

关于购买子公司少数股权处理的探讨

特华博士后科研工作站 赵治纲(博士)

购买子公司的少数股权,是指在一个企业已经能够对另一个企业实施控制即双方存在母子公司关系的基础上,为增加持股比例,母公司自子公司的少数股东处购买少数股东持有的该子公司全部或部分股权。根据企业合并的定义,由于该交易或事项不涉及控制权的转移,不会导致报告主体发生变化,因此不属于企业合并。

实务中,母公司购买子公司少数股权的业务将会越来越多,而对于母公司购买的子公司少数股权如何进行会计处理,目前的会计准则及其应用指南没有明确规定,但财政部发布的《企业会计准则解释第2号》对此进行了规定。笔者认为,母公司购买子公司少数股权的会计处理主要涉及购买少数股权投资成本的确定和合并财务报表编制这两个方面的问题,本文拟对此作一探讨。

一、购买子公司少数股权投资成本的确定

《企业会计准则解释第2号》规定,母公司购买子公司少数股权所形成的长期股权投资,应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定确定其投资成本,即母公司购买子公司少数股权,通常应当按照交易日支付对价的公允价值调整增加对子公司的长期股权投资的账面价值。以非货币性资产作为支付对价的,应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定长期股权投资的成本。母公司购买子公司少数股权而发生的相关交易费用计入投资成本,但是,与发行权益性证券相关的手续费、佣金等费用不能计入投资成本。

需要注意的是,购买子公司少数股权不属于企业合并,不能按照长期股权投资业务确定其投资成本,因此母公司在确定该部分投资的成本时无需区分同一控制和非同一控制两种情况处理。下面举例说明。

例1:甲公司于2008年1月20日以银行存款1500万元取得同一集团内的乙公司60%的股权。合并日乙公司所有者权益的账面价值为3000万元。

2009年1月20日甲公司又以一块土地与乙公司的少数股东丙公司持有的乙公司的股权进行交换,取得乙公司20%的股权。该土地的账面价值为1000万元,累计摊销额为500万元,经评估其公允价值为800万元,假定该交易具有商业实质。2009年1月20日乙公司所有者权益的账面价值为3500万元。

甲公司的会计处理如下:

2008年1月20日合并时:借:长期股权投资——成本

1800万元;贷:银行存款1500万元,资本公积——资本溢价300万元。

2009年1月20日购买子公司少数股权时:借:长期股权投资——成本800万元,累计摊销500万元;贷:无形资产1000万元,营业外收入——非货币性资产交换利得300万元。

二、编制合并财务报表时的会计处理

《企业会计准则解释第2号》规定:母公司在编制合并财务报表时,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,应当调整所有者权益(资本公积),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

笔者认为,上述规定基本上是与同一控制下企业合并的规定一致的,即使原子公司是非同一控制下的子公司,也不再确认新增投资产生的商誉,合并财务报表上反映的商誉为首次购买日确认的商誉。《国际财务报告准则第3号——企业合并》规定:允许企业在购买法下确认被购买企业100%的商誉,即不仅确认母公司的商誉,还需确认少数股东权益产生的商誉。这样,母公司在首次购买日就应确认全部商誉,母公司后续购买子公司的少数股权时不再重新确认这部分新增投资产生的商誉。

从《企业会计准则解释第2号》的规定来看,虽然母公司购买子公司少数股权时不再确认新增投资产生的商誉,但是按照会计准则的规定,母公司购入非同一控制下的子公司时确认的商誉为企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,即在首次购买日确认母公司应享有的商誉,因此这与国际会计准则的规定还存在一定的差异。

例2:甲公司于2008年1月1日以5500万元取得集团外乙公司60%的股权,购买日甲公司聘请专业资产评估机构对乙公司的资产进行评估,评估结果为:乙公司的一栋办公楼评估价值为600万元(尚可使用年限为10年),乙公司一项未入账的无形资产评估价值为400万元(预计使用年限为10年),其他各项可辨认资产和负债的账面价值与其公允价值相等,因此经评估的乙公司可辨认净资产公允价值总额为8000万元。

购买日乙公司的所有者权益的账面价值为7000万元,其中:实收资本为5000万元;资本公积为800万元;盈余公积为200万元;未分配利润为1000万元。2009年1月1日,

谈建造合同准则在会计实务中的运用

三门峡水利水电技术开发公司 马彦坤 三门峡黄河明珠(集团)有限公司 甘玉江 谢 晖

2006年2月财政部发布了《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“建造合同准则”),这对进一步规范建造承包商的会计核算行为具有重要的意义。笔者结合自己多年来的工作经验,通过对比建造合同准则与《施工企业会计制度》(以下简称“原制度”)的规定,对建造合同准则存在的问题进行简要分析。

一、建造合同准则存在的问题与分析

1. 收入确认与工程结算相分离,违背谨慎性原则。建造合同准则在合同收入确认的时间和标准上与原制度存在较大差异。原制度是在承包方与发包方进行结算时,按照结算额确认合同收入,而建造合同准则是根据合同结果能否可靠估计,对合同收入采取不同的确认方法。但是,建造合同准则中的确认方法虽然都遵循了权责发生制原则,却偏离了谨慎性原则,其原因是按照建造合同准则确认的合同收入在确认时间和标准上都是承包方的一种单方行为,没有工程结算单作支撑。工程结算单是经过承包方、工程监理方、发包方三方签字认可的法定单据,是承包方取得索取合同收入款项的有效凭据。如果没有工程结算单,就意味着对工程没有进行结算,实际上也就意味着承包方提供的劳务并未得到发包方的认可。承包方没有取得索取收入款项的凭据,最终有可能导致发包方不付工程款。

我国目前的建筑施工市场还不够规范,发包方在工程招标、预付款或进度款的支付及工程竣工验收等方面掌握着绝对的主动权,承包方处于弱势地位。在实践中,工程结算单的

签订远滞后于工程进度,并且工程结算单中结算的工程量也往往少于实际完成的工程量,这样就会造成工程结算单上反映的应收账款与按照完工百分比法计算出的收入既不同步又不同量。因此,承包方按照建造合同准则确认的合同收入只是一种“会计收入”,也可称为“理论收入”,收入的确认带有较强的主观性,收入能否收回、何时收回及收回额度多少等都存在着较大的不确定性,即完全依赖于发包方对合同的自觉履行程度,导致承包方的财务风险明显加大。由此可见,收入确认与工程结算单不再挂钩,虽然满足了权责发生制原则,却与谨慎性原则相悖。

2. 收入确认与现实纳税义务相脱节,会计规定与税法差异加大。按照原制度规定,承包方与发包方在结算已完工工程量时,确认收入的实现。税法规定营业税纳税义务的发生时间为:合同明确规定付款日期的,按合同规定的付款日期为纳税义务发生时间;合同未明确付款日期或施工单位与发包单位未签订书面合同的,其纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天。由此可见,除合同明确规定付款日期的工程项目外,原制度规定的收入确认时间和税法规定的营业税纳税义务发生时间基本保持一致,即收入的确认和营业税纳税义务的发生都必须以发包方与承包方对工程进行了结算为前提。

建造合同准则对收入的确认时间根据不同的情况分别规定了完工百分比法和成本回收法,但无论采取哪种方法都是企业主观认定的,与具体合同内容无关。建造合同准则实施

甲公司又以银行存款2300万元自乙公司的少数股东处取得乙公司20%的股权,假设乙公司2008年实现的账面净利润为1500万元,未作利润分配,并且乙公司除实现净利润外无其他所有者权益的变动。

甲公司的会计处理如下:

2008年1月1日取得乙公司60%的股权时:借:长期股权投资——乙公司(成本)5500万元;贷:银行存款5500万元。在合并财务报表中反映的合并商誉=5500-8000×60%=700(万元)。

2009年1月1日再购买该子公司20%的股权时:借:长期股权投资——乙公司(成本)2300万元;贷:银行存款2300万元。

计算2009年编制合并财务报表时调整权益的金额。购买子公司少数股权的投资成本为2300万元,应享有子公司自

购买日开始持续计算的净资产份额=(7000+1000+1500-100)×20%=1880(万元);应调整权益的金额=2300-1880=420(万元)。

编制2009年合并财务报表中的调整分录和抵销分录:

①调整折旧、摊销的影响额:借:未分配利润——年初60万元;贷:固定资产——累计折旧60万元。借:未分配利润——年初40万元;贷:无形资产——累计摊销40万元。

②按权益法调整长期股权投资的账面价值:借:长期股权投资——乙公司(损益调整)840万元;贷:未分配利润——年初840万元。

③抵销所有者权益各项目:借:实收资本5000万元,资本公积2220万元(800+1000+420),盈余公积340万元[200+(1500-100)×10%],未分配利润——年初2260万元,商誉700万元;贷:长期股权投资8640万元,少数股东权益1880万元。○