X集团公司增资账务处理实例

刘永丽（博士）

（郑州航空工业管理学院会计学院　郑州　450052）

【摘要】本文通过对X集团公司增资账务处理的分析，对同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并的账务处理进行了对比研究。

【关键词】增资　同一控制　非同一控制　企业合并

一、背景资料

X集团公司为某省政府一投融资平台，由A公司向省政府交纳利润5亿元现金出资注册成立。成立后将A公司和B公司国有经营性资产或股权评估后增资投入集团，其中A公司账面净资产40亿元，评估净资产100亿元，评估增值60亿元，B公司账面净资产50亿元，评估净资产120亿元，评估增值70亿元，评估增值部分已经过财政厅认可。A公司下属二级单位共13个，B公司下属二级单位共11个。X集团对A公司和B公司全额控股，成立后委托省国资委负责资产监管，委托Y（原A公司和B公司的上级主管部门）负责行业管理、业务指导和人事管理。集团实施以集团总部为战略决策机构，二级单位实施经营管理，三级单位具体运营的三级管控体系。

省政府批准成立集团公司的时间为2012年6月10日，集团公司设立的工商登记日期为2012年6月20日，A公司和B公司评估基准日为2012年6月1日，增资结果完成工商登记的日期为2013年5月30日。评估基准日至增资完成日这12个月期间，A公司实现税后利润5亿元，B公司实现税后利润10亿元。A公司和B公司在集团公司增资过程中，自身也完成了相应的改制为股份公司的工作。

二、企业会计准则关于企业合并、长期股权投资和企业改制的规定

《企业会计准则第20号——企业合并》（CAS 20）规定：①参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并。合并方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（或发生股份面值总额）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。企业合并形成母子关系的，按照规定确定的合并方取得资产和负债价值是指母子公司编制合并日财务报表应列示的金额。②参与合并的各方在合并前后不属于同一或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。其中，一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。企业合并中形成母子关系的，母公司应当设置备查簿，记录企业合并中取得的子公司各项资产、负债等在购买日的公允价值，期末编制合并财务报表时，应当按照购买日确定的资产、负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。其中，合并日或购买日是指合并方或者购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第三条规定：同一控制下的企业合并，合并方应在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照CAS 20确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

《企业会计准则解释第1号》规定，企业引入新股东改制为股份有限公司，相应资产、负债应当按照公允价值计量，并以改制时确定的公允价值为基础持续核算的结果并入控股股东的合并财务报表。改制企业的控股股东在确认对股份有限公司的长期股权投资时，初始投资成本为投出资产的公允价值及相关费用之和。

《企业会计准则解释第2号》规定，企业进行公司制改制的，应当以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本，该成本与其账面价值的差额，应当调整所有者权益，企业的子公司进行公司制改制的，母公司通常应当按照《企业会计准则解释第1号》的相应规定确定对子公司长期股权投资的成本，该成本与长期股权投资账面价值的差额，应当调整所有者权益。

三、X集团公司增资的账务处理

1. 长期股权投资初始成本的确定。X集团公司的合并日应为增资完成日即2013年5月30日。其长期股权投资的初始成本的确认有两种方法可供选择：①评估基准日2012年6月1日至增资完成日这12个月期间，收益不再计入集团公司长期股权投资的初始投资成本。借：长期股权投资220亿元；贷：实收资本220亿元。②评估基准日2012年6月1日至增资完成日这12个月期间，收益计入集团公司长期股权投资的初始投资成本及资本公积中，可提请国资委进行期后审计。借：长期股权投资235亿元（220+10+5）；贷：实收资本220亿元，资本公积15亿元。

2. 合并财务报表的编制。

（1）如果按照同一控制下企业合并编制集团公司的合并财务报表，则按照合并日被合并方（A公司和B公司）的账面价值计量，集团公司取得的净资产账面价值与发生的股份面值总额的差额，应当调整资本公积。借：资本公积130亿元，所有者权益90亿元（A和B公司净资产账面价值部分）；贷：长期股权投资220亿元。抵销后，集团公司合并财务报表净资产为90亿元，其中实收资本220亿元、资本公积130亿元。因合并方的资本公积余额不足，被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在报表附注中对这一情况进行说明。所以，上述合并方法及结果需要在集团公司会计报表附注中进行说明。而A公司和B公司按照要求，报送按账面价值计量的报表即可。

（2）如果按照非同一控制下企业合并编制集团公司的合并财务报表，则按照合并日被合并方（A公司和B公司）的公允价值计量。借：所有者权益220亿元；贷：长期股权投资220亿元。抵销后，集团公司合并财务报表净资产为220亿元，其中实收资本220亿元。A公司和B公司需提供按公允价值计价的会计报表（自身也为合并财务报表，以其下属的二级单位为基础），且需将评估增值数（60亿元和70亿元）分期在各自合并财务报表中结转损益，集团公司以此为依据编制合并财务报表。

因此，A公司和B公司从2012年6月1日起，除了按账面价值设立账套外，需另外再设立包含资产增值部分的账套。随着时间的推移，所评估资产全部报废或者退出企业后，评估增值部分与历史成本之间的差额会全部消除。

四、关于集团公司账务处理的建议

1. 关于长期股权投资的初始成本。鉴于财政厅已经确认了A公司和B公司评估后的净资产，且其在集团公司增资前后的所有权并没有实质性的变化，评估基准日至增资完成日实现的收益均为国有，则采用方法一处理比较合理简单。

2. 关于编制财务报表的方式。

（1）采用同一控制下的企业合并的处理方法相对简单可行。从X集团设立的目的、合并范围来看，合并方对被合并方在行业管理、业务实质等方面合并前后均能够实际控制，另外，合并过程中X集团并没有支付对价，表明这种合并更多的是行政主管部门即国资委的一种安排，从实质重于形式角度考虑，确实具备同一控制下的企业合并的特点。其下属A公司和B公司也不需要编制另外的报表，因而采用这种方法更易于被接受。资产评估增值部分只对合并资产负债表产生影响，对合并利润表没有影响。

不过，会计准则规定与合并方资本公积相抵的是被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分。A公司的账面净资产和评估增值增加的净资产在集团公司增资时，已经全部作为出资人的出资体现在了集团公司的实收资本中，如果按照同一控制下的企业合并，则会计处理就与会计准则的相关规定（如改制规定）不相符合。再者，A公司和B公司以后实现的留存收益均可以通过合并财务报表在集团公司权益中得到体现，则资本公积的负数难以恢复，该事项需一直在合并财务报表中披露。最为重要的是，合并后集团公司净资产变为90亿元（不包含最初成立时的5亿元），这与集团公司最初评估增值的目的相违背。

（2）采用非同一控制下企业合并的会计处理方法，合并后集团公司净资产为220亿元（不包含最初成立时的5亿元），集团净资产规模越大，从作为投融资平台的角度考虑，未来在投融资领域拥有的话语权和融资能力越强，符合集团成立的初衷。

不过，采用这种会计处理方法相对复杂繁琐，需要A公司和B公司另设公允价值账套，在编制历史成本报表的基础上，按照财务制度的规定详细核算各项评估增值、减值资产对各期的影响。并且其各自下属的二级单位均需做账务调整，这对会计人员的工作量及职业能力均是一个挑战。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则解释第1号.财会[2007]14号，2007-11-16

2. 财政部.企业会计准则解释第2号.财会[2008]11号，2008-08-07