

同一控制下合并日合并财务报表编制问题探讨

吴鑫奇 徐洪波

(南京工业职业技术学院经济管理学院 南京 210023)

【摘要】 同一控制下的企业控股合并,合并方在合并日编制合并财务报表时只需编制合并资产负债表,但是合并方对被合并方在进行企业合并之前所产生的留存收益中,按持股比例计算的属于自己的那部分,应仅以合并方在合并过程中产生的“资本公积”科目贷方发生额为限,将其从“资本公积”项目转入“留存收益”项目。

【关键词】 同一控制 合并资产负债表 权益结合法 资本公积 留存收益

《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS 20)要求在合并日编制合并财务报表,具体包括合并资产负债表、合并利润表以及合并现金流量表。在编制合并资产负债表时,要求合并方对被合并方(子公司)在进行企业合并之前所产生的留存收益(盈余公积和未分配利润之和),按持股比例计算的属于自己的那部分,要从报表中的“资本公积”项目转入“留存收益”项目。

2011年,财政部发布的《企业会计准则解释第5号(征求意见稿)》(简称“征求意见稿”)第6条对此提出了修改意见:“合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债,应当按账面价值计量,被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,不再由合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润。”

一、对CAS 20规定的探讨

(一)CAS 20的相关规定

CAS 20第九条规定:企业合并形成母子公司关系(控股合并)的,母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表以及合并现金流量表。合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债,应当按其账面价值计量;合并利润表应当包括合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润。这实际上指出了同一控制下的企业控股合并应该采用权益结合法进行核算。

权益结合法将参与合并的各个企业,看做成立时它们就是一体的,因而要求在编制合并财务报表时,尽可能保留子公司的留存收益(盈余公积和未分配利润之和)中属于母公司的份额。因此,《企业会计准则讲解(2010)》要求母公司在编制合并资产负债表时,对于子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中按持股比例计算的属于母公司的部分,按照以下原则从母公司的“资本公积(股本溢价或资本溢价)”项目转入“留存收益(盈余公积和未分配利润)”项目:

(1)确认了由企业合并形成的长期股权投资之后,母公司“资本公积(股本溢价或资本溢价)”账户贷方余额,如果大于子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中按持股比例计算的属于母公司的部分,那么,母公司在编制合并资产负债表时,应将子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中属于母公司的部分,自“资本公积”项目转入“盈余公积”和“未分配利润”项目。在合并工作底稿中,借记“资本公积”项目,贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

(2)确认了由企业合并形成的长期股权投资之后,母公司“资本公积(股本溢价或资本溢价)”账户贷方余额,如果小于子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中按持股比例计算的属于子公司的部分,那么,母公司在编制合并资产负债表时,应以母公司“资本公积(股本溢价或资本溢价)”账户的贷方余额为限,将子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中属于母公司的部分,自“资本公积”项目转入“盈余公积”和“未分配利润”项目。在合并工作底稿中,借记“资本公积”项目,贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

下面举例说明以上规定的会计处理。

例:甲公司一项原值为800万元、累计折旧为240万元、目前账面价值为560万元的固定资产和一项原值为1000万元、累计摊销为360万元、目前账面价值为640万元的无形资产为对价,获取同一集团内另外一家全资子公司乙公司100%的股权。合并日,甲公司和乙公司净资产构成如表1所示:

表1 单位:万元

甲公司		乙公司	
股本	7 200	股本	400
资本公积	200	资本公积	400
盈余公积	1 600	盈余公积	600
未分配利润	4 000	未分配利润	600
合计	13 000	合计	2 000

甲公司在合并日应确认对乙公司的长期股权投资并进行如下账务处理:借:固定资产清理 560,累计折旧 240;贷:固定资产 800。借:长期股权投资 2 000,累计摊销 360;贷:固定资产清理 560,无形资产 1 000,资本公积 800。通过上述处理后,甲公司的“资本公积”账户账面余额是 1 000 万元(200+800),假定它们全部归属于股本溢价。很显然,其小于乙公司在合并前留存收益中归属于甲公司的部分 1 200 万元 $[(600+600)\times 100\%]$ 。

甲公司在合并日编制合并财务报表时,应以“资本公积(股本溢价或资本溢价)”账户的贷方余额 1 000 万元为限,将乙公司在合并前产生的留存收益中归属于甲公司的那部分转入盈余公积和未分配利润。合并工作底稿中的抵销分录为:借:股本 400,资本公积 400,盈余公积 600,未分配利润 600;贷:长期股权投资 2 000。同时,还应编制恢复子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中属于母公司那部分的调整分录:借:资本公积 1 000;贷:盈余公积 500,未分配利润 500。

(二)CAS 20 相关规定的合理性

1. 合并后的资产负债表令人难以理解。仍以上述案例为例,在编制抵销分录和调整分录后,合并资产负债表中的所有者权益为 13 800 万元,其构成如表 2 所示:

表 2 单位:万元

项目	甲公司	乙公司	抵销分录		合并金额
			借	贷	
股本	7 200	400	400		7 200
资本公积	1 000	400	1 400		0
盈余公积	1 600	600	600	500	2 100
未分配利润	4 000	600	600	500	4 500
合计	13 800	2 000	3 000	1 000	13 800

如果我们只编制抵销分录而不编制调整分录,尽管合并后所有者权益仍然为 13 800 万元,但其构成发生了变化,如表 3 所示:

表 3 单位:万元

项目	甲公司	乙公司	抵销分录		合并金额
			借	贷	
股本	7 200	400	400		7 200
资本公积	1 000	400	400		1 000
盈余公积	1 600	600	600		1 600
未分配利润	4 000	600	600		4 000
合计	13 800	2 000	2 000		13 800

比较表 2 和表 3 可以看到,如果按照现行准则规定进行处理,合并后资本公积转为了留存收益。甲公司在合并之前本身有资本公积 200 万元,合并后新增资本公积 800 万元,新增的 800 万元资本公积是子公司(乙公司)留存收益中属于母公司(甲公司)的部分带来的,因此,编制合并财务报表时将其转为留存收益这是可以理解的。但是,甲公司原有的 200 万元资

本公积转为留存收益是什么意思呢?其又能向报表使用者传递什么信息呢?这显然令人难以理解。

2. 有可能破坏合并资产负债表和合并利润表之间的勾稽关系。按照现行准则的规定,母公司在合并日还需编制合并利润表。若合并双方在合并的当期没有交易发生,其合并后的利润应该是合并双方当期期初至合并日所实现的净利润。而资产负债表和利润表之间存在着一定的勾稽关系:资产负债表“所有者权益”项目中的未分配利润包含利润表中的净利润。若企业合并后母公司的“资本公积(股本溢价或资本溢价)”账户贷方余额,大于子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中按持股比例计算的属于母公司的那部分,此时编制的合并资产负债表和合并利润表将会保持勾稽关系。但是,若企业合并之后母公司“资本公积(股本溢价或资本溢价)”账户贷方余额,小于子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中按持股比例计算的属于母公司的那部分,即子公司的留存收益在编制合并资产负债表时不能全额恢复的话,则必然导致该勾稽关系不成立:合并资产负债表中“未分配利润”项目中的本期利润要小于合并各方当期利润之和。

例 2:接例 1,假设进行企业合并时甲公司无形资产账面价值为 1 640 万元(原价 2 000 万元,累计摊销 360 万元),同时假设甲公司利润表中的净利润为 1 000 万元,乙公司利润表中的净利润为 200 万元,双方在当期没有发生交易,其他条件不变。

甲公司在合并日对乙公司的长期股权投资应进行如下账务处理:借:固定资产清理 560,累计折旧 240;贷:固定资产 800。借:长期股权投资 2 000,资本公积 200,累计摊销 360;贷:固定资产清理 560,无形资产 2 000。进行上述处理后,甲公司的“资本公积”账户余额为零。

甲公司在合并日编制合并财务报表时,需编制抵销分录如下:借:股本 400,资本公积 400,盈余公积 600,未分配利润 600;贷:长期股权投资 2 000。由于合并后甲公司“资本公积”账户余额为零,因此,不需编制恢复子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中属于母公司那部分的调整分录,只需在报表附注中说明即可。

经过合并处理后,所有者权益为 12 800 万元,其构成如表 4 所示:

表 4 单位:万元

项目	甲公司	乙公司	抵销分录		合并金额
			借	贷	
股本	7 200	400	400		7 200
资本公积	0	400	400		0
盈余公积	1 600	600	600		1 600
未分配利润	4 000	600	600		4 000
其中:当期利润	1 000	200	200		1 000
合计	12 800	2 000	2 000		12 800

甲公司在编制合并利润表时,合并利润应为1 200万元(1 000+200)。而从表4可以看到,合并资产负债表中未分配利润是4 000万元,其中当期利润为1 000万元。很显然,合并资产负债表中的未分配利润没有包括合并利润表中乙公司实现的200万元利润,这就必然破坏了两家之间的勾稽关系。这样的报表我们又如何理解呢?

因此,我们认为,现行准则对同一控制下企业控股合并并在合并日的合并财务报表编制的规定是不合理的。

二、对征求意见稿第6条规定的探讨

或许正是出于对以上CAS 20相关规定不合理性的考虑,征求意见稿在第6条关于“同一控制下的企业合并中,合并方应当如何编制合并财务报表?”的解释中指出:“合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债,应当按账面价值计量,被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,不再由合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润;合并利润表应当合并被合并方从合并日开始实现的净利润;合并现金流量表应当合并被合并方从合并日开始形成的现金流量。”对于该条解释,笔者通过分析研究认为,既然合并利润表要求合并被合并方从合并日开始实现的净利润,合并现金流量表合并被合并方从合并日开始形成的现金流量,那么,该条规定暗含了以下涵义,即:对于同一控制下的企业控股合并,在合并日,母公司只需编制合并资产负债表,不用再编制合并利润表和合并现金流量表。

母公司在合并日不再编制合并利润表可以避免前述合并资产负债表和合并利润表之间脱节的问题,因此是十分合理的。但是,母公司在编制合并资产负债表时,对于子公司在合并之前所实现的留存收益中按持股比例计算的属于母公司的部分,规定全部不再由母公司的“资本公积(股本溢价或资本溢价)”项目转入“盈余公积”和“未分配利润”项目,笔者认为这不合理。

权益结合法是将企业合并看成是参与合并的企业的投资者(股东),为了对合并后新的实体继续分享利益和承担风险,而联合控制它们的全部或实际上是全部净资产和经营活动的行为的一种企业合并业务的会计处理方法,其实质是将企业合并后形成的新企业看成是原有各企业的延续,是企业经济资源的联合,也是企业所有者风险和利益的联合,原所有者权益继续存在,并不是企业之间为取得资产或筹集资本而发生的交易。因此,从理论上讲,企业合并后不应该增加资本公积。母公司在取得控制权时,如果产生资本公积(“资本公积”贷方发生额),而子公司又存在留存收益,则母公司增加的资本公积必然是来源于子公司的留存收益。而资本公积是指归所有者所共有的、非收益转化而形成的资本,所以,在母公司编制合并资产负债表时,理所当然应将这部分的留存收益从资本公积中转回。

仍以前述案例为例,按照征求意见稿的规定,在企业合并日只需编制抵销分录就可以了,不用再编制恢复子公司在进

行企业合并之前所产生的留存收益中按持股比例计算的属于母公司那部分的调整分录。合并后所有者权益为13 800万元,其构成如表3所示。

但是,如果对企业合并中母公司来源于子公司的留存收益形成的资本公积予以转回的话,则母公司在编制合并资产负债表时不仅要编制抵销分录,还应编制如下调整分录:借:资本公积800;贷:盈余公积400,未分配利润400。编制抵销分录和调整分录后,合并后所有者权益仍为13 800万元,但其构成如表5所示:

表5 单位:万元

项目	甲公司	乙公司	抵销分录		合并金额
			借	贷	
股本	7 200	400	400		7 200
资本公积	1 000	400	1 200		200
盈余公积	1 600	600	600	400	2 000
未分配利润	4 000	600	600	400	4 400
合计	13 800	2 000	2 800	800	13 800

比较表3和表5可以看到,两者合并后的所有者权益是相同的,但是构成发生了变化。也就是说,如果按照征求意见稿的规定进行处理,实际上意味着将属于母公司享有的子公司留存收益800万元转为了资本公积,这样编制的合并资产负债表显然也是不合理的。而如果对企业合并中母公司来源于子公司的留存收益形成的资本公积予以转回的话,则能反映真实的资本公积。

三、结论

同一控制下的企业控股合并,母公司在合并日编制合并财务报表时,只需编制合并资产负债表,不需编制合并利润表和合并现金流量表。合并资产负债表中子公司的各项资产、负债,应当按照它们合并之前原来的账面价值进行计量。子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中按持股比例计算的属于母公司的部分,在编制合并资产负债表时,应仅以母公司在合并过程中所产生的“资本公积”贷方发生额为限,将子公司在进行企业合并之前所产生的留存收益中属于母公司的部分,自“资本公积”项目转入“盈余公积”和“未分配利润”项目。

这样编制的合并财务报表,既避免了合并资产负债表和合并利润表脱节的可能性,又能体现权益结合法的原理,同时增强了合并资产负债表的合理性。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2010.北京:人民出版社,2010
2. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
3. 耿建新,戴德明主编.高级会计学.北京:中国人民大学出版社,2010