扩股的情况下,母公司面临的会计问题主要为母公司享有权益变动以及商誉减值的确认和计量。

一、子公司增资扩股导致母公司享有权益变动的确认和计量

当母公司以外的投资者向子公司增资,母公司未按原持股比例取得子公司增资的份额,此时母公司出资额即便未发生变动,其持股比例也会降低,从而引起母公司享有子公司的权益份额发生变动。当每股增发价格或每单位份额的增资大于增资前母公司自合并日开始持续计算的每股可辨认净资产的公允价值时,母公司将会产生利得,否则为损失。

对于上述情况一般有两种会计处理方法:一是将母公司权益变动所产生的利得或损失直接计入当期损益;二是将其视同子公司除净利润以外其他因素导致所有者权益的变动直接计入所有者权益(资本公积)。

二、由增资扩股引发商誉的确认与计量

1. 增资扩股引发的商誉确认。当母公司参与子公司增资扩股认购股份或认缴部分出资时,母公司新增的长期股权投资成本,与按照新取得的股权比例计算确定应享有的子公司在增资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额,在合并资产负债表中会产生新的商誉。

2. 增资扩股引发的商誉减值测试。根据《企业会计准则第8号——资产减值》的有关规定,企业对于企业合并形成的商誉,无论是否存在减值迹象,每年都应当进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流量,因此,理论上商誉应当结合能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或资产组组合进行减值测试。

实务中,对与商誉相关的资产组或资产组组合可收回金额的认定难度较大,而增资扩股时对被投资单位净资产的公

允价值的重估却能为投资企业的商誉减值测试提供参考的依据。

三、会计实例剖析

例:某上市公司A公司于2007年年初收购B公司100%的股权(属于非同一控制下企业合并),出资额为16 000万元。收购时B公司可辨认净资产的公允价值为14 000万元。由此,A公司对B公司投资额中归属于商誉的金额为2 000万元。B公司于2007年12月增资扩股,实收资本由原来20 000万元增至44 000万元。此时,B公司可辨认净资产经评估后的公允价值增至30 000万元。本次增加的实收资本24 000万元分别由A公司和D公司(与A公司不存在任何关联方关系)出资完成:A公司出资4 000万元,认购新增实收资本2 440万元,占增资后实收资本的5.55%;D公司出资35 000万元,认购新增实收资本21 560万元,占增资后实收资本的49%。至此,A公司对B公司的投资比例由原来100%下降至51%(其中:5.55%为本次新增出资完成)。截至增资完成日,B公司以合并日开始持续计算的可辨认净资产公允价值的变动情况见表1:

项目	增资前	本次增资	增资后
实收资本	20 000	24 000	44 000
资本公积	0	15 000	15 000
未分配利润	-6 800	0	-6 800
合计	13 200	39 000	52 200

根据会计准则的有关规定,非同一控制下的企业合并中,购买方通过企业合并取得被购买方100%的股权的,被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、负债的公允价值调整其账面价值。上述实例中B公司按此规定已调账。因此,B公司可辨认资产和负债的账面价值即为其公允价值。

(一)两种会计处理方案的比较

1. 方案一会计处理概述。

(1)会计处理原则。增资扩股引起母公司享有权益的增加或减少,原则上视同股权转让的损益,作为增资溢价收益(损失),计入当期损益。

(2)增资时增资溢价收益的确认及计量。A公司对B公司的增资溢价收益=52 200×(51%-5.55%)-13 200×100%=10 524.90(万元)。与此同时,由于A公司对B公司本次也进行了增资,增资比例为5.55%,其增资溢价部分应当从上述增

资溢价收益中抵减,计算如下:A公司对B公司增资时可辨认净资产的公允价值份额为3 829.50万元 $[(30\ 000+39\ 000)\times 5.55\%]$ ;其以合并日开始持续计算的可辨认净资产的公允价值份额为2 897.10万元 $[(13\ 200+39\ 000)\times 5.55\%]$ ;两者之差为5.55%增资的溢价部分,即:3 829.50-2 897.10=932.40(万元)。因此,A公司对B公司的增资溢价收益抵减后为9 592.50万元(10 524.90-932.40)。

(3)合并中商誉的确认。A公司对B公司增资前持有长期股权投资中归属于商誉的金额为2 000万元(16 000-14 000)。A公司对B公司本次增资4 000万元中新产生的归属于商誉的金额为170.50万元 $[4\ 000-(30\ 000+39\ 000)\times 5.55\%]$ 。合并财务报表中列报的商誉共计2 170.50万元。

有人认为:初始投资取得商誉是在可预计的未来拥有100%的股权的情况下所支付的额外代价,现在因增资扩股引起股权比例由原来100%下降至51%,基于谨慎性原则,原来所支付的额外代价所对应的收益权比例下降,应当予以核销。这种观点看似比较合理,但是笔者认为:一方面,增资扩股后尽管收益权的相对比例是下降的,但企业增资后生产规模和生产能力一般会有显著的提高,因此收益的绝对金额不一定下降;另一方面,导致股权产生溢价的原因是B公司可辨认净资产的公允价值由初始投资时的14 000万元升值至增资后的30 000万元,商誉从某种意义上来说,也是增值的,根本没有减值迹象。因此,笔者认为此商誉不应从增资溢价收益中抵减。

## 2. 方案二会计处理概述。

(1)会计处理原则。在合并财务报表中,将增资扩股产生的溢价作为投资企业享有被投资单位除净利润外其他权益变动处理,计入资本公积。A公司对B公司本次增资的4 000万元,参照财政部于2007年2月1日发布的《企业会计准则实施问题专家工作组意见》问答八中对继续购买子公司少数股东股权处理的有关规定执行。

(2)计算因增资引起的享有被投资单位除净利润外其他权益变动额。在保持已拥有的可辨认净资产公允价值不变的前提下,A公司对B公司持股比例由增资前100%下降至45.45%(51%-5.55%),购买其余54.55%的股份必须投入资本15 842.90万元 $[13\ 200\div 45.45\%\times (100\%-45.45\%)]$ ,而实际投入资本为39 000万元(4 000+35 000)。增资的54.55%股份的资本溢价为23 157.10万元(39 000-15 842.90)。

因此,A公司对B公司按照持股比例45.45%计算股权投资准备增加的金额为10 524.90万元(23 157.10 $\times$ 45.45%)。

(3)A公司本次增资4 000万元在合并财务报表中的处理。本次增资时新产生的商誉为170.50万元 $[4\ 000-(30\ 000+39\ 000)\times 5.55\%]$ 。

参照财政部于2007年2月1日发布的《企业会计准则实施问题专家工作组意见》问答八中有关规定:因购买少数股权新增加的长期股权投资成本,与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额之间的差额,除确认为商誉的部分以

外,应当调整合并资产负债表中的资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。

本次增资时根据增资比例计算的可辨认净资产公允价值份额与以合并日开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额的差额为932.40万元 $\{[(30\ 000+39\ 000)-(13\ 200+39\ 000)]\times 5.55\%$ ,在合并中冲减资本公积。

(4)合并中采用权益法调整后长期股权投资余额的计算和复核。首先,计算采用权益法调整后的长期股权投资余额:

增资后A公司对B公司长期股权投资调整后余额=增资前A公司对B公司长期股权投资调整后余额+其他权益变动+投资成本(A公司对B公司的增资)-公允价值间差额冲减资本公积(A公司对B公司的增资) $=(13\ 200+2\ 000)+10\ 524.90+4\ 000-932.40=28\ 792.50$ (万元)。

然后,对采用权益法调整后的长期股权投资余额进行复核。增资后51%股权以合并日开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额为26 622万元 $[(13\ 200+39\ 000)\times 51\%]$ 。两者相差为2 170.50万元(28 792.50-26 622),即最初收购产生的商誉2 000万元和A公司对B公司本次增资新产生的商誉170.50万元。

## 3. 两种方案的比较,见表2。

表2 单位:万元

合并财务报表项目	方案一	方案二	差异
商誉	2 170.50	2 170.50	0
资本公积	0	9 592.50	-9 592.50
投资收益	9 592.50	0	9 592.50

经比较,两种方案计算得出的增资溢价均为9 592.50万元。不同之处在于:方案一将增资溢价作为计入利润表的收益处理;而方案二则将增资溢价计入资本公积。

## (二)有关商誉的减值测试

上述实例中,由于增资时B公司可辨认净资产公允价值重估金额为30 000万元,远高于B公司以合并日开始持续计算的可辨认净资产的公允价值13 200万元,因此就无须对初始投资所形成的商誉2 000万元确认减值损失。

如果将上述实例中增资时B公司可辨认净资产公允价值的重估金额改为14 200万元,那么就会引发商誉减值损失的确认。具体计算如下:

在2007年年末,A公司确定与商誉相关的B公司资产组合的可收回金额为14 200万元(这里对处置费用忽略不计),B公司可辨认净资产账面价值为13 200万元。测试过程见表3。

根据以上计算结果,A公司发生了减值损失1 000万元,应当首先冲减商誉的账面价值2 000万元。如果上述实例中B公司增资时可辨认净资产公允价值重估金额即可收回金额低于13 200万元,则需要将冲减商誉后剩余的减值损失继续分摊至B公司资产组合中的其他资产。由于本文篇幅有限,继续分摊的过程不再举例赘述。

# 谈材料成本差异率核算方法的确定

江苏连云港 戴华江

## 一、问题的提出

《企业会计准则——应用指南》(以下简称“应用指南”)在“附录:会计科目和主要账务处理”中的“1404 材料成本差异”项下有如下叙述:“发出材料应负担的成本差异应当按期(月)分摊,不得在季末或年末一次计算。发出材料应负担的成本差异,除委托外部加工发出材料可按期初成本差异率计算外,应使用当期的实际差异率;期初成本差异率与本期成本差异率相差不大的,也可按期初成本差异率计算。计算方法一经确定,不得随意变更。”并给出如下计算公式:本期材料成本差异率=(期初结存材料的成本差异+本期验收入库材料的成本差异)÷(期初结存材料的计划成本+本期验收入库材料的计划成本)×100%;期初材料成本差异率=期初结存材料的成本差异÷期初结存材料的计划成本×100%;发出材料应负担的成本差异=发出材料的计划成本×材料成本差异率。

从给出的公式中可以看出,应用指南所叙述的“当期的实际差异率”与“本期材料成本差异率”是同一概念,均是指全月(期)一次加权平均差异率。

根据应用指南的规定,发出材料的成本差异率有三种选择:①委托外部加工发出材料的成本差异率既可采用期初成本差异率,又可采用全月(期)一次加权平均差异率;②期初成本差异率与全月(期)一次加权平均差异率相差不大时,委托外部加工发出材料和其他情况下发出材料的成本差异可采用期初成本差异率;③其他情况下发出材料的成本差异率只能采用全月(期)一次加权平均差异率。

应用指南关于成本差异率的规定有很大片面性,在实际工作中,根据应用指南的规定所计算的结果很可能不能反映出发出材料的实际成本差异,甚至出现较大的偏差。

例:某企业对A材料采用计划成本法核算,计划单价为500元/公斤。该月A材料的收发及结存情况如下:①期初结存5000公斤,计划成本总额为2500000元,材料成本差异为超支50000元;②该企业接受了一订单,为此2日购入5000公斤A材料,计划成本总额为2500000元,材料成本差异为节约50000元;③5~7日将所有库存A材料投入生产甲产品,10日该批甲产品生产完工并交付客户;④16日购入A材料10000公斤,计划成本总额为5000000元,材料成本差异为节约130000元;⑤18日将所有库存A材料委托外单位加工乙产品;⑥30日购入A材料10000公斤,计划成本总额为5000000元,材料成本差异为节约20000元;⑦月末结存A材料10000公斤。

对上述案例分析如下:

(1)本期发出A材料成本差异的实际情况。①5~7日生产甲产品时所领用的10000公斤材料由期初结余的5000公斤与2日购入的5000公斤构成,所以5~7日领用材料的成本差异应为期初结余和2日购入材料的成本差异合计,其金额为0元。②18日委托外单位加工乙产品时领用的材料10000公斤全部是16日购入的,其成本差异应为16日所购材料的成本差异-130000元。

(2)按应用指南规定计算的材料成本差异。①生产产品领

表3

单位:万元

2007年年末	商誉	可辨认资产	合计
账面价值	2 000	13 200	15 200
未确认归属于少数股东权益的商誉价值	0	0	0
调整后账面价值	2 000	13 200	15 200
可收回金额			14 200
减值损失			1 000

## 四、结论

上述两种方案所涉及的会计问题,其实是母公司因子公司增资扩股所产生的利得或损失是计入当期损益还是所有者权益。笔者认为,增资扩股中所产生的利得或损失,主要是因可辨认净资产公允价值的重估引起的,是类似于“公允价值

变动损益”之类的浮动盈亏,并非对外已实现的损益,属于非经常性损益。因此,对于由增资扩股所引起的持有损益性质的利得或损失,为了防止上市公司进行利润操纵,笔者认为第二种方案的会计处理比较妥当,即直接计入所有者权益中的资本公积。

子公司增资扩股时,在母公司不参与的情形下,母公司由此产生的利得或损失可以通过以下公式计算得出:(增资前以合并日开始持续计算的净资产公允价值+增资总额)×增资后持股比例-增资前以合并日开始持续计算的净资产公允价值×增资前持股比例;或者(增资后以合并日开始持续计算的每股净资产公允价值-增资前以合并日开始持续计算的每股净资产公允价值)×持有股份数量。

此外,我们还应当关注增资扩股可能引发的对商誉等资产减值损失的确认。○