

# 注册会计师 会计 教材精讲班

## 二、处置对子公司投资的会计处理

### (一) 在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资的，在母公司个别财务报表中作为长期股权投资的处置，确认有关处置损益。即出售股权取得的价款或对价的公允价值与所处置投资账面价值的差额，应作为投资收益或损失计入处置投资当期母公司的个别财务报表。

在合并财务报表中，因出售部分股权后，母公司仍能够对被投资单位实施控制，被投资单位应当纳入母公司合并财务报表。因此，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对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。**上述情形确定子公司净资产份额时按照如下原则考虑商誉：**

母公司在不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，在合并财务报表中，可以把子公司净资产分为两部分，一是归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）；二是少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）。母公司购买或出售子公司部分股权时，为两类所有者之间的交易。当母公司购买少数股权时，按比例把少数股东权益（包含子公司净资产，但不包含商誉）的账面价值调整至归属于母公司的所有者权益。反之，当母公司出售部分股权时，按比例把归属于母公司的所有者权益（包含子公司净资产和商誉）的账面价值调整至少数股东权益。

值得注意的是，母公司在不丧失控制权情况下处置子公司部分股权时，不应终止确认所处置股权对应的商誉。

**【提示 1】** 该交易从合并财务报表角度属于权益性交易，合并财务报表中不确认投资收益。

**【提示 2】** 合并财务报表中的商誉不因持股比例改变而改变。

**【提示 3】** 合并财务报表中确认资本公积的金额=出售净价-出售日应享有子公司按购买日公允价值持续计算的金额对应处置比例份额。

**【例题】** 甲公司于 2×20 年 2 月 2 日取得乙公司 80% 的股权，成本为 8 600 万元，购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为 9 800 万元。假定该项合并为非同一控制下企业合并。2×22 年 1 月 2 日，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资其中的 25% 对外出售，取得价款 2 600 万元。出售投资当日，乙公司自甲公司取得其 80% 股权之日起持续计算的应当纳入甲公司合并财务报表的可辨认净资产总额为 12 000 万元（与 2×21 年 12 月 31 日相等）。该项交易后，甲公司仍能够控制乙公司的财务和生产经营决策。

**要求：**

(1) 计算购买日商誉。

(2) 计算 2×22 年 1 月 2 日个别报表中确认的投资收益、合并报表中确认的投资收益、合并报表中确认的资本公积和合并报表中确认的少数股东权益。

**要求：**

(1) 计算购买日商誉。

**【答案】**

(1) 购买日商誉=8 600-9 800×80%=760（万元）。

**要求：**

(2) 计算 2×22 年 1 月 2 日个别报表中确认的投资收益、合并报表中确认的投资收益、合并报表中确认的资本公积和合并报表中确认的少数股东权益。

**【答案】** (2)

个别报表中确认的投资收益=2 600-8 600×1/4=450（万元）。

合并报表中不确认投资收益。

合并报表中确认的资本公积=2 600-12 000×80%×1/4=200（万元）。

合并报表中确认的少数股东权益=12 000×40%+760×1/4=4 990（万元）。

本例中甲公司出售部分对乙公司股权后，因仍能够对乙公司实施控制，该交易属于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资，甲公司应当分别个别财务报表和合并财务报表进行处理：

1. 甲公司个别财务报表

借：银行存款	26 000 000
贷：长期股权投资	21 500 000
投资收益	4 500 000

2. 甲公司合并财务报表

出售股权交易日，在甲公司合并财务报表中，出售乙公司股权取得的价款 2 600 万元与所处置股权相对应乙公司净资产 2 400 万元之间的差额应当调整增加合并资产负债表中的资本公积。

**【真题·多选题】**下列各项中，在合并资产负债表中应当计入资本公积的有（ ）。(2020 年)

- A. 同一控制下企业合并中支付的合并对价账面价值小于取得的净资产账面价值的差额
- B. 存货转换为采用公允价值模式进行计量的投资性房地产时转换日公允价值大于账面价值的差额
- C. 母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，处置价款大于处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额的差额
- D. 因联营企业接受新股东的资本投入，投资方仍采用权益法核算时相应享有联营企业净资产份额发生变动的部分

**【答案】**ACD

**【解析】**存货转换为采用公允价值模式进行计量的投资性房地产时转换日公允价值大于账面价值的差额计入其他综合收益，选项 B 不符合题意。