谈购买子公司少数股权的会计处理

夏焱焱

（北京交通大学经济管理学院 北京 100044）

【摘要】当前，购买子公司少数股权的会计处理主要以《企业会计准则解释第2号》中的相关规定为依据，本文通过对购买子公司少数股权的会计处理规定进行分析归纳，对其实务应用中可能存在的问题进行了探讨，并提出了完善建议。

【关键词】子公司 少数股权 会计处理

购买子公司少数股权，是指企业在取得对子公司控制权形成企业合并的基础上，为进一步增加持股比例，向子公司少数股东购买其持有的该子公司部分或全部股权的交易。

一、购买子公司少数股权的会计处理规定

根据《企业会计准则解释第2号》及《企业会计准则讲解（2010）》，母公司购买子公司少数股权交易分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况会计处理如下：

母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条的规定，确定长期股权投资的入账价值。

合并财务报表中，子公司的资产、负债以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。母公司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）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，调整合并财务报表中的资本公积（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。

二、购买子公司少数股权会计处理详释

按照上述规定，如果购买子公司少数股权交易前母公司是通过合并方式取得的子公司控制权，则无需区分取得该子公司控制权的方式是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并，有关购买子公司少数股权的会计处理相同。

母公司个别财务报表中对于购买子公司少数股权取得的长期股权投资，分别支付对价的不同形式确认其入账价值：以支付现金为对价的，以实际支付的购买价款加上直接相关的

组利得18 708.85。借：营业外收入——资产处置利得24 750；贷：应交税费——应交消费税24 750。

（2）B公司的会计处理。借：库存商品454 095，应交税费——应交增值税（进项税额）77 196.15，营业外支出——债务重组损失18 708.85；贷：应收账款550 000。

例2：接例1，当月A公司与C公司进行了一项交易，A公司用500件该批商品同C公司的一台准备出售的全新设备进行交换，该设备公允价值为100 000元（不含税），账面原价为110 000元，已提累计折旧20 000元。双方约定每件商品以A公司最近一个月销售同类产品的加权平均单价来计价，差价由公允价值较低的一方用现金支付。A公司取得该批商品后作为管理用固定资产使用，C公司取得商品准备直接对外销售。C公司为增值税一般纳税人，增值税税率为17%。双方均开出了增值税专用发票。

（1）A公司的会计处理。

应税消费品公允价值及增值税=201.82×500×（1+17%）=118 064.7（元）

固定资产公允价值及增值税=100 000×（1+17%）=117 000（元）

C公司向A公司支付补价=118 064.7-117 000=1 064.7（元）

补价所占比重=1 064.7/118 064.7=0.9%<25%，交易属于非货币性资产交换。

应税消费品应交消费税=220×500×5%=5 500（元）（注：使用最高单价）

A公司会计分录如下：借：固定资产118 064.7，应交税费——应交增值税（进项税额）17 000，银行存款1 064.7；贷：库存商品73 333.33（330 000×500/2 250），应交税费——应交增值税（销项税额）17 154.7（201.82×500×17%），营业外收入——以物易物利得45 641.37。借：营业外收入——以物易物利得5 500；贷：应交税费——应交消费税5 500。

（2）C公司的会计处理。借：固定资产清理90 000，累计折旧20 000；贷：固定资产110 000。借：库存商品117 000，应交税费——应交增值税（进项税额）17 154.7；贷：固定资产清理90 000，应交税费——应交增值税（销项税额）17 000，银行存款1 064.7，营业外收入——以物易物利得26 090。

主要参考文献

1. 曾繁荣，王有梅.债务重组中以应税消费品抵债的会计核算.财会月刊，2011；3

2. 中国注册会计师协会.会计.北京：中国财政经济出版社，2011

3. 中国注册会计师协会.税法.北京：经济科学出版社，2011

费用、税金及其他必要支出作为长期股权投资成本;以发行权益性证券为对价的，以发行权益性证券的公允价值作为长期股权投资成本;以非货币性资产交换取得的子公司少数股权，按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的规定确定长期股权投资的成本。

母公司编制合并财务报表时,涉及两个问题。一是确定购买子公司少数股权时子公司自购买日(或合并日)开始持续计算的可辨认净资产金额。对于通过同一控制下企业合并方式取得控制权后的购买子公司少数股权交易，子公司自合并日开始持续计算的可辨认净资产金额，即为母公司购买子公司少数股权时子公司净资产的账面价值。对于通过非同一控制下企业合并方式取得控制权后的购买子公司少数股权交易，子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产金额=母公司购买子公司少数股权时子公司净资产账面价值±取得控制权日被购买方可辨认净资产公允价值与账面价值的差额±取得控制权日被购买方可辨认净资产公允价值与账面价值的差额在取得控制权日至购买少数股权日这段期间因折旧、摊销、减值等原因发生的变动。二是对新取得的长期股权投资成本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)开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额进行调整。投资成本小于应享有净资产份额的差额,借记“长期股权投资”科目,贷记“资本公积”科目;投资成本大于应享有净资产份额的差额,借记“资本公积”科目,贷记“长期股权投资”科目,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。合并所有者权益变动表列报中,将上述调整增加(减少)的资本公积金额、因购买子公司少数股权导致的少数股东权益减少金额,分别填列至“所有者投入和减少资本”项下的“其他”项对应的本年“资本公积”列、“少数股东权益”列中。

三、购买子公司少数股权会计处理可能产生的问题

1. 使盈余管理空间增大。按照上述规定,母公司以非货币性资产交换的形式取得子公司少数股权的，若非货币性资产交换具有商业实质，将会因非货币性资产公允价值与账面价值的不同形成损益。当母公司与子公司的少数股东受同一方控制时,两者存在关联方关系,股东之间的交易不一定是完全的市场行为，加之实务中非货币性资产的公允价值往往通过评估获得，且非货币性资产交换是否具有商业实质的界定也涉及较多的主观判断。因此,对于原本计划高度持股的同一控制下的企业合并,由于同一控制下企业合并不产生损益,合并方便可通过先实现同一控制下的企业合并，在此基础上通过非货币性资产交换进一步取得少数股权，尤其是取得与自己受同一方控制的少数股东持有的子公司股权，从而进行盈余管理,调节利润。

2. 商誉不实。对于非同一控制下的企业合并,由于只在取得控制权时确认商誉，其后购买子公司少数股权不产生商誉,这样,一次性实现较高比例的控股与取得控制权后进一步增加持股比例最终取得同样较高比例的控股两种方式下确认的商誉总额将会有差别。而商誉既然是一项资产,其价值就是确定的,不应因增持股份的方式不同而受影响。此外,国际会计准则对企业合并中商誉的确认采用的是全额确认法，即实现合并时确认的商誉既包括母公司享有的商誉也包括少数股东享有的商誉。因此,国际会计准则下实现合并后购买子公司少数股权时不再确认商誉是合乎逻辑的。但我国对非同一控制下的企业合并中商誉的确认采用的是母公司商誉法，即在实现合并取得控制权时只确认母公司享有的商誉，以后购买少数股权增加持股比例时不再确认商誉，从而导致商誉的确认和计量不够准确,列报金额未能反映其真实的价值信息。

3. 资产减值低估。商誉一旦确认,无需计提折旧或摊销,但需要每年年末进行减值测试。由于商誉只在取得控制权时确认,购买子公司少数股权交易不涉及商誉的确认,则在进行减值测试计算包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值时，调整后的商誉账面价值只包含取得控制权时已确认的商誉及进一步增持股份后仍归属于少数股东的股权对应的未确认商誉。这样,进一步增持股份(购买的子公司少数股权)部分对应的商誉没有被包括在资产组或资产组组合的账面价值中，而资产组或资产组组合的可收回金额是包含所有商誉的金额,在资产组或资产组组合发生减值时,将会导致确认的资产减值损失被低估。

四、购买子公司少数股权会计处理方法的改进建议

1. 非同一控制下企业合并取得控制权后购买子公司少数股权。通过非同一控制下企业合并取得控制权后,母公司为增加持股比例购买子公司少数股权的，母公司个别财务报表仍按当前规定处理。编制合并财务报表时,对于新取得的长期股权投资成本大于按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额的差额,确认为商誉,投资成本小于应享有的净资产份额的差额,确认为资本公积。

2. 同一控制下企业合并取得控制权后购买子公司少数关联股东股权。同一控制下企业合并取得控制权后,母公司继续购买子公司中与其受同一集团公司控制的少数股东持有的子公司股权的，母公司个别财务报表中以支付对价的公允价值作为长期股权投资的成本，支付的直接费用计入当期损益(发行权益性工具或债券的费用按照“金融工具确认和计量”准则、“金融工具列报”准则中的规定处理),支付对价的公允价值大于其账面价值的差额作为增加资本公积（其他资本公积)处理,公允价值小于账面价值的差额冲减资本公积(其他资本公积),余额不足冲减的,冲减留存收益。编制合并财务报表时,仍按当前规定处理。

3. 同一控制下企业合并取得控制权后购买子公司少数非关联股东股权。同一控制下企业合并取得控制权后,母公司继续购买子公司中与其不具有关联方关系的少数股东持有的子公司股权的，母公司个别财务报表及合并财务报表仍按当前规定处理。

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.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2011