

刍谈减少子公司时原内部交易的合并处理

重庆 向天蕊

部分学者认为,母公司减少子公司,并与该子公司间存在内部交易,且仍有未实现的内部销售利润时,这部分未实现的内部销售利润,已经随着对子公司股权转让、解散清算而得以实现,也就不考虑其对集团公司财务状况及经营成果的影响。2006年2月颁布的《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“新会计准则”)第二十三条规定:“母公司在报告期内处置子公司,应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。”新会计准则并未对此前内部交易的处理问题给予具体规定。

由于减少子公司时,原内部交易抵销与否以及如何抵销对集团公司的财务报表影响重大,会计准则、制度又无具体规定,这无疑给某些集团公司提供了粉饰财务报表的机会。

一、会计准则相关规定存在的问题

例:甲公司持有乙公司52%的股权,2006年6月10日甲公司销售给乙公司售价3000万元的产品,成本为2100万元,至2006年6月底该批产品仍未对外销售。2006年7月1日甲公司转让4%的该种股份后仅持有乙公司48%的股份,失去了对乙公司的控制权。两公司的利润及利润分配表(简表)

如下:

| 项 目 | 单位:万元 | |
|-----------|------------|--------------------|
| | 甲公司(2006年) | 乙公司 (2005年1~6月) |
| 主营业务收入 | 10 000 | 2 000 |
| 主营业务成本 | 6 700 | 1 300 |
| 主营业务税金及附加 | 500 | 120 |
| 主营业务利润 | 2 800 | 580 |
| 加:其他业务利润 | 250 | 100 |
| 减:期间费用 | 2 100 | 350 |
| 营业利润 | 950 | 330 |
| 加:投资收益 | 150 | |
| 减:营业外支出 | 100 | 40 |
| 利润总额 | 1 000 | 290 |
| 减:所得税 | 300 | 90 |
| 净利润 | 700 | 200 |
| 加:期初未分配利润 | 900 | 90 |
| 减:应付利润 | 500 | |
| 期末未分配利润 | 1 100 | 290 |

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;贷:实收资本60000元,资本公积——资本溢价12000元,营业外收入——债务重组利得28000元。

B企业(债权人):借:长期股权投资72000元,坏账准备10000元,营业外支出——债务重组损失18000元;贷:应收账款——A企业100000元。

(2)按《企业会计制度》和《小企业会计制度》作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业100000元;贷:实收资本60000元,资本公积——资本溢价40000元。

B企业(债权人):借:长期股权投资90000元,坏账准备10000元;贷:应收账款——A企业100000元。

4. 修改其他债务条件。例4:B企业2003年12月31日应收A企业账款的账面余额为127000元,其中,27000元为累计未付的利息,该款项年利率为9%。由于A企业连年亏损,不能偿付应于2003年12月31日前支付的应付账款。经协商,决定于2003年底进行债务重组。B企业同意将债务本金减至6万元,免去应收利息27000元;将年利率从9%降低至5%,并将债务到期日延至2005年12月31日,利息按年支付。B企业对该项应收账款已计提1万元的坏账准备。

(1)按债务重组准则作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业127000元;贷:应付账款——债务重组(B企业)66000元,营业外收入——债务重组利得61000元。

2004年12月31日支付利息时,借:应付账款——债务重组(B企业)3000元(60000×5%);贷:银行存款3000元。2005年12月31日偿还本金和当年利息时,借:应付账款——债务重组(B企业)63000元;贷:银行存款63000元。

B企业(债权人):借:应收账款——债务重组(A企业)66000元,坏账准备10000元,营业外支出——债务重组损失51000元;贷:应收账款——A企业127000元。

2004年12月31日收到利息时,借:银行存款3000元(60000×5%);贷:应收账款——债务重组(A企业)3000元。2005年12月31日收到本金和当年利息时,借:银行存款63000元;贷:应收账款——债务重组(A企业)63000元。

(2)按《企业会计制度》和《小企业会计制度》作会计处理。

A企业(债务人):借:应付账款——B企业127000元;贷:应付账款——债务重组(B企业)66000元,资本公积——其他资本公积61000元。2004年、2005年12月31日支付利息时,会计分录同(1)。

B企业(债权人)会计分录同(1)。○

根据新会计准则第二十三条的规定,甲公司年末应将乙公司2006年1月至6月的收入、费用、利润纳入合并利润表,则合并抵销分录为:借:投资收益104万元,少数股东损益96万元,期初未分配利润90万元;贷:未分配利润290万元。

2006年的合并工作底稿如下表所示:

| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合 计 | 抵销分录 | | 合并数 |
|-----------|--------|-------|--------|------|----|--------|
| | | | | 借 | 贷 | |
| 主营业务收入 | 10 000 | 2 000 | 12 000 | | | 12 000 |
| 主营业务成本 | 6 700 | 1 300 | 8 000 | | | 8 000 |
| 主营业务税金及附加 | 500 | 120 | 620 | | | 620 |
| 主营业务利润 | 2 800 | 580 | 3 380 | | | 3 380 |
| 加:其他业务利润 | 250 | 100 | 350 | | | 350 |
| 减:期间费用 | 2 100 | 350 | 2 450 | | | 2 450 |
| 营业利润 | 950 | 330 | 1 280 | | | 1 280 |
| 加:投资收益 | 150 | | 150 | 104 | | 46 |
| 减:营业外支出 | 100 | 40 | 140 | | | 140 |
| 利润总额 | 1 000 | 290 | 1 290 | | | 1 186 |
| 减:所得税 | 300 | 90 | 390 | | | 390 |
| 少数股东损益 | | | | | 96 | 96 |
| 净利润 | 700 | 200 | 900 | | | 700 |
| 加:期初未分配利润 | 900 | 90 | 990 | 90 | | 900 |
| 减:应付利润 | 500 | | 500 | | | 500 |
| 期末未分配利润 | 1 100 | 290 | 1 390 | | | 1 100 |

可以看出,甲公司仅仅出售了乙公司4%的股份,却轻而易举地将本应该合并抵销的3 000万元(占集团公司销售收入的25%)销售收入合并进财务报表中,这3 000万元销售收入的毛利900万元当然就无法抵销,均作为集团公司的经营业绩反映在合并利润表上。

以上做法存在两点不妥:①站在集团公司的角度,这笔销售收入的毛利不是通过销售产品实现的,而是通过股权转让实现的,即这笔收入及相应的成本不应该反映在“主营业务收入”和“主营业务成本”这两栏内,因此应将这笔销售实现的利润反映在“投资收益”中。②事实上,900万元的毛利对于该集团公司而言只实现了468万元[900×(1-48%)],只有当这笔内部交易的价格以及该股权转让的价格均为公允,且甲公司全部转让持有乙公司的股权时,才是完全实现了这笔毛利。因此,该集团公司实质上虚增了432万元的利润,占整个集团利润总额的36.4%,这对信息使用者决策的影响是非常大的。

二、改进建议

母公司减持子公司股份或出售子公司,且这一活动涉及大量母子公司间的内部交易事项时,为了真实公允地反映这类内部交易事项、提高会计信息的决策有用性,建议从以下几个方面对此进行规范:

1. 母公司将持有子公司的股份全部转让时,可视为之前所有的内部交易未实现利润均已通过股权转让全部实现。对于转让以前年度内部交易未实现利润,应编制抵销分录:借:

年初未分配利润;贷:投资收益。对于转让当年内部交易未实现利润,应编制抵销分录:借:主营业务收入;贷:主营业务成本,投资收益。

2. 母公司仅转让子公司部分股权时,为了防止某些集团公司管理者人为变动合并财务报表范围,粉饰经营业绩,可通过股权转让仍未实现的内部交易未实现利润,在资产负债表“未确认的投资损失”下以“未确认的投资收益”单独进行反映。对于转让以前年度内部交易未实现利润,应编制抵销分录:借:年初未分配利润;贷:投资收益(金额为未实现利润与转让后少数股东持股比例之积),未确认的投资收益(金额为未实现利润与转让后剩余持股比例之积)。对于转让当年内部交易未实现利润,应编制抵销分录:借:主营业务收入;贷:主营业务成本,投资收益(金额为未实现利润与转让后少数股东持股比例之积),未确认的投资收益(金额为未实现利润与转让后剩余持股比例之积)。“未确认的投资收益”账户的余额应随着以后年度股权变动而分期记入“投资收益”账户。

沿用以上案例说明这样处理的合理性。根据上述建议,甲公司2006年度合并财务报表的抵销分录为:①借:投资收益104万元,少数股东损益96万元,期初未分配利润90万元;贷:未分配利润290万元。②借:主营业务收入3 000万元;贷:主营业务成本2 100万元,投资收益468万元(900×52%),未确认的投资收益432万元(900×48%)。

2006年的合并工作底稿如下表所示:

| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合 计 | 抵销分录 | | 合并数 |
|-----------|--------|-------|--------|-------|-------|-------|
| | | | | 借 | 贷 | |
| 主营业务收入 | 10 000 | 2 000 | 12 000 | 3 000 | | 9 000 |
| 主营业务成本 | 6 700 | 1 300 | 8 000 | | 2 100 | 5 900 |
| 主营业务税金及附加 | 500 | 120 | 620 | | | 620 |
| 主营业务利润 | 2 800 | 580 | 3 380 | | | 2 480 |
| 加:其他业务利润 | 250 | 100 | 350 | | | 350 |
| 减:期间费用 | 2 100 | 350 | 2 450 | | | 2 450 |
| 营业利润 | 950 | 330 | 1 280 | | | 380 |
| 加:投资收益 | 150 | | 150 | 104 | 468 | 514 |
| 减:营业外支出 | 100 | 40 | 140 | | | 140 |
| 利润总额 | 1 000 | 290 | 1 290 | | | 754 |
| 减:所得税 | 300 | 90 | 390 | | | 390 |
| 少数股东损益 | | | | | 96 | 96 |
| 净利润 | 700 | 200 | 900 | | | 268 |
| 加:期初未分配利润 | 900 | 90 | 990 | 90 | | 900 |
| 减:应付利润 | 500 | | 500 | | | 500 |
| 期末未分配利润 | 1 100 | 290 | 1 390 | | | 668 |

经过这样的处理后,将这部分没有完全实现的利润(本例为432万元)从合并利润表中剔除,单独以“未确认的投资收益”反映在资产负债表所有者权益内,真实地反映了集团公司的经营成果,既符合稳健性原则,又未违背真实性原则。此外,将已经通过股权转让实现的内部交易利润从主营业务利润调整到投资收益中也符合实质重于形式原则。○