

注册会计师 会计 教材精讲班

2. 多次交易分步处置子公司

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，在合并财务报表中，首先应判断分步交易是否属于“一揽子交易”。

如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照本节中“（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”的规定进行会计处理。

如果分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

【教材例 27-50】为集中力量发展优势业务，甲公司计划剥离辅业，处置全资子公司 A 公司。2×11 年 11 月 20 日，甲公司与乙公司签订不可撤销的转让协议，约定甲公司向乙公司转让其持有的 A 公司 100% 股权，对价总额为 7 000 万元。考虑到股权平稳过渡，双方协议约定，乙公司应在 2×11 年 12 月 31 日之前支付 3 000 万元，以先取得 A 公司 30% 股权；乙公司应在 2×12 年 12 月 31 日之前支付 4 000 万元，以取得 A 公司剩余 70% 股权。

2×11 年 12 月 31 日至乙公司支付剩余价款的期间，A 公司仍由甲公司控制，若 A 公司在此期间向股东进行利润分配，则后续 70% 股权的购买对价按甲公司已分得的金额进行相应调整。

2×11 年 12 月 31 日，乙公司按照协议约定向甲公司支付 3 000 万元，甲公司将 A 公司 30% 股权转让给乙公司，股权变更手续已于当日完成；当日，A 公司自购买日持续计算的净资产账面价值为 5 000 万元。

2×12 年 9 月 30 日，乙公司向甲公司支付 4 000 万元，甲公司将 A 公司剩余 70% 股权转让给乙公司并办理完毕股权变更手续，自此乙公司取得 A 公司的控制权；当日，A 公司自购买日持续计算的净资产账面价值为 6 000 万元。

2×12 年 1 月 1 日至 2×12 年 9 月 30 日，A 公司实现净利润 1 000 万元，无其他净资产变动事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，甲公司通过两次交易分步处置其持有的 A 公司 100% 股权：第一次交易处置 A 公司 30% 股权，仍保留对 A 公司的控制权；第二次交易处置剩余 70% 股权，并丧失对 A 公司的控制权。

首先，需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”：

（1）甲公司处置 A 公司股权是出于集中力量发展优势业务，剥离辅业的考虑，甲公司的目的是全部处置其持有的 A 公司股权，两次处置交易结合起来才能达到其商业目的；

（2）两次交易在同一转让协议中同时约定；

（3）在第一次交易中，30% 股权的对价为 3 000 万元，相对于 100% 股权的对价总额 7 000 万元而言，第一次交易单独来看对乙公司而言并不经济，和第二次交易一并考虑才反映真正的经济影响，此外，如果在两次交易期间 A 公司进行了利润分配，也将据此调整对价，说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

综上所述，在合并财务报表中，两次交易应作为“一揽子交易”，按照分步处置子公司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

2×11 年 12 月 31 日，甲公司转让 A 公司 30% 股权，在 A 公司中所占股权比例下降至 70%，甲公司仍控制 A 公司。处置价款 3 000 万元与处置 30% 股权对应的 A 公司净资产账面价值份额 1 500 万元（ $5\,000 \times 30\%$ ）之间的差额为 1 500 万元，在合并财务报表中计入其他综合收益：

借：银行存款	3 000
贷：少数股东权益	1 500
其他综合收益	1 500

2×12 年 1 月 1 日至 2×12 年 9 月 30 日，A 公司作为甲公司持股 70% 的非全资子公司应纳入甲公司合并财务报表合并范围，A 公司实现的净利润 1 000 万元中归属于乙公司的份额 300 万元（ $1\,000 \times 30\%$ ），在甲公司合并财务报表

中确认少数股东损益 300 万元，并调整少数股东权益。

2×12 年 9 月 30 日，甲公司转让 A 公司剩余 70% 股权，丧失对 A 公司的控制权，不再将 A 公司纳入合并范围。甲公司应终止确认对 A 公司的长期股权投资及少数股东权益等，并将处置价款 4 000 万元与享有的 A 公司净资产份额 4 200 万元（6 000×70%）之间的差额 200 万元，计入当期损益；同时，将第一次交易计入其他综合收益的 1 500 万元转入当期损益。

（三）本期减少子公司时如何编制合并财务报表

在本期出售转让子公司部分股份或全部股份，丧失对该子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下，应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

在编制合并资产负债表时，不需要对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进行合并。

编制合并利润表时，则应当以该子公司期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润表为基础，将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、费用、利润纳入合并利润表。

在编制现金流量表时，应将该子公司自期初至丧失控制权之日止的现金流量信息纳入合并现金流量表，并将出售该子公司所收到的现金扣除子公司持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额，在有关投资活动类的“处置子公司及其他营业单位所收到的现金”项目反映。

三、因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释的会计处理

如果由于子公司的少数股东对子公司进行增资，导致母公司股权稀释，母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入**资本公积**，资本公积不足冲减的，调整**留存收益**。

【提示 1】该交易在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。

【教材例 27-51】2×12 年 1 月 1 日，甲公司和乙公司分别出资 800 万元和 200 万元设立 A 公司，甲公司、乙公司的持股比例分别为 80% 和 20%。A 公司为甲公司的子公司。2×13 年 1 月 1 日，乙公司对 A 公司增资 400 万元，增资后占 A 公司股权比例为 30%。增资完成后，甲公司仍控制 A 公司。A 公司自成立日至增资前实现净利润 1 000 万元，除此以外，不存在其他影响 A 公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，甲公司持股比例原为 80%，由于少数股东乙公司增资而变为 70%。增资前，甲公司按照 80% 的持股比例享有的 A 公司净资产账面价值为 1 600 万元（2 000×80%）；增资后，甲公司按照 70% 持股比例享有的净资产账面价值为 1 680 万元（2 400×70%），两者之间的差额 80 万元，在甲公司合并资产负债表中应调增资本公积。

【例题·单选题】甲公司于 2×19 年 12 月 31 日以 5 000 万元取得乙公司 80% 的股权，能够对乙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，购买日乙公司可辨认净资产公允价值为 6 000 万元。2×20 年 12 月 31 日，乙公司增资前净资产账面价值为 6 500 万元，按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产账面价值为 7 000 万元。同日，乙公司其他投资者向乙公司增资 1 200 万元，增资后，甲公司持有乙公司股权比例下降为 70%，仍能够对乙公司实施控制。不考虑所得税和其他因素影响。增资后甲公司合并资产负债表中应调增资本公积的金额为（ ）万元。

A. 540 B. 140 C. -210 D. 190

【答案】B

【解析】乙公司其他投资者增资前，甲公司持股比例为 80%，由于少数股东增资，甲公司持股比例变为 70%。增资前，甲公司按照 80% 的持股比例享有的乙公司按购买日公允价值持续计算净资产账面价值为 5 600 万元（7 000×80%），增资后，甲公司按照 70% 持股比例享有的乙公司净资产账面价值为 5 740 万元（8 200×70%），两者之间的差额为 140 万元，在甲公司合并资产负债表中应调增资本公积，选项 B 正确。