

针对母公司收购孙公司会计处理的案例分析会计从业资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E9_92_88_E5_AF_B9_E6_AF_8D_E5_c42_588626.htm

随着全球经济的一体化，市场竞争也趋于国际化。企业以收购、兼并或其他方式形成企业集团以谋求技术、资源、成本、渠道等竞争优势，来应对日趋激烈的竞争环境。这不仅是企业安身立命之举，更成为企业快速扩张之捷径。企业集团内部母公司与其他企业成员之间形成母子公司关系。母子公司的形成是以产权为纽带，以母公司拥有子公司控制权为结果。母公司取得子公司产权（长期股权投资）的方式有：企业合并方式和企业合并以外的其他方式。取得长期股权投资的方式不同，其会计处理遵循的准则不同。以企业合并方式形成的长期股权投资，其会计处理不仅要遵循《企业会计准则第2号长期股权投资》（简称“长期股权投资准则”），还须遵循《企业会计准则第20号企业合并》（简称“企业合并准则”）。实务中存在一种特殊交易事项，从形式上看是企业合并，但实质上又非企业合并的范畴，如母公司自子公司处收购孙公司股权，即孙公司晋升为子公司，就属于该类交易事项。对母公司收购孙公司交易性质（企业合并亦或非企业合并）的判定，关系到其适用的会计准则和具体的会计处理方法，体现的结果亦大不相同。下面就具体案例进行详细分析（本文仅涉及所有者权益项目分析）。案例：A公司持有B公司70%的股权，B公司持有C公司80%的股权，三家公司均已执行新企业会计准则。2008年1月1日，A公司以现金400万元购买了B公司持有的C公司80%的股权，2007年12月31日，A、B、C公司资产

负债表相关项目见表1。对本案例交易性质的不同判定，其会计处理会有以下两种方法。

一、确认交易事项为企业合并时的会计处理（方法一）企业合并是将两个或两个以上的单独的企业合并成一个报告主体的交易或事项。根据参与合并的企业是否归属同一母公司控制，企业合并又分为同一控制的合并和非同一控制的合并。从形式上看，上述A公司自B公司处购买C公司80%的股权属于同一控制的企业合并交易事项。企业合并准则规定，对于同一控制下的企业合并，合并方（A公司）在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方（C公司）的账面价值计量，合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。合并时，A公司长期股权投资为C公司账面净资产×持股比例，支付的现金对价与长期股权投资之间的差额计入资本公积，会计分录为：借：长期股权投资800 贷：现金400 资本公积400 合并日编制合并报表时，合并调整分录如下：借：实收资本（C公司）500 盈余公积（C公司）100 未分配利润（C公司）400 贷：长期股权投资（A公司）800 少数股东权益200 同时对于C公司在合并前实现的留存收益中归属A公司的部分，在合并工作底稿中应自资本公积转入留存收益，分录如下：借：资本公积400 贷：盈余公积80 未分配利润320

二、确认交易事项为非企业合并时的会计处理（方法二）判定企业合并需要两个核心要件：其一，从实质重于形式的原则看，交易事项发生前后是否形成控制权的转移；其二，从合并财务报表的角度看，交易事项发生前后是否形成财务报告主体的变化。控制权是指一个企业能够决定另一个

企业的财务和经营决策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权利。在《企业会计准则第33号合并财务报表》中第七条中明确：“母公司直接或通过子公司间接拥有被投资企业半数以上表决权，表明母公司能够控制被投资企业，应当将被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。”本案例中，A公司收购C公司股权前，A公司通过B公司间接持有C公司80%的股权，对C公司具有控制权，并已将C公司纳入其合并财务报表范围，形成了一个财务报告主体。实施上述收购后，A公司对C公司的控制权未发生转移，只是控制的方式由间接控制变为直接控制；从合并财务报表的角度看，财务报告主体也未发生变化，只是合并报表中反映C公司的少数股东权益由44%减少至20%，同时归属母公司的权益由56%增加至80%。从实质上论，上述A公司自B公司处购买C公司80%的股权，未涉及控制权的转移，也没有形成报告主体的变化，应不属于企业合并准则中所称的企业合并。本案例中的交易事项是一项特殊交易，可比照母公司购买子公司的少数股权交易事项处理。母公司购买子公司的少数股权，指在一个企业已经能够对另一个企业实施控制，双方已存在母子关系，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对该子公司全部或部分股权。由此取得的长期股权投资系企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资，其会计处理应遵循长期股权投资准则。长期股权投资准则规定，以支付现金方式取得的长期股权投资，应当按实际支付的购买价款作为其初始投资成本。本案例中，A公司自B公司购买C公司80%的股权时，会计分录为：

借：长期股权投资400 贷：现金400

三、两种会计处理方法的

比较（一）从母公司（A公司独立报表）角度看本案例收购前后，A公司资产负债表相关项目见表2。由表2看出，与购买股权前相比，方法一因资本公积增加400万元，致使所有者权益增加400万元；方法二只是体现了资产项目（现金和长期股权投资）的一增一减，对所有者权益没有影响。从谨慎性的原则考虑，方法一有高估资产之嫌。（二）从企业集团（合并报表）角度看本案例收购前后，集团合并资产负债表（含B公司）相关项目见表3。由表3看出，方法一和方法二的会计处理体现在合并报表上的结果是一致的。与收购前相比，仅是少数股东权益和归属母公司所有者权益之间的一增一减，增减金额为C公司留存收益 $\times 24\%$ 。收购前，A公司通过B公司合并C公司归属母公司的权益是56%（ $70\% \times 80\%$ ），对应的少数股东权益为44%；收购后，A公司合并C公司归属母公司的权益是80%，对应的少数股东权益为20%。四、建议对于母公司自子公司处收购孙公司股权的交易事项，应如何判定交易性质，新企业会计准则和讲解中均未明确涉及。笔者认为，如视同母公司购买子公司的少数股东股权，采用方法二进行相应的会计处理，不仅符合谨慎性原则，亦可防止母公司借助此类交易虚增资产和所有者权益。

100Test 下载
频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com